

KOMISJONI MÄÄRUS (EÜ) nr 495/2009,**3. juuni 2009,****millega muudetakse määrust (EÜ) nr 1126/2008 (millega võetakse vastu teatavad rahvusvahelised raamatupidamisstandardid vastavalt Euroopa Parlamendi ja nõukogu määrusele (EÜ) nr 1606/2002) seoses rahvusvahelise finantsaruandlusstandardiga (IFRS) 3****(EMPs kohaldatav tekst)**

EUROOPA ÜHENDUSTE KOMISJON,

võttes arvesse Euroopa Ühenduse asutamislepingut,

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

ning arvestades järgmist:

(1) Komisjoni määrusega (EÜ) nr 1126/2008 ⁽²⁾ on vastu võetud teatavad 15. oktoobri 2008. aasta seisuga kehtinud rahvusvahelised standardid ja tõlgendused.

(2) Rahvusvaheline Raamatupidamisstandardite Nõukogu (IASB) avaldas 10. jaanuaril 2008. aastal rahvusvahelise finantsaruandlusstandardi IFRS 3 (muudetud) *Äriühendused*, edaspidi „muudetud IFRS 3“. Muudetud IFRS 3-ga kehtestatakse põhimõtted ja eeskirjad, kuidas omandaja peab äriühenduse puhul oma bilansis kajastama ja mõõtma eri elemente (nt eristatavat vara, omandatud kohustisi, mittekontrollitavat osalust ja firmaväärtust), mis on seotud omandamise tehingu arvestusliku käsitlusega. Samuti määratakse selles kindlaks teave, mis tuleb avaldada kõnealuste tehingute kohta.

(3) Konsulteerimine Euroopa finantsaruandluse nõuanderühma (EFRAG) tehniliste ekspertide rühmaga (TEG) kinnitab, et muudetud IFRS 3 vastab vastuvõtmiseks vajalikele tehnilistele kriteeriumidele, mis on sätestatud määruse (EÜ) nr 1606/2002 artikli 3 lõikes 2. Kooskõlas komisjoni 14. juuli 2006. aasta otsusega 2006/505/EÜ, millega luuakse standardialaste nõuannete järelevalverühm, kes nõustab komisjoni Euroopa finantsaruandluse nõuanderühma (EFRAG) arvamuste objektiivsuse ja erapooletuse hindamisel, ⁽³⁾ võttis standardialaste nõuannete järelevalverühm arvesse EFRAGi arvamust heakskiidu kohta ja teavitas komisjoni, et see on hästi tasakaalustatud ja objektiivne.

(4) Seoses muudetud IFRS 3 vastuvõtmisega tuleb muuta rahvusvahelisi finantsaruandlusstandardeid (IFRS) 1, IFRS 2, IFRS 7, rahvusvahelisi raamatupidamisstandardeid (IAS) 12, IAS 16, IAS 28, IAS 32, IAS 33, IAS 34, IAS 36, IAS 37, IAS 38 ja IAS 39 ning Standardite Tõlgendamise Alalise Komitee (IFRIC) tõlgendust 9, et tagada rahvusvaheliste raamatupidamisstandardite kooskõla.

(5) Seepärast tuleks määrust (EÜ) nr 1126/2008 vastavalt muuta.

(6) Käesoleva määrusega ettenähtud meetmed on kooskõlas raamatupidamise regulatiivkomitee arvamusega,

ON VASTU VÕTNUD KÄESOLEVA MÄÄRUSE:

Artikkel 1

Määruse (EÜ) nr 1126/2008 lisa muudetakse järgmiselt:

1. rahvusvaheline finantsaruandlusstandard (IFRS) 3 *Äriühendused* asendatakse muudetud IFRS 3-ga, nagu on sätestatud käesoleva määruse lisas;

2. rahvusvahelisi finantsaruandlusstandardeid (IFRS) 1, IFRS 2, IFRS 7, rahvusvahelisi raamatupidamisstandardeid (IAS) 12, IAS 16, IAS 28, IAS 32, IAS 33, IAS 34, IAS 36, IAS 37, IAS 38 ja IAS 39 ning Standardite Tõlgendamise Alalise Komitee (IFRIC) tõlgendust 9 muudetakse kooskõlas IAS 3 muudatustega vastavalt käesoleva määruse lisale.

Artikkel 2

Kõik ettevõtted rakendavad muudetud IFRS 3, nagu on sätestatud käesoleva määruse lisas, finantsaruannete suhtes, mis hõlmavad hiljemalt pärast 30. juunit 2009 algavaid finantsaastaid.

⁽¹⁾ EÜT L 243, 11.9.2002, lk 1.

⁽²⁾ ELT L 320, 29.11.2008, lk 1.

⁽³⁾ ELT L 199, 21.7.2006, lk 33.

Artikkel 3

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

Käesolev määrus on tervikuna siduv ja vahetult kohaldatav kõikides liikmesriikides.

Brüssel, 3. juuni 2009

Komisjoni nimel

komisjoni liige

Charlie McCREEVY

LISA

RAHVUSVAHELISED RAAMATUPIDAMISSTANDARDID

IFRS 3	Äriühendused
--------	--------------

RAHVUSVAHELINE FINANTSARUANDLUSSTANDARD IFRS 3

Äriühendused

EESMÄRK

1. Käesoleva IFRSi eesmärk on parandada aruandva (majandus)üksuse poolt oma finantsaruannetes *äriühenduse* ja selle mõjude kohta esitatava teabe asjakohasust, usaldusväärsust ja võrreldavust. Selle saavutamiseks kehtestatakse käesoleva IFRSiga põhimõtted ja nõuded, kuidas *omandaja*:
 - a) oma finantsaruannetes kajastab ja mõõdab omandatud *eristatavaid* varasid, ülevõetud kohustisi ja *mittekontrollivat osalust omandatavas*;
 - b) kajastab ja mõõdab äriühenduses omandatud *firmaväärtust* või tulu soodusostust; ja
 - c) määrab kindlaks, millist teavet avalikustada, et võimaldada finantsaruannete kasutajatel hinnata äriühenduse olemust ja finantsmõjusid.

RAKENDUSALA

2. Käesolevat IFRSi rakendatakse tehingu või muu sündmuse suhtes, mis vastab äriühenduse mõistele. Käesolevat IFRSi ei rakendata järgneva suhtes:
 - a) ühisettevõtmise moodustamine.
 - b) vara või varaderühma, mis ei moodusta *äri*, omandamine. Sellistel juhtudel omandaja teeb kindlaks ja kajastab omandatud eraldiseisvad eristatavad varad (kaasa arvatud need varad, mis vastavad IAS 38-s *Immateriaalsed varad* esitatud *immateriaalsete varade* mõistele ja kajastamiskriteeriumitele) ja ülevõetud kohustised. Rühma soetusmaksumus jaotatakse eraldiseisvatele eristatavatele varadele ja kohustistele nende suhteliste *õiglase väärtuse* alusel ostmise kuupäeval. Sellise tehingu või sündmuse tagajärjel ei teki firmaväärtust.
 - c) ühise kontrolli all olevate (majandus)üksuste või äride vaheline äriühendus (paragrahvides B1–B4 on toodud vastav rakendusjuhisis).

ÄRIÜHENDUSE KINDLAKSTEGEMINE

3. (Majandus)üksus määrab kindlaks, kas tehing või muu sündmus on äriühendus, rakendades käesolevas IFRSis esitatud mõistet, mille kohaselt nõutakse, et omandatud varad ja ülevõetud kohustised moodustavad äri. Kui omandatud varad ei ole äri, arvestab aruandev (majandus)üksus tehingut või muud sündmust vara omandamisena. Paragrahvides B5–B12 esitatakse juhised äriühenduse kindlakstegemise ja äri mõiste kohta.

OMANDAMISMEETOD

4. Iga äriühenduse arvestamisel rakendab (majandus)üksus omandamismeetodit.
5. Omandamismeetodi rakendamine nõuab:
 - a) omandaja kindlakstegemist;
 - b) omandamise kuupäeva kindlaksmääramist;
 - c) omandatud eristatavate varade, ülevõetud kohustiste ja omandatavas mittekontrolliva osaluse kajastamist ja mõõtmist; ja
 - d) firmaväärtuse ja soodusostust saadud tulu kajastamist ja mõõtmist.

Omandaja kindlakstegemine

6. Iga äriühenduse puhul tehakse üks ühinevatest (majandus)üksustest kindlaks omandajana.
7. IAS 27-s *Konsolideeritud ja konsolideerimata finantsaruanded* toodud juhiseid kasutatakse omandaja kindlakstegemiseks – (majandus)üksus, mis saavutab kontrolli omandatava üle. Kui äriühendus on toimunud, kuid IAS 27-s toodud juhiste rakendamisest ei nähtu selgelt, milline ühinevatest (majandus)üksustest on omandaja, arvestatakse selle kindlaksmääramisel paragrahvides B14–B18 toodud tegureid.

Omandamise kuupäeva kindlaksmääramine

8. Omandaja teeb kindlaks omandamise kuupäeva, milleks on kuupäev, mil ta saavutab kontrolli omandatava üle.

9. Kuupäev, mil omandaja saavutab kontrolli omandatava üle, on üldiselt kuupäev, mil omandaja annab juriidiliselt üle tasu, omandab omandatava varad ja võtab üle kohustised – tehingu lõpetamise kuupäev. Kuid omandaja võib saavutada kontrolli tehingu lõpetamise kuupäevast varasemal või hilisemal kuupäeval. Näiteks omandamise kuupäev eelneb tehingu lõpetamise kuupäevale, kui kirjaliku lepinguga sätestatakse, et omandaja saavutab kontrolli omandatava üle tehingu lõpetamise kuupäevast varasemal kuupäeval. Omandaja arvestab kõiki asjakohaseid fakte ja asjaolusid omandamise kuupäeva kindlakstegemisel.

Omandatud eristatavate varade, ülevõetud kohustiste ja omandatavas mittekontrolliva osaluse kajastamine ja mõõtmine

Kajastamispõhimõtte

10. **Omandamise kuupäeva seisuga kajastab omandaja firmaväärtusest eraldi omandatud eristatavad varad, ülevõetud kohustised ja mittekontrolliva osaluse omandatavas. Omandatud eristatavate varade ja ülevõetud kohustiste kajastamine toimub paragrahvides 11 ja 12 sätestatud tingimuste kohaselt.**

Kajastamistingimused

11. Omandamismeetodi rakendamisel kajastamise tingimustele vastamiseks peavad omandatud eristatavad varad ja ülevõetud kohustised vastama *Finantsaruannete koostamise ja esitamise raampõhimõtetes* toodud varade ja kohustiste mõistetele omandamise kuupäeval. Näiteks kulutused, mida omandaja eeldavasti teeb, kuid ei ole kohustatud tegema tulevikus, et viia ellu oma plaan omandatava tegevuse lõpetamiseks või omandatava töötajatega töösuhte lõpetamiseks või nende ümberpaigutamiseks, ei ole kohustised omandamise kuupäeval. Seetõttu ei kajasta omandaja neid kulutusi omandamismeetodi rakendamisel. Selle asemel kajastab omandaja neid kulutusi ühinemisjärgsetes finantsaruannetes kooskõlas teiste IFRSidega.
12. Lisaks, selleks et vastata kajastamise tingimustele omandamismeetodi rakendamisel, peavad omandatud eristatavad varad ja ülevõetud kohustised olema osa sellest, mida omandaja ja omandatav (või selle eelmised *omanikud*) vahetasid äriühenduse tehingus, mitte olema eraldiseisvate tehingute tulemuseks. Omandaja rakendab paragrahvides 51–53 toodud juhiseid, et määrata kindlaks, millised omandatud varad või ülevõetud kohustised on osa omandatava eest antavast vahetusest ja millised, kui neid on, tulenevad eraldiseisvatest tehingutest, mida tuleb arvestada vastavalt nende sisule ja rakendatavatele IFRSidele.
13. Kajastamispõhimõtte ja -tingimuste rakendamine omandaja poolt võib tingida selliste mõnede varade ja kohustiste kajastamise, mida omandatav ei olnud kajastanud eelnevalt varade ja kohustistena oma finantsaruannetes. Näiteks omandaja kajastab omandatud eristatavad immateriaalsed varad, nagu näiteks kaubamärk, patent või kliendisuhe, mida omandatav ei kajastanud varadena oma finantsaruannetes, sest ta töötas need välja (majandus)üksusesiselt ja kajastas nendega seotud väljaminekud kuludes.
14. Paragrahvides B28–B40 esitatakse juhised kasutusrentide ja immateriaalsete varade kajastamise kohta. Paragrahvides 22–28 määratletakse eristatavate varade ja kohustiste liigid, mis hõlmavad objekte, mille puhul sätestatakse käesolevas IFRSis piiratud erandid kajastamispõhimõttest ja -tingimustest.

Äriühenduses omandatud eristatavate varade ja ülevõetud kohustiste liigitamine või määratlemine

15. **Omandamise kuupäeval omandaja liigitab või määratleb omandatud eristatavad varad ja ülevõetud kohustised, nagu on vajalik teiste IFRSide edaspidiseks rakendamiseks. Omandaja teeb sellised liigitamised või määratlemised omandamise kuupäeval eksisteerivate lepinguliste tingimuste, majandustingimuste, oma tegevuspoliitikate või arvestusmeetodite ja muude asjakohaste tingimuste alusel.**
16. Mõnedes olukordades nähakse IFRSidega ette erinev arvestus sõltuvalt sellest, kuidas (majandus)üksus liigitab või määratleb teatud vara või kohustist. Omandamise kuupäeval olemasolevate asjaomaste tingimuste alusel omandaja poolt tehtavate liigituste või määratluste näideteks on, kuid mitte ainult:
- a) teatud finantsvarade ja -kohustiste liigitamine õiglasel väärtuses kasumiaruande kaudu kajastatavaks finantsvaraks või -kohustiseks, või müügivalmis või lunastustähtajani hoitavaks finantsvaraks kooskõlas IAS 39-ga *Finantsinstrumendid: kajastamine ja mõõtmine*;
- b) tuletisinstrumenti määratlemine riskimaandamisinstrumentina kooskõlas IAS 39-ga; ja
- c) selle hindamine, kas varjatud tuletisinstrument tuleks eraldada põhilepingust kooskõlas IAS 39-ga (mis on „liigitamise” küsimus, nagu käesolevas IFRSis kasutatakse seda mõistet).

17. Käesolevas IFRSis sätestatakse kaks erandit paragrahvis 15 toodud põhimõttest:

- a) rendi liigitamine kas kasutusrendiks või kapitalirendiks kooskõlas IAS 17-ga *Rendid*; ja
- b) lepingu liigitamine kindlustuslepinguks kooskõlas IFRS 4-ga *Kindlustuslepingud*.

Omandaja liigitab need lepingud lepinguliste tingimuste ja muude tegurite alusel lepingu sõlmimise ajal (või kui lepingu tingimused on muudetud viisil, mis muudaks selle liigitust, siis selle muudatuse kuupäeval, milleks võib olla omandamise kuupäev).

Mõõtmispõhimõte

18. **Omandaja mõõdab omandatud eristatavad varad ja ülevõetud kohustised nende omandamise kuupäeva õiglastes väärtustes.**

19. Iga äriühenduse puhul mõõdab omandaja mittekontrolliva osaluse omandatavas kas õiglases väärtuses või omandatava eristatava netovara mittekontrolliva osaluse proportsionaalses osas.

20. Paragrahvides B41–B45 tuuakse juhised teatud eristatavate varade ja omandatavas mittekontrolliva osaluse õiglase väärtuse mõõtmise kohta. Paragrahvides 24–31 määratletakse eristatavate varade ja kohustiste liigid, mis hõlmavad objekte, mille puhul käesolevas IFRSis sätestatakse piiratud erandid mõõtmispõhimõttest.

Erandid kajastamis- ja mõõtmispõhimõtetest

21. Käesolevas IFRSis sätestatakse piiratud erandid kajastamis- ja mõõtmispõhimõtetest. Paragrahvides 22–31 määratletakse nii konkreetsed objektid, mille kohta on erandid sätestatud, kui ka nende erandite olemus. Omandaja arvestab neid objekte rakendades paragrahvides 22–31 toodud nõudeid, millest tulenevalt mõnesid objekte:

- a) kajastatakse kas rakendades kajastamistingimusi lisaks paragrahvides 11 ja 12 nimetatutele või rakendades teiste IFRSide nõudeid, mille puhul tulemused erinevad kajastamispõhimõtte ja –tingimuste rakendamisel saadavatest tulemustest.
- b) mõõdetakse muus summas kui nende omandamise kuupäeva õiglastes väärtustes.

Erandid kajastamispõhimõttest

Tingimuslikud kohustised

22. IAS 37 *Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad* määratleb tingimusliku kohustise järgmiselt:

- a) võimalik möödunud sündmustest tekkinud kohustus, mille olemasolu kinnitab vaid ühe või mitme ebakindla tuleviku sündmuse toimumine või mittetoimumine, mis ei ole täielikult (majandus)üksuse kontrolli all; või
- b) eksisteeriv möödunud sündmustest tekkinud kohustus, kuid mida ei ole kajastatud, sest:
 - i) ei ole tõenäoline, et kohustuse arveldamiseks tuleb loovutada majanduslikku kasu sisaldavaid ressursse; või
 - ii) kohustuse summat ei saa piisava usaldusväärsusega mõõta.

23. IAS 37-s toodud nõudeid ei rakendata, kui määratakse kindlaks, milliseid tingimuslikke kohustisi kajastada omandamise kuupäeva seisuga. Omandaja kajastab selle asemel omandamise kuupäeva seisuga äriühenduses ülevõetud tingimuslikku kohustist, kui see on eksisteeriv kohustus, mis tuleneb möödunud sündmustest ja selle õiglast väärtust saab mõõta usaldusväärselt. Seega vastupidiselt IAS 37-le kajastab omandaja äriühenduses ülevõetud tingimuslikku kohustist omandamise kuupäeval ka siis, kui ei ole tõenäoline, et kohustuse arveldamiseks on vaja loovutada majanduslikku kasu sisaldavaid ressursse. Paragrahvis 56 sätestatakse juhised tingimuslike kohustiste edaspidise arvestamise kohta.

Erandid kajastamis- ja mõõtmispõhimõtetest

Tulumaks

24. Omandaja kajastab ja mõõdab edasilükkunud tulumaksu vara või kohustist, mis tuleneb äriühenduses omandatud varadest ja ülevõetud kohustistest kooskõlas IAS 12-ga *Tulumaks*.

25. Omandaja arvestab omandatava ajutiste erinevuste ja edasikandmise potentsiaalset maksumõju, mis eksisteerib omandamise kuupäeval või tuleneb omandamise tagajärjel kooskõlas IAS 12-ga.

Hüvitised töötajatele

26. Omandaja kajastab ja mõõdab kohustist (või vara selle olemasolu korral), mis on seotud omandatava töötajate hüvitiste kokkulepetega, kooskõlas IAS 19-ga *Hüvitised töötajatele*.

Hüvitusvarad

27. Äriühenduses võib müüja lepingu alusel hüvitada omandajale kõikide või osade teatud varade või kohustistega seotud võimaliku sündmuse või ebakindluse tagajärje. Näiteks võib müüja hüvitada omandajale kahjud, mis ületavad määratletud summat, seoses võimalikust sündmusest tuleneva kohustisega; teisisõnu, müüja tagab, et omandaja kohustis ei ületa määratletud summat. Selle tulemusena saab omandaja hüvitusvara. Omandaja kajastab hüvitatava objektiga samaaegselt hüvitusvara, mis on mõõdetud samal alusel kui hüvitatav objekt, arvestades vajadust väärtuse allahindluse järele ebatõenäoliselt laekuvate summade osas. Seetõttu, kui hüvitamine on seotud vara või kohustisega, mida kajastatakse omandamise kuupäeval ja mõõdetakse selle omandamise kuupäeva õiglases väärtuses, kajastab omandaja hüvitusvara omandamise kuupäeval ja mõõdetuna omandamise kuupäeva õiglases väärtuses. Õiglases väärtuses mõõdetud hüvitusvara puhul sisaldub mõju, mis tuleneb laekuvuse tõenäosuse hinnanguga seotud ebakindlusest edaspidiste rahavoogude kohta, õiglase väärtuse mõõtmistulemuses ja eraldi väärtuse allahindlus ei ole vajalik (paragrahvis B41 sätestatakse vastav rakendusjuhisis).

28. Teatud asjaolude korral võib hüvitamine puudutada vara või kohustist, mis on erand kajastamis- või mõõtmispõhimõtetest. Näiteks võib hüvitamine puudutada tingimuslikku kohustist, mida ei ole kajastatud omandamise kuupäeval, sest selle õiglase väärtust ei saa mõõta usaldusväärselt sellel kuupäeval. Alternatiivselt võib hüvitamine puudutada näiteks sellist vara või kohustist, mis tuleneb töötajate hüvitisest, mida mõõdetakse muul alusel kui omandamise kuupäeva õiglases väärtuses. Nende asjaolude korral kajastatakse ja mõõdetakse hüvitusvara, kasutades eeldusi, mis on kooskõlas hüvitatud objekti mõõtmisel kasutatud eeldustega, arvestades juhtkonna hinnangut hüvitusvara laekuvuse kohta ja hüvitatud summa mis tahes lepingulisi piiranguid. Paragrahvis 57 sätestatakse juhisel hüvitusvara edaspidise arvestamise kohta.

Erandid mõõtmispõhimõttest

Tagasiomandatud õigused

29. Omandaja mõõdab immateriaalse varana kajastatud tagasiomandatud õiguse väärtust seotud lepingu allesjäänud lepingulise tähtaja alusel, olenemata sellest, kas turul osalejad võtaksid arvesse potentsiaalset lepingu pikendamist selle õiglase väärtuse kindlaksmääramisel. Paragrahvides B35 ja B36 sätestatakse vastav rakendusjuhisis.

Aktsiapõhiste maksetena antavad hüved

30. Omandaja mõõdab kohustise või omakapitaliinstrumendi, mis on seotud omandatava aktsiapõhiste maksetena antavate hüvede asendamisega omandaja aktsiapõhiste maksetena antavate hüvedega, kooskõlas IFRS 2-s *Aktsiapõhine makse* toodud meetodiga. (Käesolev IFRS viitab selle meetodi tulemusele kui hüve „turupõhisele mõõtmistulemusele“.)

Müügiks hoitavad varad

31. Omandaja mõõdab omandatud põhivara (või müügi gruppi), mis on liigitatud müügiks hoitavaks omandamise kuupäeval kooskõlas IFRS 5-ga *Müügiks hoitavad põhivarad ja lõpetatud tegevusvaldkonnad* õiglases väärtuses, millest on mahaarvatud müügikulutused kooskõlas selle standardi paragrahvidega 15–18.

Firmaväärtuse ja soodusostust saadud tulu kajastamine ja mõõtmine

32. Omandaja kajastab firmaväärtust omandamise kuupäeva seisuga ja mõõdetuna vahena, mille võrra allpool toodud punkt a ületab punkti b:

a) alljärgnevate alapunktide kogusumma:

- i) üleantud tasu, mis on mõõdetud käesoleva IFRSi kohaselt ja mis üldiselt peab olema omandamise kuupäeva õiglases väärtuses (vt paragrahv 37);

- ii) iga mittekontrolliva osaluse summa omandatavas, mis on mõõdetud kooskõlas käesoleva IFRSiga; ja

iii) etappidena toimuva äriühenduse puhul (vt paragrahvid 41 ja 42) omandajale eelnevalt omandatavas kuulunud **omakapitali osaluse õiglane väärtus omandamise kuupäeva seisuga.**

b) omandatud eristatavate varade ja ülevõetud kohustiste omandamise kuupäeva netosumma, mis on mõõdetud käesoleva IFRSi kohaselt.

33. Äriühenduses, kus omandaja ja omandatav (või selle endised omanikud) vahetavad ainult omakapitali osalusi, võib omandatava omakapitali osaluste omandamise kuupäeva õiglane väärtus olla usaldusväärsemalt mõõdetav kui omandaja omakapitali osaluste omandamise kuupäeva õiglane väärtus. Sellisel juhul määrab omandaja firmaväärtuse summa kindlaks, kasutades üleantud omakapitali osaluste omandamise kuupäeva õiglase väärtuse asemel omandatava omakapitali osaluste omandamise kuupäeva õiglast väärtust. Selleks, et määrata kindlaks firmaväärtuse summa äriühenduses, milles tasu üle ei anta, kasutab omandaja talle omandatavas kuuluva osaluse omandamise kuupäeva õiglast väärtust, mis on määratud kindlaks kasutades hindamistehnikat üleantud tasu omandamise kuupäeva õiglase väärtuse asemel (paragrahvi 32 punkti a alapunkt i). Paragrahvides B46–B49 sätestatakse vastav rakendusjuhis.

Soodusostud

34. Mõnikord sooritab omandaja soodusostu, mis on äriühendus, milles paragrahvi 32 punktis b toodud summa ületab paragrahvi 32 punktis a nimetatud summade kogusumma. Kui see vahe jääb alles pärast paragrahvis 36 toodud nõuete rakendamist, kajastab omandaja tekkinud tulu kasumiaruandes omandamise kuupäeval. Tulu omistatakse omandajale.
35. Soodusost võib esineda näiteks äriühenduses, mis on sundmüük, mille korral müüja tegutseb sunni all. Kuid paragrahvides 22–31 käsitletud teatud objektide kajastamise või mõõtmise eranditest võib samuti tuleneda soodusostult kajastatav tulu (või kajastatava tulu summa muutus).
36. Enne tulu kajastamist soodusostult hindab omandaja uuesti, kas ta on õigesti kindlaks teinud kõik omandatud varad ja kõik ülevõetud kohustised ning kajastab sellise ülevaatuse käigus kindlakstehtud täiendavad varad või kohustised. Seejärel vaatab omandaja üle protseduurid, mida kasutati käesoleva IFRSi kohaselt kajastatavate summade mõõtmiseks omandamise kuupäeval kõikide alljärgnevalt loetletute suhtes:

- a) omandatud eristatavad varad ja ülevõetud kohustised;
- b) olemasolu korral mittekontrolliv osalus omandatavas;
- c) etappidena toimuva äriühenduse puhul, omandajale eelnevalt kuulunud omakapitali osalus omandatavas; ja
- d) üleantud tasu.

Käesoleva ülevaate eesmärk on tagada, et mõõtmistel võetaks asjakohaselt arvesse kogu olemasolev teave omandamise kuupäeva seisuga.

Üleantud tasu

37. Äriühenduses üleantud tasu mõõdetakse õiglasel väärtusel, mis arvutatakse omandaja poolt üleantud varade, omandaja kohustiste omandatava endiste omanike ees ja omandaja poolt emiteeritud omakapitali osaluste omandamise kuupäeva õiglaste väärtuste summana. (Kuid omandaja aktsiapõhiste maksetena antavate hüvede mis tahes osa, mis vahetatakse omandatava töötajatele kuuluvate hüvede vastu ja mis sisaldub äriühenduses üleantud tasus, mõõdetakse pigem kooskõlas paragrahviga 30 kui õiglasel väärtusel.) Näideteks tasu võimalikest vormidest on raha, muud varad, omandaja äri või tütarettevõtte, *tingimuslik tasu*, liht- või eelisomakapitaliinstrumendid, optsioonid, ostutähed ja *ühisomanduses olevate (majandus)üksuste* liikmete osalused.
38. Üleantud tasu võib sisaldada omandaja varasid või kohustusi, mille bilansiline (jääk)maksumus erineb nende õiglastest väärtustest omandamise kuupäeval (näiteks omandaja mitterahalised varad või äri). Sellisel juhul mõõdab omandaja üleantud varad või kohustised ümber nende õiglastesse väärtustesse omandamise kuupäeva seisuga ja kajastab tulenevad kasumid või kahjumid (olemasolu korral) kasumiaruandes. Kuid mõnikord jäävad üleantud varad või kohustised pärast äriühendust ühinenud (majandus)üksusesse (näiteks seetõttu, et varad või kohustised anti üle omandatavale, mitte selle endistele omanikele) ja seega säilitab omandaja kontrolli nende üle. Sellises olukorras mõõdab omandaja neid varasid ja kohustusi nende bilansilises (jääk)maksumuses vahetult enne omandamise kuupäeva ning ei kajasta tema poolt enne ja pärast äriühendust kontrollitavatelt varadelt või kohustistelt tulenevat kasumit või kahjumit kasumiaruandes.

Tingimuslik tasu

39. Omandaja poolt omandatava eest üleantav tasu sisaldab vara või kohustist, mis tuleneb tingimusliku tasu kokkuleppest (vt paragrahv 37). Omandaja kajastab tingimusliku tasu omandamise kuupäeva õiglase väärtuse omandatava eest üleantud tasu osana.
40. Omandaja liigitab tingimusliku tasu maksmise kohustuse kohustise või omakapitalina kooskõlas IAS 32 *Finantsinstrumendid: esitamine* paragrahvis 11 või teistes rakendatavates IFRSides toodud omakapitaliinstrumendi ja finantskohustise mõistetega. Omandaja liigitab varana õiguse tagasi saada eelnevalt üleantud tasu, kui määratletud tingimused on täidetud. Paragrahvis 58 sätestatakse juhised tingimusliku tasu edaspidise arvestamise kohta.

Täiendavad juhised omandamismeetodi rakendamiseks teatud liiki äriühenduste suhtes*Äriühenduse toimumine etappidena*

41. Omandaja saavutab mõnikord kontrolli omandatava üle, milles ta omas omakapitali osalust, vahetult enne omandamise kuupäeva. Näiteks 31. detsembril 20X1 kuulub (majandus)üksusele A 35 protsenti mittekontrollivat omakapitali osalust (majandus)üksuses B. Sellel kuupäeval ostab (majandus)üksus A täiendava 40 protsendilise osaluse (majandus)üksuses B, mis annab talle kontrolli (majandus)üksuse B üle. Käesolevas IFRSis viidatakse sellisele tehingule kui äriühenduse toimumisele etappidena, mida mõnikord nimetatakse ka etapiviisiliseks omandamiseks.
42. Etappidena toimuva äriühenduse puhul mõõdab omandaja talle eelnevalt omandatavas kuulunud omakapitali osaluse ümber selle omandamise kuupäeva õiglasesse väärtusesse ja kajastab tuleneva kasumi või kahjumi (olemasolu korral) kasumiaruandes. Eelnevatel aruandeperioodidel võib omandaja olla kajastanud muus koondkasumis muutusi talle omandatavas kuuluva omakapitali osaluse väärtuses (näiteks seetõttu, et investering liigitati müügi- valmis finantsvaraks). Sellisel juhul muus koondkasumis kajastatud summa kajastatakse samal alusel, nagu oleks nõutav siis, kui omandaja oleks otseselt võõrandanud talle eelnevalt kuulunud omakapitali osaluse.

Ilma tasu üleandmiseta toimunud äriühendus

43. Omandaja omandab mõnikord kontrolli omandatava üle ilma tasu üle andmata. Selliste ühenduste suhtes rakendub äriühenduse arvestamise omandamismeetod. Sellisteks asjaoludeks on:
- a) Omandatav ostab tagasi piisava arvu enda aktsiaid selleks, et olemasolev investor (omandaja) saavutaks kontrolli.
- b) Vähemuse vetoõigused aeguvad, mis takistasid varem omandajat kontrollimast omandatavat, milles omandajale kuulus hääleteenamus
- c) Omandaja ja omandatav lepivad kokku ühendada oma ärid vaid lepingu alusel. Omandaja ei kanna üle mitte mingit tasu omandatavas kontrolli saavutamise eest ja ei oma mitte mingit omakapitali osalust omandatavas omandamise kuupäeval ega ka varem. Näideteks vaid lepingu alusel toimunud äriühendustest on kahe äri ühendamine üheks „stapling” kokkuleppe alusel või kaasnoteeritud äriühingu moodustamine.
44. Vaid lepingu alusel toimuv äriühenduses omistab omandaja omandatava omanikele omandatava netovara summa, mis on kajastatud kooskõlas käesoleva IFRSiga. Teisisõnu, omandatavas teistele osapooltele peale omandaja kuuluvad omakapitali osalused on mittekontrollivad osalused omandaja ühinemisejärgsetes finantsaruannetes ka juhul, kui selle tulemusena kõik omakapitali osalused omandatavas omistatakse mittekontrollivale osalusele.

Mõõtmisperiood

45. Kui äriühenduse esmane arvestamine ei ole lõpuni viidud selle aruandeperioodi lõpuks, mil ühendus toimub, näitab omandaja oma finantsaruannetes esialgsed summad objektide kohta, mille puhul on arvestamine lõpuni viimata. Mõõtmisperioodil korrigeerib omandaja tagasiulatuvalt omandamise kuupäeval kajastatud esialgsed summad, et võtta arvesse uut teavet, mis on saadud omandamise kuupäeval eksisteerinud faktide ja asjaolude kohta ning mis teada olemise korral oleks mõjutanud selle kuupäeva seisuga kajastatud summade mõõtmist. Mõõtmisperioodil kajastab omandaja ka täiendavad varad või kohustised, kui saadakse uut teavet omandamise kuupäeval eksisteerinud faktide ja asjaolude kohta ning mis teada olemise korral oleks tinginud nende varade ja kohustiste kajastamise selle kuupäeva seisuga. Mõõtmisperiood lõpeb otsekohe pärast seda, kui omandaja saab teavet, mida ta otsis omandamise kuupäeval eksisteerinud faktide ja asjaolude kohta või kui ta saab teada, et rohkem teavet ei ole võimalik saada. Kuid mõõtmisperiood ei tohi olla pikem kui üks aasta alates omandamise kuupäevast.

46. Mõõtmisperiood on omandamise kuupäevale järgnev periood, mille jooksul omandaja võib korrigeerida äriühenduse kohta kajastatud esialgseid summasid. Mõõtmisperiood annab omandajale piisavalt aega saamaks teavet alljärgnevalt loetletute kindlakstegemiseks ja mõõtmiseks omandamise kuupäeva seisuga kooskõlas käesoleva IFRSi nõuetega:
- a) omandatud eristatavad varad, ülevõetud kohustised ja mittekontrolliv osalus omandatavas;
 - b) omandatava eest üleantud tasu (või muu summa, mida kasutati firmaväärtuse mõõtmisel);
 - c) etappidena toimuva äriühenduse puhul omandajale eelnevalt kuulunud omakapitali osalus omandatavas; ja
 - d) tulenev firmaväärtus või tulu soodusostult.
47. Omandaja võta arvesse kõiki asjakohaseid tegureid selle kindlaksmääramisel, kas pärast omandamise kuupäeva saadud teave peaks tingima kajastatud esialgsete summade korrigeerimise või kas see teave tuleneb pärast omandamise kuupäeva toimunud sündmustest. Asjakohaste tegurite hulka kuulub täiendava teabe saamise kuupäev ja see, kas omandaja saab kindlaks teha põhjuse esialgsete summade muutmiseks. Varsti pärast omandamise kuupäeva saadud teave kajastab tõenäolisemalt omandamise kuupäeval eksisteerinud asjaolusid kui mitu kuud hiljem saadud teave. Välja arvatud juhul, kui selle õiglast väärtust muutnud vahepealse perioodi sündmust on võimalik kindlaks teha, siis näiteks vara müük kolmandale osapoolale varsti pärast omandamise kuupäeva summa eest, mis erineb märkimisväärselt vara sellel kuupäeval kindlaksmääratud esialgsest õiglasest väärtusest, viitab tõenäoliselt veale esialgses summas.
48. Omandaja kajastab suurenemise (vähenemise) eristatava vara (kohustise) kohta kajastatud esialgses summas firmaväärtuse vähenemise (suurenemise) kaudu. Kuid mõõtmisperioodil saadud uus teave võib mõnikord tingida mitme vara või kohustise esialgse summa korrigeerimise. Näiteks võib omandaja olla ülevõtnud kohustise maksta kahjutasu seoses õnnetusega ühes omandatava rajatises, millest osa või kõik kaetakse omandatava vastutuskindlustuse poliisiga. Kui omandaja saab mõõtmisperioodil uut teavet selle kohustise omandamise kuupäeva õiglasest väärtuse kohta, saldeeritakse kohustise kohta kajastatud esialgse summa muutusest tulenev firmaväärtuse korrigeerimine (tervikuna või osaliselt) firmaväärtuse vastava korrigeerimisega, mis tuleneb kindlustusandjalt saadava nõude suhtes kajastatud esialgse summa muutusest.
49. Mõõtmisperioodil kajastab omandaja esialgsete summade korrigeerimised nii, nagu oleks äriühenduse arvestamine viidud lõpule omandamise kuupäeval. Seega parandab omandaja võrdlusinformatsiooni finantsaruannetes esitatud eelnevate perioodide kohta vastavalt vajadusele, tehes sealhulgas muudatusi kulumis, amortisatsioonis või muudes tulu mõjudes, mis on kajastatud esmase arvestamise lõpuleviimisel.
50. Pärast mõõtmisperioodi lõppu parandab omandaja äriühenduse arvestamist ainult vea parandamisena kooskõlas IAS 8-ga *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead*.

Äriühenduse tehingu osa kindlaksmääramine

51. Omandajal ja omandataval võib olla eelnevalt eksisteeriv suhe või muu kokkulepe enne äriühenduse läbiraakimiste algust või nad võivad läbiraakimiste ajal sõlmida kokkuleppe, mis on äriühendusest eraldiseisev. Mõlemal juhul teeb omandaja kindlaks summad, mis ei ole osa sellest, mida omandaja ja omandatav (või selle eelmised omanikud) vahetasid äriühenduses, s.o summad, mis ei ole omandatava eest antava vahetuse osaks. Omandaja kajastab omandamismeetodi rakendamisel ainult omandatava eest üleantud tasu ning omandatava eest vahetusena omandatud varad ja ülevõetud kohustised. Eraldiseisvad tehingud arvestatakse kooskõlas asjakohaste IFRSidega.
52. Tehing, mis on sõlmitud enne ühendust omandaja poolt või nimel, või pigem peamiselt omandaja või ühinenud (majandus)üksuse kasuks kui peamiselt omandatava (või tema endiste omanike) kasuks, on tõenäoliselt eraldiseisev tehing. Alljärgnevalt on toodud näited eraldiseisvatest tehingutest, mida ei võeta arvesse omandamismeetodi rakendamisel:
- a) tehing, millega tegelikult arveldatakse eelnevalt eksisteerinud suhteid omandaja ja omandatava vahel;
 - b) tehing, millega tasutakse omandatava töötajatele või endistele omanikele tulevaste teenuste eest; ja
 - c) tehing, millega hüvitatakse omandatavale või selle endistele omanikele omandaja kulude maksmine seoses omandamisega.

Paragrahvides B50–B62 sätestatakse vastav rakendusjuhis.

Omandamisega seotud kulutused

53. Omandamisega seotud kulutused on need kulutused, mida omandaja teeb äriühenduse teostamiseks. Nende kulutuste hulka kuuluvad leidja tasud; nõustamise, õigusabi, arvestuse, hindamise ja muud ametialased või konsultatsiooni tasud; üldised halduskulud, kaasa arvatud (majandus)üksusesisese omandamisega tegeleva osakonna ülalpidamise kulud; ning võla- ja omakapitaliväärtpaberite registreerimise ja emiteerimise kulud. Omandaja arvestab omandamisega seotud kulutusi kuludena perioodidel, mil kulutused tekivad ja teenuseid saadakse, välja arvatud üks erand. Võla- või omakapitaliväärtpaberite emiteerimise kulutused kajastatakse IAS 32 ja IAS 39 kohaselt.

EDASPIDINE MÕÕTMINE JA ARVESTAMINE

54. Üldjuhul edaspidi mõõdab ja arvestab omandaja omandatud varasid, ülevõetud või tekkinud kohustisi ja äriühenduses emiteeritud omakapitaliinstrumente kooskõlas nende objektide suhtes rakendatavate teiste IFRSidega, sõltuvalt nende olemusest. Kuid käesolevas IFRSis sätestatakse juhised järgmiste äriühenduses omandatud varade, ülevõetud või tekkinud kohustiste ja emiteeritud omakapitaliinstrumentide edaspidise mõõtmise ja arvestamise kohta:

- a) tagasiomandatud õigused;
- b) omandamise kuupäeva seisuga kajastatud tingimuslikud kohustised;
- c) hüvitusvarad; ja
- d) tingimuslik tasu.

Paragrahvis B63 sätestatakse vastav rakendusjuhis.**Tagasiomandatud õigused**

55. Immateriaalse varana kajastatud tagasiomandatud õigus amortiseeritakse lepingu, millega vastav õigus anti, allesjäänud kehtivusaja jooksul. Omandaja, kes müüb edaspidi tagasiomandatud õiguse kolmandale osapoolale, võtab immateriaalse vara bilansilise (jääk)maksumuse arvesse müügist saadava kasumi või kahjumi kindlaksmääramisel.

Tingimuslikud kohustised

56. Pärast esmast kajastamist ja kuni kohustise arveldamise, tühistamise või lõppemiseni mõõdab omandaja äriühenduses kajastatud tingimusliku kohustise ühes alljärgnevalt toodud summadest, olenevalt kumb on kõrgem:

- a) summa, mida kajastatakse kooskõlas IAS 37-ga; ja
- b) esmalt kajastatud summa, millest on kohaldatavuse korral maha arvatud kumulatiivne amortisatsioon, mis on kajastatud kooskõlas IAS 18-ga Tulu.

See nõue ei kehti lepingute suhtes, mida arvestatakse kooskõlas IAS 39-ga.

Hüvitusvarad

57. Iga järgneva aruandeperioodi lõpus mõõdab omandaja hüvitusvara, mis kajastati omandamise kuupäeval samal alusel kui hüvitatud kohustis või vara, võttes arvesse mis tahes lepingulisi piiranguid selle summa kohta ja hüvitusvara puhul, mida edaspidi ei mõõdetata selle õiglasest väärtuses, juhtkonna hinnangut hüvitusvara laekuvuse kohta. Omandaja lõpetab hüvitusvara kajastamise alles siis, kui ta kasseerib vara sisse, müüb selle või kaotab muul viisil õiguse sellele.

Tingimuslik tasu

58. Mõned muutused tingimusliku tasu õiglasest väärtuses, mida omandaja kajastab pärast omandamise kuupäeva, võivad tuleneda täiendavast teabest, mida omandaja sai pärast seda kuupäeva omandamise kuupäeval eksisteerinud faktide ja asjaolude kohta. Sellised muutused on mõõtmisperioodi korrigeerimised kooskõlas paragrahvidega 45–49. Kuid mõõtmisperioodi korrigeerimiseks ei ole muutused, mis tulenevad omandamise kuupäeva järgsetest sündmustest, nagu näiteks kasumi eesmärgi täitmine, teatud aktsiahinna saavutamine või olulise tulemuseni jõudmine uurimis- ja arendusprojektis. Omandaja arvestab tingimusliku tasu õiglase väärtuse muutusi, mis ei ole mõõtmisperioodi korrigeerimised, järgmiselt:

- a) Omakapitaliks liigitatud tingimuslikku tasu ei mõõdetata ümber ja selle järgnevat arveldamist arvestatakse omakapitalis.

b) Tingimuslik tasu, mis on liigitatud varaks või kohustiseks, mis:

- i) on finantsinstrument ja kuulub IAS 39 rakendusallas, mõõdetakse õiglasel väärtuses, kusjuures iga tulenev kasum või kahjum kajastatakse kas kasumiaruandes või muus koondkasumis kooskõlas selle IFRSiga.
- ii) ei kuulu IAS 39 rakendusallas, arvestatakse kooskõlas IAS 37-ga või muu IFRSiga vastavalt rakendatavusele.

AVALIKUSTATAV TEAVE

59. Omandaja avalikustab teabe, mis võimaldab tema finantsaruannete kasutajatel hinnata järgmiselt toimunud äriühenduse olemust ja finantsmõju:

a) käesoleva aruandeperioodi jooksul; või

b) pärast aruandeperioodi lõppu, kuid enne finantsaruannete avaldamiseks heakskiitmist.

60. Paragrahvis 59 toodud eesmärgi täitmiseks avalikustab omandaja paragrahvides B64—B66 sätestatud teabe.

61. Omandaja avalikustab teabe, mis võimaldab tema finantsaruannete kasutajatel hinnata käesoleval aruandeperioodil kajastatud korrigeerimiste finantsmõjusid, mis on seotud aruandeperioodil või eelnevatel aruandeperioodidel esinenud äriühendustega.

62. Paragrahvis 61 toodud eesmärgi täitmiseks avalikustab omandaja paragrahvis B67 määratletud teabe.

63. Kui käesoleva IFRSi ja teiste IFRSide kohaselt avalikustatav teave ei vasta paragrahvides 59 ja 61 sätestatud eesmärkidele, avalikustab omandaja mis tahes täiendava teabe, mis on vajalik nende eesmärkide täitmiseks.

JÕUSTUMISKUUPÄEV JA ÜLEMINEKUSÄTTED

Jõustumiskuupäev

64. Käesolevat IFRSi rakendatakse edasiulatuvalt äriühendustele, mille omandamise kuupäev on 1. juulil 2009 või hiljem algava esimese aruandeaasta alguses või hiljem. Varasem rakendamine on lubatud. Kuid käesolevat IFRSi rakendatakse ainult 30. juunil 2007 või hiljem algava aruandeaasta alguses. Kui (majandus)üksus rakendab käesolevat IFRSi enne 1. juulit 2009, avalikustab ta selle asjaolu ja rakendab samal ajal IAS 27 (muutnud Rahvusvaheliste Raamatupidamisstandardite Nõukogu 2008. aastal).

Üleminekusätted

65. Varasid ja kohustisi, mis tulenevad äriühendustest, mille omandamise kuupäevad eelnesid käesoleva IFRSi rakendamisele, ei korrigeerita käesoleva IFRSi rakendamisel.

66. (Majandus)üksus, nagu näiteks ühisomanduses olev (majandus)üksus, mis ei ole veel rakendanud IFRS 3 ja millel oli üks või mitu äriühendust, mille arvestamisel kasutati ostumeetodit, rakendab paragrahvides B68 ja B69 toodud üleminekusätteid.

Tulumaks

67. Äriühenduste puhul, mille omandamise kuupäev oli enne käesoleva IFRSi rakendamist, rakendab omandaja edasiulatuvalt käesoleva IFRSiga muudetud IAS 12 paragrahvi 68 nõudeid. See tähendab, et omandaja ei korrigeeri varasemate äriühenduste arvestust kajastatud edasilükkunud tulumaksu varade eelnevalt kajastatud muutuste puhul. Kuid alates käesoleva IFRSi rakendamise kuupäevast kajastab omandaja muutused kajastatud edasilükkunud tulumaksu varades korrigeerimisena kasumiaruandes (või kui IAS 12 seda nõuab, kasumiaruande väliselt).

IFRS 3 (2004) TAGASIVÕTMINE

68. Käesoleva IFRSiga asendatakse IFRS 3 *Äriühendused* (välja antud 2004).

Lisa A

Mõisted

Käesolev lisa on IFRSi lahutamatu osa.

omandatav	Äri või ärid, mille üle omandaja saavutab äriühenduses kontrolli.
omandaja	(Majandus)üksus, mis saavutab kontrolli omandatava üle.
omandamise kuupäev	Kuupäev, mil omandaja saavutab kontrolli omandatava üle.
äri	Lahutamatu kogum tegevustest ja varadest, mida saab läbi viia ja juhtida eesmärgiga anda tulu dividendidena, madalamaid kulutusi või muud majanduslikku kasu otseselt investoritele või muudele omanikele, liikmetele või osalejatele.
äriühendus	Tehing või muu sündmus, milles omandaja saavutab kontrolli ühe või mitme äri üle. Tehingud, mida mõnikord nimetatakse „töelisteks ühinemisteks” või „võrdsete ühinemisteks”, on samuti äriühendused , nagu seda mõistet kasutatakse käesolevas IFRSis.
tingimuslik tasu	Tavaliselt omandaja kohustus anda täiendavad varad või omakapitali osalused üle omandatava endistele omanikele osana vahetusest omandatava üle kontrolli saamise eest, kui määratletud tuleviku sündmused toimuvad või tingimused on täidetud. Kuid tingimuslik tasu võib anda ka omandajale õiguse saada tagasi eelnevalt üleantud tasu, kui määratletud tingimused on täidetud.
kontroll	Võime juhtida (majandus)üksuse finants- ja tegevuspoliitikat nii, et saada selle tegevusest kasu
omakapitali osalused	Käesolevas IFRSis kasutatakse <i>omakapitali osaluste</i> mõistet laiatähenduslikult investorile kuuluvate (majandus)üksuste omandiõiguse osaluste ja ühisomanduses olevate (majandus)üksuste omanike, liikmete või osalejate osaluste tähenduses.
õiglane väärtus	Summa, mille eest on võimalik vahetada vara või arveldada kohustist teadlike, huvitatud ja sõltumatute osapoolte vahelises tehingus.
firmaväärtus	Vara, mis kujutab tulevikus saadavat majanduslikku kasu äriühenduses omandatud muudest varadest, mida ei ole võimalik eraldi kindlaks teha ega eraldiseisvalt kajastada.
eristatav	Vara on <i>eristatav</i> , kui see: a) on kas eraldatav, st seda saab (majandus)üksusest eraldada või lahutada ning eraldi või koos seotud lepingu, eristatava vara või kohustistega müüa, üle anda, litsentseerida, rentida või vahetada, olenemata sellest, kas (majandus)üksus kavatseb seda teha; või b) tuleneb lepingupõhistest või muudest juriidilistest õigustest, olenemata sellest, kas neid õigusi saab üle anda või (majandus)üksusest või muudest õigustest ja kohustustest eraldada.
immateriaalne vara	Eristatav mitterahaline vara ilma materiaalse vormita.
ühisomanduses olev (majandus)üksus	(Majandus)üksus, mis ei ole investorile kuuluv (majandus)üksus, mis annab dividende, alandab kulutusi või annab muud majanduslikku kasu otse oma omanikele , liikmetele või osalejatele. Näiteks ühisomanduses olev kindlustusselts, krediidiühistu ja kooperatiiv on ühisomanduses olevad (majandus)üksused.
mittekontrolliv osalus	Tütarettevõtte omakapital, mis ei ole otse ega kaudselt omistatav emaettevõttele.
omanikud	Käesolevas IFRSis kasutatakse <i>omanike</i> mõistet laiatähenduslikult, hõlmates investorile kuuluvate (majandus)üksuste omakapitali osaluste omanikke ja ühisomanduses olevate (majandus)üksuste omanikke, liikmeid või osalejaid.

Lisa B

Rakendusjuhised

Käesolev lisa on IFRSi lahutamatu osa.

ÜHISE KONTROLI ALL OLEVATE (MAJANDUS)ÜKSUSTE ÄRIÜHENDUSED (PARAGRAHVI 2 PUNKTI C RAKENDAMINE)

- B1 Käesolev IFRS ei rakendu ühise kontrolli all olevate (majandus)üksuste või äride äriühendusele. Äriühendus, mis hõlmab ühise kontrolli all olevaid (majandus)üksusi või ärisid, on äriühendus, milles lõplik kontroll kõikide ühinevate (majandus)üksuste või äride üle kuulub samale osapooltele või samadele osapooltele nii enne kui pärast äriühendust ja see kontroll ei ole ajutine.
- B2 Üksikisikute rühma loetakse (majandus)üksust kontrollivaks, kui lepingupõhiste kokkulepete tulemusena on neil kollektiivne jõud juhtida selle finants- ja tegevuspoliitikat nii, et saada selle tegevusest kasu. Seega äriühendus ei kuulu käesoleva IFRSi rakendusalasasse, kui samal üksikisikute rühmal on lepingupõhiste kokkulepete tulemusena lõplik kollektiivne jõud juhtida iga ühineva (majandus)üksuse finants- ja tegevuspoliitikat nii, et saada nende tegevusest kasu ja selline lõplik kollektiivne jõud ei ole ajutine.
- B3 (Majandus)üksust võib kontrollida üksikisik või lepingupõhise kokkuleppe alusel koos tegutsevate üksikisikute rühm, ning see üksikisik või üksikisikute rühm võib mitte olla IFRSide finantsaruandluse nõuete subjektiks. Seetõttu ei pea ühinevad (majandus)üksused olema kajastatud samades konsolideeritud finantsaruannetes selleks, et äriühendust peetaks ühise kontrolli all olevaid (majandus)üksusi hõlmavaks ühenduseks.
- B4 Mittekontrollivate osaluste ulatus igas ühinevas äriüksuses enne ja pärast äriühendust ei oma tähtsust selle kindlaksmääramisel, kas ühendus hõlmab ühise kontrolli all olevaid (majandus)üksusi. Selle kindlaksmääramisel, kas ühendus hõlmab ühise kontrolli all olevaid (majandus)üksusi, ei oma samuti tähtsust asjaolu, et üks ühinevatest (majandus)üksustest on tütarettevõtte, mis on jäetud välja konsolideeritud finantsaruannetest.

ÄRIÜHENDUSE KINDLAKSTEGEMINE (PARAGRAHVI 3 RAKENDAMINE)

- B5 Käesolev IFRS määratleb äriühenduse tehingu või muu sündmusena, milles omandaja saavutab kontrolli ühe või mitme äri üle. Omandaja võib saavutada kontrolli omandatava üle mitmel viisil, näiteks:
- a) andes üle raha, raha ekvivalente või muid varasid (s.h äri moodustav netovara);
 - b) võttes kohustusi;
 - c) emiteerides omakapitali osalusi;
 - d) andes rohkem kui ühte liiki tasu; või
 - e) ilma tasu üle andmata, kaasa arvatud vaid lepingu alusel (vt paragrahv 43).
- B6 Äriühendus võib olla õiguslikel, maksu- või muudel põhjustel struktureeritud mitmel viisil, sealhulgas, kuid mitte ainult:
- a) üks või mitu äri muutuvad omandaja tütarettevõteteks või ühe või mitme äri netovara ühendatakse juriidiliselt omandajasse;
 - b) üks ühinev (majandus)üksus annab oma netovara või selle omanikud annavad oma osaluse omakapitalis üle teisele ühinevale (majandus)üksusele või selle omanikele;
 - c) kõik ühinevad (majandus)üksused annavad oma netovara või nende (majandus)üksuste omanikud annavad oma osaluse omakapitalis üle hiljuti moodustatud (majandus)üksusele (mis on mõnikord nimetatud kui „roll-up” või „put-together” tehing); või
 - d) ühe ühineva (majandus)üksuse endiste omanike rühm saavutab kontrolli ühinenud (majandus)üksuse üle.

ÄRI MÕISTE (PARAGRAHVI 3 RAKENDAMINE)

- B7 Äri koosneb sisenditest ja nende sisendite suhtes rakendatavatest protsessidest, millel on võime luua väljundeid. Kuigi äridel on tavaliselt väljundid, ei ole väljundid nõutavad selleks, et terviklik kogum vastaks äriks liigitamise tingimustele. Äri kolm elementi on määratletud järgmiselt:

- a) **Sisend:** Iga majandusressurss, mis loob või millel on võime luua väljundeid, kui selle suhtes rakendatakse ühte või mitut protsessi. Näideteks on põhivarad (kaasa arvatud immateriaalsed varad või põhivarade kasutamise õigused), intellektuaalne omand, võime saada juurdepääsu vajalikele materjalidele või õigustele ja töötajatele.
- b) **Protsess:** Mis tahes süsteem, standard, protokoll, konventsioon või eeskiri, mis sisendi või sisendite suhtes rakendamise korral loob või omab võimet luua väljundeid. Näideteks on strateegilise juhtimise protsessid, tööprotsessid ja ressursside juhtimise protsessid. Need protsessid on tavaliselt dokumenteeritud, kuid organiseeritud töötajaskond, kellel on vajalikud oskused ja kogemused vastavalt eeskirjadele ja konventsioonidele, võib tagada vajalikud protsessid, mida saab rakendada sisendite suhtes eesmärgiga luua väljundeid. (Arvestus, arvlemine, palgaarvestus ja muud haldussüsteemid ei ole tavaliselt protsessid, mida kasutatakse väljundite loomiseks.)
- c) **Väljund:** Selliste sisendite ja nende suhtes rakendatavate protsesside tulemus, mis annavad või millel on võime anda tulu dividendide, madalamate kulutuste või muu majandusliku kasu näol otseselt investoritele või muudele omanikele, liikmetele või osalejatele.
- B8 Määratletud eesmärkidel läbiviimiseks ja juhtimiseks peab tegevuste ja varade terviklikul kogumil olema kaks olulist elementi – sisendid ja nende suhtes rakendatavad protsessid, mida koos kasutatakse või hakatakse kasutama väljundite loomiseks. Kuid äri ei pea sisaldama kõiki sisendeid ega protsesse, mida müüja kasutas selle äri teostamisel, kui turul osalejad suudavad omandada äri ja jätkata väljundite tootmist, näiteks lisades ärisse enda sisendeid ja protsesse.
- B9 Äri elementide olemus erineb tööstusharuti ja (majandus)üksuse tegevuste struktuuriti, kaasa arvatud (majandus)üksuse arenguetaappide lõikes. Sisseseatud äridel on tihti mitu erinevat liiki sisendeid, protsesse ja väljundeid, samal ajal uutel äridel on tihti vähe sisendeid ja protsesse ning mõnikord ainult üksainus väljund (toode). Peaaegu kõikidel äridel on ka kohustised, kuid äril ei pea olema kohustusi.
- B10 Arenguetaapis ei pruugi tegevuste ja varade terviklikul kogumil olla väljundeid. Sellisel juhul peaks omandaja kaaluma teisi tegureid, et teha kindlaks, kas see kogum on äri. Need tegurid hõlmavad, sealhulgas, kuid mitte ainult seda, kas kogum:
- a) on alustanud plaanitud põhitegevusi;
 - b) omab töötajaid, intellektuaalset omandit ning teisi väljundeid ja protsesse, mida saaks rakendada nende väljundite suhtes;
 - c) järgib plaani toota väljundeid; ja
 - d) suudab saavutada juurdepääsu klientidele, kes ostavad väljundid ära.
- Mitte kõik need tegurid ei pea olema olemas arenguetaapis tegevuste ja varade teatud tervikliku kogumi puhul, et vastata äriks liigitamise tingimustele.
- B11 Määrates kindlaks, kas tegevuste ja varade teatud kogum on äri, tuleb võtta aluseks see, kas terviklikku kogumit saab läbi viia ja juhtida ärina turul osaleja poolt. Seega, hinnates, kas teatud kogum on äri, ei ole oluline see, kas müüja kasutas kogumit ärina või kas omandaja kavatseb kasutada kogumit ärina.
- B12 Vastupidiste tõendite puudumise korral loetakse äriks varade ja tegevuste teatud kogumit, kus esineb firmaväärtus. Kuid äril ei pea olema firmaväärtust.
- OMANDAJA KINDLAKSTEGEMINE (PARAGRAHVIDE 6 JA 7 RAKENDAMINE)
- B13 IAS 27-s *Konsolideeritud ja konsolideerimata finantsaruanded* toodud juhiseid kasutatakse omandaja kindlakstegemiseks - (majandus)üksus, mis saavutab kontrolli omandatava üle. Kui äriühendus on toimunud, kuid IAS 27-s toodud juhiste rakendamisest ei nähtu selgelt, milline ühinevatest (majandus)üksustest on omandaja, arvestatakse selle kindlaksmääramisel paragrahvides B14-B18 toodud tegureid.
- B14 Äriühenduses, mis on teostatud peamiselt raha või muude varade üleandmisega või kohustiste võtmisega, on omandaja tavaliselt (majandus)üksus, mis annab üle raha või muid varasid või võtab kohustisi.

B15 Peamiselt omakapitali osaluste vahetamise teel teostatud äriühenduses on omandaja tavaliselt (majandus)üksus, mis emiteerib osalusi oma omakapitalis. Kuid mõnedes äriühendustes, mida tavaliselt nimetatakse „pöördomandamiseks“, on emiteeriv (majandus)üksus omandatavaks. Paragrahvides B19–B27 esitatakse juhiseid pöördomandamise arvestamise kohta. Omakapitali osaluste vahetamise teel teostatud äriühenduses omandaja kindlakstegemisel võetakse arvesse ka teisi asjakohaseid fakte ja asjaolusid, kaasa arvatud:

- a) *suhtelised hääleõigused ühinenud (majandus)üksuses pärast äriühendust* – Omandaja on tavaliselt ühinev (majandus)üksus, mille omanikud rühmana säilitavad või saavad suurima osa hääleõigustest ühinenud (majandus)üksuses. Selleks et määrata kindlaks, milline omanike rühm säilitab või saab suurima osa hääleõigustest, võtab (majandus)üksus arvesse ebatavaliste või eriliste hääletamiskorralduste ja optsoonide, ostutähtede või vahetatavate võlakirjade olemasolu.
- b) *suure häälevähemuse olemasolu ühinenud (majandus)üksuses, kui ühelgi teisel omanikul või organiseeritud omanikerühmal ei ole märkimisväärset hääleõigust* – Omandaja on tavaliselt ühinev (majandus)üksus, mille ainuomanikule või organiseeritud omanike rühmale kuulub suurim häälevähemus ühinenud (majandus)üksuses.
- c) *ühinenud (majandus)üksuse valitsemisorgani koosseis* – Omandaja on tavaliselt ühinev (majandus)üksus, mille omanikel on võime valida või määrata ametisse või kutsuda ametist tagasi enamikku ühinenud (majandus)üksuse valitsemisorgani liikmeid.
- d) *ühinenud (majandus)üksuse tippjuhtkonna koosseis* – Omandaja on tavaliselt ühinev (majandus)üksus, mille (endine) juhtkond domineerib ühinenud (majandus)üksuse juhtkonnas.
- e) *omakapitali osaluste vahetamise tingimused* – Omandaja on tavaliselt ühinev (majandus)üksus, mis maksab ülekurssi üle teise ühineva (majandus)üksuse või (majandus)üksuste omakapitali osaluste ühinemiseelse õiglase väärtuse.

B16 Omandaja on tavaliselt ühinev (majandus)üksus, mille suhteline suurus (mõõdetuna näiteks varade, tulude või kasumina) on märkimisväärselt suurem teise ühineva (majandus)üksuse või (majandus)üksuste omast.

B17 Enam kui kahte (majandus)üksust hõlmavas äriühenduses võetakse omandaja kindlaksmääramisel muu hulgas arvesse seda, milline ühinevatest (majandus)üksustest algatas ühenduse ja samuti ühinevate (majandus)üksuste suhtelist suurus.

B18 Äriühenduse teostamiseks moodustatud uus (majandus)üksus ei pruugi olla omandaja. Kui uus (majandus)üksus on moodustatud omakapitali osaluste emiteerimiseks eesmärgiga teostada äriühendus, siis tehakse üks enne äriühendust eksisteerinud ühinevatest (majandus)üksustest kindlaks omandajana, rakendades paragrahvides B13–B17 toodud juhiseid. Vastupidiselt sellele võib omandajaks olla uus (majandus)üksus, mis tasuna annab üle raha või muid varasid või võtab kohustusi.

PÖÖRDOMANDAMISED

B19 Pöördomandamine esineb siis, kui väärtpabereid emiteeriv (majandus)üksus (juriidiline omandaja) on tehtud kindlaks omandatavana arvestuse eesmärgil paragrahvides B13–B18 toodud juhiste alusel. Pöördomandamiseks peetava tehingu puhul peab (majandus)üksus, mille omakapitali osalusi omandatakse (juriidiline omandatav), olema omandaja arvestuse eesmärgil. Näiteks esinevad pöördomandamised mõnikord siis, kui tegutsev börsil mittenoteeritud (majandus)üksus soovib saada börsil noteeritud (majandus)üksuseks, kuid ei taha registreerida oma aktsiaid. Selle teostamiseks laseb börsil mittenoteeritud (majandus)üksus börsil noteeritud (majandus)üksusel omandada enda omakapitali osalused börsil noteeritud (majandus)üksuse omakapitali osaluste vastu. Antud näites on börsil noteeritud (majandus)üksus **juriidiline omandaja**, sest ta emiteeris oma omakapitali osalusi ja börsil mittenoteeritud (majandus)üksus on **juriidiline omandatav**, sest tema omakapitali osalust omandati. Kuid paragrahvides B13–B18 toodud juhiste rakendamise tulemusena tehakse kindlaks:

- a) börsil noteeritud (majandus)üksus kui **omandatav** arvestuse eesmärgil (arvestuslik omandatav); ja
- b) börsil mittenoteeritud (majandus)üksus kui omandaja arvestuse eesmärgil (arvestuslik omandaja).

Arvestuslik omandatav peab vastama äri mõistele selleks, et tehingut arvestataks pöördomandamisena ning rakenduvad kõik käesolevas IFRSis toodud kajastamise ja mõõtmise põhimõtted, kaasa arvatud firmaväärtuse kajastamise nõue.

Üleantud tasu mõõtmine

- B20 Pöördomandamise puhul ei väljasta arvestuslik omandaja tavaliselt tasu omandatava eest. Selle asemel emiteerib arvestuslik omandatav tavaliselt aktsiaid arvestusliku omandaja omanikele. Seega arvestusliku omandaja poolt enda osaluse eest arvestuslikus omandatavas üleantud tasu omandamise kuupäeva õiglase väärtuse põhineb omakapitali osaluste arvul, mida juriidiline tütarettevõtte oleks pidanud emiteerima, et anda juriidilise emaettevõtte omanikele samasuguse protsendimääraga omakapitali osalus ühinenud (majandus)üksuses, nagu tuleneb pöördomandamisest. Sellisel viisil arvutatud omakapitali osaluste arvu õiglast väärtust saab kasutada omandatava eest üleantud tasu õiglase väärtusena.

Konsolideeritud finantsaruannete koostamine ja esitamine

- B21 Pöördomandamise järgselt koostatud konsolideeritud finantsaruanded väljastatakse juriidilise emaettevõtte (arvestusliku omandatava) nime all, kuid on lisades kirjeldatud juriidilise tütarettevõtte (arvestusliku omandaja) finantsaruannete jätkuna, koos ühe korrigeerimisega, milleks on arvestusliku omandaja juriidilise kapitali tagasiulatuvi korrigeerimine, et see kajastaks arvestusliku omandatava juriidilist kapitali. See korrigeerimine on nõutav kajastamiseks juriidilise emaettevõtte (arvestusliku omandatava) kapitali. Nendes konsolideeritud finantsaruannetes esitatud võrdlusinformatsioon korrigeeritakse samuti tagasiulatuvalt, et kajastada juriidilise emaettevõtte (arvestusliku omandatava) juriidilist kapitali.
- B22 Kuna konsolideeritud finantsaruanded kujutavad juriidilise tütarettevõtte finantsaruannete jätku, välja arvatud selle kapitali struktuuri osas, näitavad konsolideeritud finantsaruanded:
- a) juriidilise tütarettevõtte (arvestusliku omandaja) varasid ja kohustusi, mis on kajastatud ja mõõdetud nende ühinemiseelses bilansilises (jääk)maksumuses.
 - b) juriidilise emaettevõtte (arvestusliku omandatava) varasid ja kohustusi, mis on kajastatud ja mõõdetud käesoleva IFRSi kohaselt.
 - c) juriidilise tütarettevõtte (arvestusliku omandaja) jaotamata kasumit ja muu omakapitali saldosisid **enne** äriühendust.
 - d) konsolideeritud finantsaruannetes emiteeritud omakapitali osalustena kajastatud summat, mis on määratud kindlaks, lisades juriidilise tütarettevõtte (arvestusliku omandaja) vahetult enne äriühendust emiteeritud omakapitali osaluse juriidilise emaettevõtte (arvestusliku omandatava) õiglasele väärtusele, mis on määratud kindlaks kooskõlas käesoleva IFRSiga. Kuid omakapitali struktuur (s.o emiteeritud omakapitali osaluste arv ja liik) näitab juriidilise emaettevõtte (arvestusliku omandatava) omakapitali struktuuri, kaasa arvatud omakapitali osalused, mida juriidiline emaettevõtte emiteeris äriühenduse teostamiseks. Seega juriidilise tütarettevõtte (arvestusliku omandaja) omakapitali struktuuri korrigeeritakse, kasutades omandamislepingus kehtestatud asendussuhet, et kajastada pöördomandamisel emiteeritud juriidilise emaettevõtte (arvestusliku omandatava) aktsiate arvu.
 - e) mittekontrolliva osaluse proportsionaalne osa juriidilise tütarettevõtte (arvestusliku omandaja) jaotamata kasumi ja muu omakapitali osaluste ühinemiseelsetes bilansilistes (jääk)maksumustes, nagu on kirjeldatud paragrahvides B23 ja B24.

Mittekontrolliv osalus

- B23 Pöördomandamise puhul ei pruugi juriidilise omandatava (arvestusliku omandaja) mõned omanikud vahetada oma omakapitali osalusi juriidilise emaettevõtte (arvestusliku omandatava) omakapitali osaluste vastu. Neid omanikke vaadeldakse pöördomandamise järgsetes konsolideeritud finantsaruannetes mittekontrolliva osalusena. See on sellepärast nii, et juriidilise omandatava omanikud, kes ei vaheta enda omakapitali osalusi juriidilise omandaja omakapitali osaluste vastu, omavad osalust ainult juriidilise omandatava tulemustes ja netovaras – mitte ühinenud (majandus)üksuse tulemustes ja netovaras. Kuigi juriidiline omandaja on omandatav arvestuse eesmärgil, kuulub seevastu juriidilise omandaja omanikele osalus ühinenud (majandus)üksuse tulemustes ja netovaras.
- B24 Juriidilise omandatava varasid ja kohustusi mõõdetakse ja kajastatakse konsolideeritud finantsaruannetes nende ühinemiseelsetes bilansilistes (jääk)maksumustes (vt paragrahvi B22 punkt a). Seega pöördomandamise puhul näitab mittekontrolliv osalus mittekontrollivate aktsionäride proportsionaalset osalust juriidilise omandatava netovara ühinemiseelses bilansilises (jääk)maksumuses ka siis, kui mittekontrollivat osalust muude omandamiste puhul mõõdetakse nende õiglasel väärtusel omandamise kuupäeval.

Aktiakasum

- B25 Nagu märgitud paragrahvi B22 punktis d, näitab omakapitali struktuur konsolideeritud finantsaruannetes pärast pöördomandamist juriidilise omandaja (arvestusliku omandatava) omakapitali struktuuri, kaasa arvatud omakapitali osalused, mida juriidiline omandaja emiteeris äriühenduse teostamiseks.
- B26 Arvutades emiteeritud lihtaktsiate kaalutud keskmist arvu (nimetaja aktiakasumi arvutuses) pöördomandamise toimumise perioodil:
- a) emiteeritud lihtaktsiate arvu alates selle perioodi algusest kuni omandamise kuupäevani arvutatakse juriidilise omandatava (arvestusliku omandaja) emiteeritud lihtaktsiate kaalutud keskmise arvu alusel sellel perioodil, korrutades seda ühinemislepingus sätestatud asendussuhtega; ja
 - b) emiteeritud lihtaktsiate arv alates omandamise kuupäevast kuni selle perioodi lõpuni on juriidilise omandaja (arvestusliku omandatava) emiteeritud lihtaktsiate tegelik arv sellel perioodil.
- B27 Baasaktiakasum iga võrdlusperioodi kohta enne omandamise kuupäeva, mis on toodud konsolideeritud finantsaruannetes pärast pöördomandamist, arvutatakse, jagades:
- a) juriidilise omandatava lihtaktsionäridele omistatava kasumi või kahjumi igas sellises perioodis
 - b) juriidilise omandatava emiteeritud lihtaktsiate ajaloolise kaalutud keskmise arvuga, mis on korrutatud omandamislepingus kehtestatud asendussuhtega.

TEATUD OMANDATUD VARADE JA ÜLEVÕETUD KOHUSTISTE KAJASTAMINE (PARAGRAHVIDE 10–13 RAKENDAMINE)**Kasutusrendid**

- B28 Omandaja ei kajasta sellise kasutusrendiga seotud varasid või kohustusi, kus omandatav on rentnik, välja arvatud juhul, kui paragrahvidega B29 ja B30 on nõutud teisiti.
- B29 Omandaja määrab kindlaks, kas iga kasutusrendi tingimused, kus omandatav on rentnik, on soodsad või ebasoodsad. Omandaja kajastab immateriaalse vara, kui kasutusrendi tingimused on soodsad võrreldes turutingimustega ja kohustise, kui tingimused on ebasoodsad võrreldes turutingimustega. Paragrahvis B42 sätestatakse juhised sellises kasutusrendis olevate varade, kus omandatav on rendileandja, omandamise kuupäeva õiglase väärtuse määramise kohta.
- B30 Eristatavat immateriaalset vara võib siduda kasutusrendiga, mida võib tõendada turul osalejate valmisolekuga maksta hinda rendi eest, isegi kui see on turutingimustel. Näiteks värvate rent lennujaamas või jaemüügi pinna rent enimmüüjastataval kaubandusalal võiks võimaldada sisenemist turule või muud tulevast majanduslikku kasu, mis vastab eristatavateks immateriaalseteks varadeks liigitamise tingimustele, nagu näiteks kliendisuhet. Sellises olukorras kajastab omandaja seotud eristatava(d) immateriaalse(d) vara(d) kooskõlas paragrahviga B31.

Immateriaalsed varad

- B31 Omandaja kajastab firmaväärtusest eraldi eristatavad immateriaalsed varad, mis on omandatud äriühenduses. Immateriaalne vara on eristatav, kui see vastab kas eraldatavuse kriteeriumile või lepingulisele-juriidilisele kriteeriumile.
- B32 Lepingulisele-juriidilisele kriteeriumile vastav immateriaalne vara on eristatav ka siis, kui vara ei ole üleantav või eraldatav omandatavast või muudest õigustest ja kohustustest. Näiteks:
- a) omandatav võtab kasutusrendile tootmisrajatise, mille tingimused on turutingimustega võrreldes soodsad. Rendi tingimustega keelatakse selgesõnaliselt rendi üleandmine (kas müügi või allrendi kaudu). Summa, mille võrra rendi tingimused on soodsad võrreldes hetke turutehingute tingimustega samade või sarnaste objektide puhul, on immateriaalne vara, mis vastab firmaväärtusest eraldi kajastamise lepingulisele-juriidilisele kriteeriumile, kuigi omandaja ei saa müüa ega muul viisil anda rendilepingut üle.
 - b) omandaja omab ja kasutab tuumaelektrijaama. Selle elektrijaama kasutamise luba on immateriaalne vara, mis vastab firmaväärtusest eraldi kajastamise lepingulisele-juriidilisele kriteeriumile ka siis, kui omandaja ei saa müüa ega anda seda üle eraldi omandatud elektrijaamast. Omandaja võib kajastada tegutsemisloa õiglase väärtuse ja elektrijaama õiglase väärtuse üheainsa varana finantsaruandluse eesmärgil, kui nende varade kasulikud eluead on sarnased.

- c) omandatav omab tehnoloogia patenti. Ta on litsentsinud selle patendi teistele nende ainukasutuseks välisturul, saades vastutasuks teatud protsendimäära tulevasesst välistulust. Nii tehnoloogia patent kui ka sellega seotud litsentsileping vastavad firmaväärtusest eraldi kajastamise lepingulisele-juriidilisele kriteeriumile ka siis, kui patendi ja sellega seotud litsentsilepingu teineteisest eraldi müümine või vahetamine ei oleks praktiline.
- B33 Eraldatavuse kriteerium tähendab seda, et omandatud immateriaalset vara saab omandatavast eraldada või lahutada ning eraldi või koos seotud lepingu, eristatava vara või kohustistega müüa, üle anda, litsentseerida, rentida või vahetada. Immateriaalne vara, mida omandaja suudaks müüa, litsentsida või muul viisil vahetada millegi muu väärtusliku vastu, vastab eraldatavuse kriteeriumile ka siis, kui omandaja ei kavatse seda müüa, litsentsida või muul viisil vahetada. Omandatud immateriaalne vara vastab eraldatavuse kriteeriumile, kui on tõendeid vahetustehingute kohta antud liiki või sarnast liiki vara puhul, ka siis, kui need tehingud on harvad ja olenemata, kas omandaja on neis kaasatud. Näiteks on klientide ja tellijate nimekirjad sageli litsentsitud ja seega vastavad eraldatavuse kriteeriumile. Isegi juhul, kui omandatav usub, et tema klientide nimekirjadel on teistest klientide nimekirjadest erinevaid tunnuseid, tähendab üldjuhul asjaolu, et klientide nimekirjad on sageli litsentsitud, seda, et klientide nimekiri vastab eraldatavuse kriteeriumile. Kuid äriühenduses omandatud klientide nimekiri ei vastaks eraldatavuse kriteeriumile, kui konfidentsiaalsuse või muude lepingute tingimustega keelatakse (majandus)üksusel müüa, rentida või muul viisil vahetada teavet oma klientide kohta.
- B34 Immateriaalne vara, mis ei ole eraldiseisvalt eraldatav omandatavast või ühinenud (majandus)üksusest, vastab eraldatavuse kriteeriumile, kui see on eraldatav koos vastava lepingu, eristatava vara või kohustisega. Näiteks:
- a) turul osalejad vahetavad kohustusi hoiuste näol ja vastavaid immateriaalseid varasid hoiustajasuhete näol jälgitavates vahetustehingutes. Seega peaks omandaja kajastama firmaväärtusest eraldi immateriaalset vara hoiustajasuhete osas.
- b) omandatav omab registreeritud kaubamärki ja dokumenteeritud, kuid patentimata tehnilist ekspertiisi, mida kasutatakse kaubamärgiga toote valmistamiseks. Kaubamärgi omandiõiguse üleandmiseks on omanik samuti kohustatud andma üle kõik muu, mis on vajalik uuele omanikule sellise toote või teenuse valmistamiseks, mis ei ole eristatav endise omaniku poolt valmistatud tootest või teenusest. Kuna patentimata tehniline ekspertiis tuleb eraldada omandatavast või ühinenud (majandus)üksusest ja see tuleb müüa vastava kaubamärgi müümisel, vastab see eraldatavuse kriteeriumile.

Tagasiomandatud õigused

- B35 Äriühenduse käigus võib omandaja saada tagasi õiguse, mille ta oli eelnevalt andnud omandatavale omandaja ühe või mitme kajastatud või kajastamata vara kasutamiseks. Selliste õiguste näideteks on õigus kasutada omandaja kaubanime frantsiisilepingu kohaselt või õigus kasutada omandaja tehnoloogiat tehnoloogia litsentsilepingu kohaselt. Tagasiomandatud õigus on eristatav immateriaalne vara, mida omandaja kajastab firmaväärtusest eraldi. Paragrahvis 29 esitatakse juhised tagasiomandatud õiguse mõõtmise kohta ja paragrahvis 55 esitatakse juhised tagasiomandatud õiguse edaspidise arvestamise kohta.
- B36 Kui tagasiomandatud õigusele aluseks olevad lepingu tingimused on soodsad või ebasoodsad võrreldes samade või sarnaste objektide hetke turutehingute tingimustega, kajastab omandaja arvelduskasumi või -kahjumi. Paragrahvis B52 sätestatakse juhised selle arvelduskasumi või -kahjumi mõõtmiseks.

Komplekteeritud töötajaskond ja muud objektid, mis ei ole eristatavad

- B37 Omandaja liidab firmaväärtusesse omandatud immateriaalse vara, mis ei ole eristatav omandamise kuupäeval, väärtuse. Näiteks võib omandaja omistada väärtust komplekteeritud töötajaskonna olemasolule, mis on olemasolev töötajate kogum, mis võimaldab omandajal jätkata omandatud äri teostamist alates omandamise kuupäevast. Komplekteeritud töötajaskond ei kujuta oskustööjõu intellektuaalset kapitali – (sageli spetsialiseeritud) teadmised ja kogemused, mida omandatava töötajad toovad kaasa oma töökohtadele. Kuna komplekteeritud töötajaskond ei ole eristatav vara, mis on firmaväärtusest eraldi kajastatav, siis sellele omistatud väärtus liidetakse firmaväärtusesse.
- B38 Omandaja liidab firmaväärtusesse ka väärtuse, mis on omistatud objektidele, mis ei vasta varana kajastamise tingimustele omandamise kuupäeval. Näiteks võiks omandaja omistada väärtust potentsiaalsetele lepingutele, mille suhtes omandatav peab läbirääkimisi perspektiivsete uute klientidega omandamise kuupäeval. Kuna need potentsiaalsed lepingud ei ole ise varad omandamise kuupäeval, siis ei kajasta omandaja neid firmaväärtusest eraldi. Omandaja ei tohi edaspidi pärast omandamise kuupäeva esinevate sündmuste puhul nende lepingute väärtust firmaväärtusest ümber liigitada. Kuid omandaja peab hindama omandamise järgselt esinevate sündmustega seotud fakte ja asjaolusid, et määrata kindlaks, kas eraldi kajastatav immateriaalne vara eksisteeris omandamise kuupäeval.

- B39 Pärast esmast kajastamist arvestab omandaja äriühenduses omandatud immateriaalse vara kooskõlas IAS 38-ga *Immateriaalsed varad*. Kuid nagu on kirjeldatud IAS 38 paragrahvis 3, on mõnede omandatud immateriaalsete varade arvestus pärast esmast kajastamist sätestatud muudes IFRSides.

- B40 Eristatavuse kriteeriumid määravad kindlaks, kas immateriaalset vara kajastatakse firmaväärtusest eraldi. Kuid need kriteeriumid ei anna juhiseid immateriaalse vara õiglase väärtuse määramiseks ega piira immateriaalse vara õiglase väärtuse hindamisel kasutatud eelduseid. Näiteks võiks omandaja õiglase väärtuse määramisel arvesse võtta eeldusi, mida turul osalejad kaaluksid, nagu näiteks ootused lepingu edaspidise pikendamise kohta. Pikendatud lepingud ei pea ise vastama eristatavuse kriteeriumitele. (Kuid vt paragrahv 29, kus sätestatakse erand õiglase väärtuse määramise põhimõttest tagasiomandatud õiguste puhul, mis on kajastatud äriühenduses.) IAS 38 paragrahvides 36 ja 37 sätestatakse juhised selle kindlaksmääramiseks, kas immateriaalsed varad tuleks ühendada üheksainsaks arvestusühikuks koos teiste immateriaalsete või materiaalsed varadega.

TEATUD ERISTATAVATE VARADE JA OMANDATAVAS MITTEKONTROLLIVA OSALUSE ÕIGLASE VÄÄRTUSE MÕÖTMINE (PARAGRAHVIDE 18 JA 19 RAKENDAMINE)

Ebakindlate rahavoogudega varad (väärtuse allahindlused)

- B41 Omandaja ei kajasta omandamise kuupäeva seisuga eraldi väärtuse allahindlust äriühenduses omandatud varade puhul, mis on mõõdetud nende omandamise kuupäeva õiglastes väärtustes, sest tulevaste rahavoogude ebakindluse mõjud sisalduvad õiglase väärtuse määramistulemuses. Näiteks kuna käesolevas IFRSis nõutakse, et omandaja mõeldaks omandatud nõuded, kaasa arvatud laenud, nende omandamise kuupäeva õiglastes väärtustes, ei kajasta omandaja eraldi väärtuse allahindlust lepinguliste rahavoogude puhul, mille laekumist sellel kuupäeval ei peeta tõenäoliseks.

Kasutusrendile võetavad varad, mille puhul omandatav on rendileandja

- B42 Kasutusrendile võetava vara, nagu näiteks hoone või patendi, mille puhul omandatav on rendileandja, omandamise kuupäeva õiglase väärtuse määramisel võtab omandaja arvesse rendi tingimusi. Teisisõnu, omandaja ei kajasta eraldiseisvat vara või kohustist, kui kasutusrendi tingimused on kas soodsad või ebasoodsad võrreldes turutingimustega, nagu paragrahvis B29 nõutakse rendilepingute puhul, kus omandatav on rendilevõtja.

Varad, mida omandaja kavatseb mitte kasutada või kasutada viisil, mis erineb sellest, kuidas teised turul osalejad neid kasutaksid

- B43 Konkurentsi tõttu või muudel põhjustel võib omandaja kavatseda mitte kasutada omandatud vara, näiteks uurimise- ja arendustegevuse immateriaalset vara, või ta võib kavatseda kasutada vara viisil, mis erineb sellest, kuidas teised turul osalejad seda kasutaksid. Sellele vaatamata mõeldab omandaja vara õiglastes väärtustes, mis on kindlaks määratud vastavalt selle kasutusele teiste turul osalejate poolt.

Mittekontrolliv osalus omandatavas

- B44 Käesoleva IFRSiga lubatakse omandajal mõõta mittekontrollivat osalust omandatavas selle õiglastes väärtuses omandamise kuupäeval. Mõnikord saab omandaja mõõta mittekontrolliva osaluse omandamise kuupäeva õiglast väärtust omandajale mittekuuluvate aktsiate aktiivse turu hindade alusel. Kuid muudes olukordades ei ole aktsiate aktiivse turu hind kättesaadav. Sellistes olukordades võiks omandaja mõõta mittekontrolliva osaluse õiglase väärtuse, kasutades teisi hindamistehnikaid.
- B45 Omandajale omandatavas kuuluva osaluse ja mittekontrolliva osaluse õiglastes väärtused aktsia kohta võivad erineda. Peamine erinevus on tõenäoliselt kontrolli ülekursi arvestamine omandajale omandatavas kuuluva osaluse õiglastes väärtuses aktsia kohta või vastupidiselt, kontrolli puudumise eest allahindluse (mis on nimetatud ka kui vähemuse allahindlus) arvestamine mittekontrolliva osaluse õiglastes väärtuses aktsia kohta.

FIRMAVÄÄRTUSE JA SOODUSOSTUST SAADUD TULU MÕÕTMINE

Omandajale omandatavas kuuluva osaluse omandamise kuupäeva õiglase väärtuse mõõtmine, kasutades hindamistehnikaid (paragrahvi 33 rakendamine)

- B46 Ilma tasu üleandmiseta saavutatud äriühenduses peab omandaja asendama talle omandatavas kuuluva osaluse omandamise kuupäeva õiglase väärtuse sellise tasu omandamise kuupäeva õiglase väärtusega, mis on antud üle firmaväärtuse või soodusostust saadud tulu mõõtmiseks (vt paragrahvid 32–34). Omandaja peaks mõõtma talle omandatavas kuuluva osaluse omandamise kuupäeva õiglase väärtuse, kasutades vastavalt asjaoludele ühte või mitut hindamistehnikat, mille kohta on olemas piisavalt andmeid. Kui kasutatakse mitut hindamistehnikat, peaks omandaja hindama nende tehnikate tulemusi, võttes arvesse kasutatud sisendite asjakohasust ja usaldusväärsust ning olemasolevate andmete ulatust.

Erinõuded omandamismeetodi rakendamisel ühisomanduses olevate (majandus)üksuste ühenduste suhtes (paragrahvi 33 rakendamine)

- B47 Kui kaks ühisomanduses olevat (majandus)üksust ühinevad, võib omandatava omakapitali või liikmete osaluste õiglase väärtus (või omandatava õiglase väärtus) olla mõõdetav usaldusväärsemalt kui omandaja poolt üleantud liikmete osaluste õiglase väärtus. Selles olukorras nõutakse paragrahvis 33, et omandaja kasutaks firmaväärtuse kindlaksmääramisel tasuna üleantud omandaja omakapitali osaluste omandamise kuupäeva õiglase väärtuse asemel omandatava omakapitali osaluste omandamise kuupäeva õiglast väärtust. Lisaks sellele kajastab omandaja ühisomanduses olevate (majandus)üksuste ühenduses omandatava netovara oma finantsseisundi aruandes kapitali või omakapitali otsese täiendusena, mitte täiendava jaotamata kasumina, mis on kooskõlas viisiga, kuidas teised (majandus)üksuse liigid rakendavad omandamismeetodit.
- B48 Kuigi nad on mitmel viisil sarnased teiste äridega, on ühisomanduses olevatel (majandus)üksustel eritunnused, mis on tingitud peamiselt sellest, et nende liikmed on nii tarbijad kui ka omanikud. Ühisomanduses olevate (majandus)üksuste liikmed loodavad üldjuhul saada kasu oma liikmeks oleku eest, sageli kaupade ja teenuste eest küsitavate tasude vähendamise või soosingdividendide näol. Igale liikmele eraldatavate soosingdividendide osa põhineb sageli liikme poolt ühisomanduses oleva (majandus)üksusega aasta jooksul tehtud äri summalt.
- B49 Ühisomanduses oleva (majandus)üksuse õiglase väärtuse mõõtmisel tuleb võtta arvesse eeldusi, mida turul osalejad teeksid liikmete tulevaste kasude kohta, samuti muid asjakohaseid eeldusi, mida turul osalejad teeksid ühisomanduses oleva (majandus)üksuse kohta. Näiteks võib ühisomanduses oleva (majandus)üksuse õiglase väärtuse kindlaksmääramiseks kasutada hinnangulise rahavoo mudelit. Mudeli sisenditena kasutatavad rahavood põhinevad ühisomanduses oleva (majandus)üksuse eeldatavatel rahavooogudel, mis tõenäoliselt peegeldavad liikmete hüvitusena antavaid hinnaalandusi, nagu näiteks alandatud tasud kaupade ja teenuste eest.

ÄRIÜHENDUSE TEHINGU OSA KINDLAKSMÄÄRAMINE (PARAGRAHVIDE 51 JA 52 RAKENDAMINE)

- B50 Selle kindlaksmääramisel, kas tehing on osa vahetusest omandatava eest või kas tehing on äriühendusest eraldi seisev, peaks omandaja võtma arvesse järgmisi tegureid, mis ei ole vastastikku välistavad ega üksikult otsustavad:
- a) **tehingu põhjused** – Arusaamine põhjustest, miks ühenduse osapooled (omandaja ja omandatav ning nende omanikud, direktorid ja juhatajad – ning nende esindajad) sõlmisid teatud tehingu või kokkuleppe, võib anda selgust sellest, kas see on üleantud tasu ja omandatud varade või võetud kohustiste osaks. Näiteks kui tehing on pigem sõlmitud peamiselt omandaja või ühinenud (majandus)üksuse kasuks kui peamiselt omandatava või tema endiste omanike kasuks enne ühendust, on see osa makstud tehinguhinnast (ja seotud varadest või kohustistest) vähem tõenäoliselt omandatava eest antava vahetuse osaks. Seega arvestaks omandaja seda osa eraldi äriühendusest.
- b) **kes algatas tehingu** – Arusaamine sellest, kes algatas tehingu, võib ka anda selgust sellest, kas see on omandatava eest antava vahetuse osaks. Näiteks omandaja poolt algatatud tehingut või muud sündmust võib sõlmida selleks, et anda tulevast majanduslikku kasu omandajale või ühinenud (majandus)üksusele, kusjuures omandatav või selle endised omanikud enne äriühendust saavad sellest kasu vähe või üldse mitte. Kuid teiselt poolt omandatava või selle endiste omanike poolt algatatud tehing või kokkulepe on väiksema tõenäosusega omandaja või ühinenud (majandus)üksuse kasuks ja on suurema tõenäosusega äriühenduse tehingu osaks.

- c) **tehingu ajastamine** – Tehingu ajastamine võib anda ka selgust sellest, kas see on omandatava eest antava vahetuse osaks. Näiteks omandaja ja omandatava vaheline tehing, mis toimub äriühenduse tingimuste läbirääkimiste käigus, võib olla sõlmitud arvestusega, et äriühendus annab tulevast majanduslikku kasu omandajale või ühinenud (majandus)üksusele. Sellisel juhul omandatav või selle endised omanikud enne äriühendust saavad tehingust tõenäoliselt kasu vähe või üldse mitte, välja arvatud kasud, mida nad saavad ühinenud (majandus)üksuse osana.

Varasema omandaja ja omandatava vahelise suhte tegelik arveldamine äriühenduses (paragrahvi 52 punkti a rakendamine)

- B51 Omandajal ja omandataval võib olla suhe, mis eksisteeris enne, kui nad kaalutlesid äriühendust, edaspidi nimetatud kui „varasem suhe”. Omandaja ja omandatava vaheline varasem suhe võib olla lepingupõhine (näiteks müüja ja klient või litsentsiandja ja litsentsisaaja) või mittelepingupõhine (näiteks hageja ja kostja).

- B52 Kui äriühendus arveldab tegelikult varasema suhte, kajastab omandaja kasumi või kahjumi, mis on mõõdetud järgmiselt:

a) eelneva mittelepingupõhise suhte (nagu näiteks kohtuprotsess) õiglane väärtus.

b) eelneva lepingupõhise suhte korral, kas alapunkt i või ii, olenevalt sellest, kumb summa on väiksem:

i) summa, mille võrra leping on soodne või ebasoodne omandaja perspektiivist, võrreldes hetke turu tehingute tingimustega samade või sarnaste objektide puhul. (Ebasoodne leping on leping, mis on ebasoodne hetke turu tingimuste alusel. See ei pruugi olla kahjulik leping, kus vältimatud kulutused lepingujärgsete kohustuste täitmiseks ületavad majanduslikku kasu, mille saamist oodatakse lepingu alusel).

ii) lepingus sätestatud arveldustingimuste summa, mis on kättesaadav vastaspoolele, kelle suhtes leping on ebasoodne.

Kui alapunkt ii on väiksem kui alapunkt i, sisaldub vahe äriühenduse arvestuses.

Kajastatud kasumi või kahjumi summa võib sõltuda osaliselt sellest, kas omandaja on eelnevalt kajastanud seotud vara või kohustise ning seetõttu võib kajastatud kasum või kahjum erineda summast, mis on arvatud eespool toodud nõudeid rakendades.

- B53 Varasem suhe võib olla leping, mida omandaja kajastab tagasiomandatud õigusena. Kui leping sisaldab tingimusi, mis on soodsad või ebasoodsad võrreldes hetke turu tehingute hindadega samade või sarnaste objektide puhul, kajastab omandaja äriühendusest eraldi lepingu tegeliku arveldamise kasumit või kahjumit, mis on mõõdetud paragrahvi B52 kohaselt.

Töötajatele või müüvatele aktsionäridele tehtavate tingimuslike maksete kokkulepped (paragrahvi 52 punkti b rakendamine)

- B54 See, kas töötajatele või müüvatele aktsionäridele tehtavate tingimuslike maksete kokkulepped on tingimuslik tasu äriühenduses või on eraldiseisvad tehingud, sõltub kokkulepete olemusest. Arusaamine põhjustest, miks omandamisleping sisaldab tingimuslike maksete sätet, kes algatas kokkuleppe ja millal osapooled sõlmised kokkuleppe, võib olla abiks lepingu olemuse hindamisel.

- B55 Kui ei ole selge, kas töötajatele või müüvatele aktsionäridele tehtavate maksete kokkulepe on osa omandatava eest antavast vahetusest või on äriühendusest eraldiseisev tehing, peab omandaja võtma arvesse järgmisi näitajaid:

a) **Jätkuv töösuhe** – Võtmetöötajateks saanud müüvate aktsionäride jätkuva töösuhte tingimused võivad olla tingimusliku tasu kokkuleppe sisu näitaja. Jätkuva töösuhte asjakohased tingimused võivad sisalduda töölepingus, omandamislepingus või mõnes muus dokumendis. Tingimusliku tasu kokkulepe, kus õigus maksetele kaob automaatselt töösuhte lõpetamise korral, on tasu ühinemisejärgsete teenuste eest. Kokkulepped, kus tingimuslike makseid ei mõjuta töösuhte lõpetamine, võivad anda märku, et tingimuslikud maksed on lisatasu, mitte töötasu.

b) **Jätkuva töösuhte kestus** – Kui nõutava töösuhte periood langeb kokku tingimusliku makse perioodiga või on sellest pikem, siis see asjaolu võib anda märku, et tingimuslikud maksed on sisuliselt töötasu.

c) **Töötasu tase** – Olukorrad, kus töötajate töötasu, mis ei ole tingimuslikud maksed, on põhjendatud tasemel võrreldes teiste võtmetöötajatega ühinenud (majandus)üksuses, võivad anda märku, et tingimuslikud maksed on lisatasu, mitte töötasu.

- d) *Täiendavad maksed töötajatele* – Kui müüvad aktsionärid, kes ei saa töötajateks, saavad madalamaid tingimuslikke maksed aktsia kohta kui müüvad aktsionärid, kes saavad ühinenud (majandus)üksuse töötajateks, siis see asjaolu võib anda märku, et tingimuslike maksete täiendav summa müüvatele aktsionäridele, kes saavad töötajateks, on töötasu.
- e) *Omatud aktsiate arv* – Müüvatele aktsionäridele, kes jäävad võtmetöötajateks, kuuluvate aktsiate suhteline arv võib olla tingimusliku tasu kokkuleppe sisu näitaja. Näiteks kui müüvad aktsionärid, kellele kuulusid sisuliselt kõik omandatava aktsiad, jätkavad võtmeisikutena, siis see asjaolu võib anda märku, et kokkulepe on sisuliselt kasumi jagamise kokkulepe, millega antakse töötasu ühinemisejärgsete teenuste eest. Alternatiivsel juhul, kui võtmetöötajana jätkavatele müüvatele aktsionäridele kuulus ainult väike arv omandatava aktsiaid ja kõik müüvad aktsionärid saavad tingimusliku tasu sama summa aktsia kohta, siis see asjaolu võib anda märku, et tingimuslikud maksed on lisatasu. Arvestada tuleb ka omandamiseelse osalusega, mis kuulub võtmetöötajana jätkavate müüvate aktsionäridega seotud osapooltele, nagu näiteks perekonnaliikmetele.
- f) *Seotus hindamisega* – Kui omandamise kuupäeval üleantud esialgne tasu põhineb omandatava hindamisel kehtestatud vahemiku madalamal osal ja tingimuslik valem viitab sellele hindamise meetodile, siis see asjaolu võib anda märku, et tingimuslikud maksed on lisatasu. Alternatiivsel juhul, kui tingimusliku makse valem on kooskõlas eelnevate kasumi jagamise kokkulepetega, siis see asjaolu võib anda märku, et selle kokkuleppe sisu on maksta töötasu.
- g) *Tasu kindlaksmääramise valem* – Tingimusliku tasu kindlaksmääramiseks kasutatud valem võib aidata hinnata kokkuleppe sisu. Näiteks kui tingimuslik tasu määratakse kindlaks mitmete sissetulekute alusel, võib see anda märku, et kohustus on tingimuslik tasu äriühenduses ja et valemiga kehtestatakse või kontrollitakse omandatava õiglast väärtust. Seevastu tingimuslik tasu, mis on teatud protsendimäär sissetulekutest, võib anda märku, et kohustus töötajate ees on kasumi jagamise kokkulepe töötajate poolt osutatud teenuste hüvitamiseks.
- h) *Muud lepingud ja küsimused* – Müüvate aktsionäridega sõlmitud kokkulepete (nagu näiteks konkurentsi mitte-osutamise lepingud, täitmisele kuuluvad lepingud, konsultatsioonilepingud ja kinnisvara rendilepingud) tingimused ja tingimuslike maksete tulumaksuga maksustamine võivad anda märku, et tingimuslikud maksed on omistatavad millelegi muule kui omandatava eest makstavale tasule. Näiteks seoses omandamisega võib omandaja sõlmida kinnisvara rendikokkuleppe olulise müüva aktsionäriaga. Kui rendilepingus määratletud rendimaksud on turuhinnast oluliselt madalamad, võivad eraldiseisva tingimuslike maksete kokkuleppega nõutavad mõned või kõik tingimuslikud maksed rendileandjale olla sisuliselt makseteks sellise renditud vara kasutamise eest, mida omandaja peaks kajastama eraldi oma ühinemisejärgsetes finantsaruannetes. Seevastu kui rendilepinguga sätestatakse rendimaksud, mis on kooskõlas renditud vara turutingimustega, võib müüvale aktsionäriks mõeldud tingimuslike maksete kokkulepe olla tingimuslik tasu äriühenduses.

Omandaja aktsiapõhiste maksetena antavad hüved vahetatuna omandatava töötajatele kuuluvate hüvede vastu (paragrahvi 52 punkti b rakendamine)

- B56 Omandaja võib vahetada oma aktsiapõhiste maksetena antavad hüved (asendushüved) omandatava töötajatele kuuluvate hüvede vastu. Aktsiaoptsoonide või muude aktsiapõhiste maksetena antavate hüvede vahetamisi seoses äriühendusega arvestatakse aktsiapõhiste maksetena antavate hüvede muudatustena kooskõlas IFRS 2-ga *Aktsiapõhine makse*. Kui omandaja on kohustatud asendama omandatava hüved, võetakse äriühenduses üleantud tasu mõõtmisel arvesse kas kogu omandaja asendushüvede turupõhine väärtus või osa sellest. Omandaja on kohustatud asendama omandatava hüved, kui omandatav või tema töötajad saavad asenduse täitmisele pöörata. Näiteks käesoleva nõude rakendamisel on omandaja kohustatud asendama omandatava hüved, kui asendus on nõutav:

- a) omandamislepingu tingimustega;
- b) omandatava hüvede tingimustega; või
- c) rakendatavate seaduste või määrustega.

Mõnedes olukordades võivad omandatava hüved kaotada kehtivuse äriühenduse tagajärjel. Kui omandaja asendab need hüved, kuigi ta ei ole kohustatud seda tegema, kajastatakse asendushüvede kogu turupõhine väärtus töötasu kulutusena ühinemisejärgsetes finantsaruannetes. See tähendab, et nende hüvede ühtegi turupõhist väärtust ei võeta arvesse äriühenduses üleantud tasu mõõtmisel.

- B57 Selleks, et määrata kindlaks omandatava eest üleantud tasuks oleva asendushüve osa ja ühinemisjärgse teenuse tasuks oleva osa, mõõdab omandaja nii enda poolt antud asendushüved kui ka omandatava hüved omandamise kuupäeva seisuga kooskõlas IFRS 2-ga. Asendushüve turupõhise väärtuse osa, mis kuulub omandatava eest vahetusena üleantud tasu koosseisu, vastab omandatava hüve osale, mis on omistatav ühinemiseelsele teenusele.
- B58 Ühinemiseelsele teenusele omistatava asendushüve osa on omandatava hüve turupõhine väärtus korrutatuna omandatava hüve omandi üleandmisperioodi lõpuleviidud osa ja kas kogu üleandmisperioodi või esialgse üleandmisperioodi, olenevalt kumb on pikem, suhtarvuga. Üleandmisperiood on periood, mille jooksul täidetakse kõik sätestatud omandi üleandmise tingimused. Omandi üleandmise tingimused on määratletud IFRS 2-s.
- B59 Ühinemisjärgsele teenusele omistatav garanteerimata asendushüve osa, mis on seetõttu kajastatud töötasu kulutusena ühinemisjärgsetes finantsaruannetes, vastab asendushüve kogu turupõhisele väärtusele, millest on maha arvatud ühinemiseelsele teenusele omistatav summa. Seetõttu omistab omandaja vahe, mille võrra asendushüve turupõhine väärtus ületab omandatava hüve turupõhise väärtuse, ühinemisjärgsele teenusele ja kajastab selle vahe töötasu kulutusena ühinemisjärgsetes finantsaruannetes. Omandaja omistab asendushüve osa ühinemisjärgsele teenusele, kui ta vajab ühinemisjärgset teenust, olenemata kas töötajad on osutanud kogu teenuse, mis on vajalik selleks, et nende omandatava hüvede omandiõigus läheks üle enne omandamise kuupäeva.
- B60 Ühinemiseelsele teenusele omistatav garanteerimata asendushüve osa, samuti ühinemisjärgsele teenusele omistatav osa peegeldavad parimat olemasolevat hinnangut eeldatavasti üleantavate asendushüvede arvu kohta. Näiteks kui ühinemiseelsele teenusele omistatava asendushüve osa turupõhine väärtus on 100 RÜ ja omandaja eeldab, et ainult 95 % hüvedest antakse üle, on äriühenduses üleantud tasus sisalduv summa 95 RÜ. Eeldatavasti üleantavate asendushüvede hinnangulise arvu muutused peegelduvad nende perioodide töötasu kulutuses, mil muudatused või ärajäämised esinevad – mitte äriühenduses üleantud tasu korrigeerimistena. Samamoodi arvestatakse kooskõlas IFRS 2-ga mõjusid, mis tulenevad muudest pärast omandamise kuupäeva esinevatest sündmustest, nagu näiteks tulemuslikkuse tingimustega hüvede muudatused või lõplikud tulemused, et määrata kindlaks töötasu kulutus perioodi kohta, mil sündmus esines.
- B61 Ühinemiseelsele ja ühinemisjärgsele teenusele omistatava asendushüve osade kindlaksmääramise suhtes rakenduvad samad nõuded, olenemata sellest, kas asendushüve on liigitatud kohustiseks või omakapitaliinstrumendiks IFRS 2 sätete kohaselt. Omandamise kuupäeva järgselt kohustisteks liigitatud hüvede turupõhise väärtuse kõik muutused ja sellega seotud tulumaksu mõjud kajastatakse omandaja ühinemisjärgsetes finantsaruannetes perioodi(de)l, mil muutused esinevad.
- B62 Aktsiapõhiste maksete asendushüvede tulumaksu mõjusid kajastatakse kooskõlas IAS 12-ga *Tulumaks*.
- MUUD IFRSID, MILLEGA ANTAKSE JUHISEID EDASPIDISE MÕÕTMISE JA ARVESTAMISE KOHTA (PARAGRAHVI 54 RAKENDAMINE)
- B63 Näideteks muudest IFRSidest, millega sätestatakse juhised äriühenduses omandatud varade ja ülevõetud või tekkinud kohustiste kohta, on:
- a) IAS 38 sätestab äriühenduses omandatud eristatavate immateriaalsete varade arvestuse. Omandaja mõõdab firmaväärtuse omandamise kuupäeval kajastatud summas, millest on maha arvatud akumulieeritud kahjumid (vara) väärtuse langusest. IAS 36 *Varade väärtuse langus* sätestab (vara) väärtuse langusest tulenevate kahjumite arvestuse.
 - b) IFRS 4 *Kindlustuslepingud* sätestab juhised äriühenduses omandatud kindlustuslepingu edaspidise arvestuse kohta.
 - c) IAS 12 sätestab äriühenduses omandatud edasilükkunud tulumaksu varade (sealhulgas kajastamata edasilükkunud tulumaksu varad) ja kohustiste edaspidise arvestuse.
 - d) IFRS 2 sätestab juhised omandaja poolt emiteeritud aktsiapõhiste maksetena antavate asendushüvede osa, mis on omistatav töötajate tulevastele teenustele, edaspidise mõõtmise ja arvestuse kohta.
 - e) IAS 27 (muutnud Rahvusvaheliste Raamatupidamisstandardite Nõukogu 2008. aastal) sätestab juhised emaettevõttele tütarettevõttes kuuluva osaluse muutuste arvestamise kohta pärast kontrolli saavutamist.

AVALIKUSTATAV TEAVE (PARAGRAHVIDE 59 JA 61 RAKENDAMINE)

B64 Paragrahvis 59 toodud eesmärgi täitmiseks avalikustab omandaja järgmise teabe iga äriühenduse kohta, mis toimub aruandeperioodil:

- a) omandatava nimi ja kirjeldus.
- b) omandamise kuupäev.
- c) omandatud omakapitali hääleõigusega osaluse protsendimäär.
- d) äriühenduse peamised põhjused ja kirjeldus selle kohta, kuidas omandaja saavutas kontrolli omandatava üle.
- e) kvalitatiivne kirjeldus kajastatud firmaväärtust põhjustavatest teguritest, nagu näiteks oodatud sünergia omandatava ja omandaja ühinenud tegevustest, eraldi kajastamise tingimustele mittevastavad immateriaalsed varad või muud tegurid.
- f) kogu üleantud tasu omandamise kuupäeva õiglane väärtus ja tasu iga põhiliigi omandamise kuupäeva õiglane väärtus, nagu näiteks:
 - i) raha;
 - ii) muud materiaalsed või immateriaalsed varad, kaasa arvatud omandaja äri või tütarettevõtte;
 - iii) võetud kohustised, näiteks tingimusliku tasu kohustis; ja
 - iv) omandaja omakapitali osalused, kaasa arvatud emiteeritud või emiteeritavate instrumentide või osaluste arv ja nende instrumentide või osaluste õiglase väärtuse kindlaksmääramise meetod.
- g) tingimusliku tasu kokkulepete ja hüvitusvarade puhul:
 - i) omandamise kuupäeva seisuga kajastatud summa;
 - ii) kokkuleppe kirjeldus ja alus makse summa kindlaksmääramiseks; ja
 - iii) hinnang lõpptulemuste (diskonteerimata) vahemiku kohta või, kui vahemikku ei ole võimalik hinnata, see asjaolu ja põhjused, miks vahemikku ei ole võimalik hinnata. Kui makse maksimumsumma on piiramatu, avalikustab omandaja selle asjaolu.
- h) omandatud nõuete puhul:
 - i) nõuete õiglane väärtus;
 - ii) saadaolevad lepingupõhised brutosummad; ja
 - iii) parim hinnang omandamise kuupäeval lepingupõhiste rahavoogude kohta, mis eeldatavasti ei laeku.

Avalikustatav teave esitatakse nõude põhiliikide lõikes, nagu näiteks laenud, otsene kapitalirent ja mis tahes muud liiki nõuded.
- i) omandamise kuupäeval kajastatud summad omandatud varade ja ülevõetud kohustiste iga põhiliigi kohta.
- j) paragrahvi 23 kohaselt kajastatud iga tingimusliku kohustise puhul, IAS 37 *Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad* paragrahvis 85 nõutud teave. Kui tingimuslik kohustis ei ole kajastatud, sest selle õiglast väärtust ei saa usaldusväärselt mõõta, avalikustab omandaja:
 - i) IAS 37 paragrahvis 86 nõutud teave; ja
 - ii) põhjused, miks kohustist ei saa mõõta usaldusväärselt.
- k) firmaväärtuse kogusumma, mis on eeldatavasti maksustamise eesmärgil mahaarvatav.
- l) tehingute kohta, mis on kooskõlas paragrahviga 51 kajastatud eraldi äriühenduses varade omandamisest ja kohustiste võtmisest:
 - i) iga tehingu kirjeldus;
 - ii) kuidas omandaja arvestas iga tehingut;
 - iii) iga tehingu kohta kajastatud summad ja kirje finantsaruannetes, kus igat summat kajastatakse; ja
 - iv) kui tehing on varasema suhte tegelik arveldamine, arveldussumma kindlaksmääramiseks kasutatud meetod.

- m) punkti l kohaselt avalikustatav teave eraldi kajastatud tehingute kohta sisaldab omandamisega seotud kulutuste summa avalikustamist, näidates eraldi kulutuste summa, mis on kajastatud kuluna ja koondkasumiaruande kirje või kirjed, kus neid kulusid kajastatakse. Avalikustatakse ka kuluna mittekajastatud emiteerimiskulutused ja see, kuidas neid kajastati.
- n) soodusostu puhul (vt paragrahvid 34–36):
- i) paragrahvi 34 kohaselt kajastatud kasumi summa ja koondkasumiaruande kirje, kus kasumit kajastatakse; ja
 - ii) põhjuste kirjeldus, miks tehingust tekkis kasum.
- o) iga äriühingu puhul, milles omandajale kuulub omandamise kuupäeval vähem kui 100 protsenti omakapitali osalusest omandatavas:
- i) omandamise kuupäeval kajastatud mittekontrolliva osaluse summa omandatavas ja selle summa mõõtmisalus; ja
 - ii) omandatavas õiglasest väärtusest mõõdetud iga mittekontrolliva osaluse puhul, selle väärtuse kindlaksmääramiseks kasutatud hindamistehnikad ja peamised mudelisisendid.
- p) etappidena toimuva äriühenduse puhul:
- i) omandajale vahetult enne omandamise kuupäeva omandatavas kuulunud omakapitali osaluse omandamise kuupäeva õiglane väärtus; ja
 - ii) kasumi või kahjumi summa, mis on kajastatud omandajale omandatavas enne äriühendust kuulunud omakapitali osaluse õiglasest väärtusesse ümberhindamise tulemusena (vt paragrahv 42) ja kirje koondkasumiaruandes, kus see kasum või kahjum on kajastatud.
- q) järgmine teave:
- i) omandatava tulu ja kasumi või kahjumi summad alates omandamise kuupäevast, mis sisalduvad aruandeperioodi konsolideeritud koondkasumiaruandes; ja
 - ii) ühinenud (majandus)üksuse tulu ja kasum või kahjum käesoleva aruandeperioodi kohta, nagu oleks aasta jooksul toimunud kõikide äriühenduste omandamise kuupäev olnud aruandeaasta alguse seisuga.
- Kui käesoleva paragrahvi alapunktiga nõutava teabe avalikustamine on teostamatu, avalikustab omandaja selle asjaolu ja selgitab, miks avalikustamine on teostamatu. Käesolevas IFRSis kasutatakse mõistet „teostamatu” samas tähenduses nagu IAS 8-s *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead*.
- B65 Aruandeperioodil toimunud eraldiseisvalt ebaoluliste äriühenduste puhul, mis on olulised ühiselt, avalikustab omandaja paragrahvi B64 alapunktides e-q nõutud teabe kogusummana.
- B66 Kui äriühenduse omandamise kuupäev on pärast aruandeperioodi lõppu, kuid enne finantsaruannete avaldamiseks heakskiitmist, avalikustab omandaja paragrahvis B64 nõutud teabe, välja arvatud juhul, kui äriühenduse esmane arvestamine ei ole lõpuni viidud finantsaruannete avaldamiseks heakskiitmise ajal. Sellises olukorras kirjeldab omandaja, millist teavet ei olnud võimalik avalikustada ja põhjused, miks seda ei ole võimalik teha.
- B67 Paragrahvis 61 toodud eesmärgi täitmiseks avalikustab omandaja järgmise teabe iga olulise äriühenduse kohta või kogusummana eraldiseisvalt ebaoluliste äriühenduste kohta, mis on olulised ühiselt:
- a) kui äriühenduse esmane arvestamine ei ole lõpuni viidud (vt paragrahv 45) teatud varade, kohustiste, mittekontrolliva osaluse või tasu koostisosade kohta ja seega äriühenduse finantsaruannetes kajastatud summad on määratud kindlaks ainult ajutiselt:
 - i) põhjused, miks äriühenduse esmane arvestamine on lõpuni viimata;
 - ii) varad, kohustised, omakapitali osalused või tasu koostisosad, mille esmane arvestamine on lõpuni viimata; ja
 - iii) kooskõlas paragrahviga 49 aruandeperioodil kajastatud iga mõõtmisperioodi korrigeerimiste olemus ja summa.

- b) iga aruandeperioodi puhul pärast omandamise kuupäeva seni, kuni (majandus)üksus nõuab sisse, müüb tingimusliku tasu vara või muul viisil kaotab õiguse sellele või kuni (majandus)üksus arveldab tingimusliku tasu kohustise või kohustis tühistatakse või lõpeb:
- i) kajastatud summade muudatused, kaasa arvatud arveldamisel tekkivad erinevused;
 - ii) muudatused tulemuste (diskonteerimata) vahemikus ja nende muudatuste põhjused; ja
 - iii) tingimusliku tasu mõõtmiseks kasutatud hindamistehnikad ja peamised mudelisisendid.
- c) äriühenduses kajastatud tingimuslike kohustiste puhul avalikustab omandaja IAS 37 paragrahvides 84 ja 85 iga eraldise liigi kohta nõutud teabe.
- d) firmaväärtuse bilansilise (jääk)maksumuse võrdlus aruandeperioodi alguses ja lõpus, näidates eraldi:
- i) soetusmaksumus ja akumuleeritud (vara) väärtuse langusest tulenev kahjum aruandeperioodi alguses.
 - ii) aruandeperioodil kajastatud täiendav firmaväärtus, välja arvatud firmaväärtus, mis sisaldub müügigrupis, mis omandamisel vastab müügiks hoitavaks liigitamise kriteeriumitele kooskõlas IFRS 5-ga *Müügiks hoitavad põhivarad ja lõpetatud tegevusvaldkonnad*.
 - iii) korrigeerimised, mis tulenevad edasilükkunud tulumaksu varade edaspidisest kajastamisest aruandeperioodil kooskõlas paragrahviga 67.
 - iv) firmaväärtus, mis sisaldub IFRS 5 kohaselt müügiks hoitavaks liigitatud müügigrupis ja firmaväärtus, mille kajastamine lõpetati aruandeperioodil ilma, et seda oleks eelnevalt arvatud müügiks hoitavaks liigitatud müügigruppi.
 - v) kahjumid (vara) väärtuse langusest, mis on kajastatud aruandeperioodil kooskõlas IAS 36-ga. (Lisaks sellele nõudele nõuab IAS 36 teabe avalikustamist kaetava väärtuse ja firmaväärtuse väärtuse languse kohta.)
 - iv) aruandeperioodil tekkinud valuutakursside netoerinevused kooskõlas IAS 21-ga *Valuutakursside muutuste mõjud*.
 - vii) muud aruandeperioodil toimunud muutused bilansilises (jääk)maksumuses.
 - viii) soetusmaksumus ja akumuleeritud (vara) väärtuse langusest tulenev kahjum aruandeperioodi lõpus.
- e) käesoleval aruandeperioodil kajastatud kasumi või kahjumi summa ja selgitus, mis:
- i) puudutab omandatud eristatavaid varasid või ülevõetud kohustusi äriühenduses, mis teostati käesoleval ja eelmisel aruandeperioodil; ja
 - ii) on sellise suuruse, olemuse või esinemisega, et avalikustamine on oluline ühinenud (majandus)üksuse finantsaruannetest arusaamiseks.

ÜLEMINEKUSÄTTED ÄRIÜHENDUSTE KOHTA, MIS HÕLMAVAD AINULT ÜHISOMANDUSES OLEVAID (MAJANDUS)ÜKSUSI VÕI TEOSTATI VAID LEPINGU ALUSEL (PARAGRAHVI 66 RAKENDAMINE)

- B68 Paragrahvis 64 sätestatakse, et käesolevat IFRSi rakendatakse edasiulatuvalt äriühendustele, mille puhul omandamise kuupäev on 1. juulil 2009 või hiljem algava esimese aruandeaasta alguses või hiljem. Varasem rakendamine on lubatud. Kuid käesolevat IFRSi rakendatakse ainult 30. juunil 2007 algava aruandeaasta alguses. Kui (majandus)üksus rakendab käesolevat IFRSi enne selle jõustumiskuupäeva, avalikustab ta selle asjaolu ja rakendab samal ajal IAS 27 (muutnud Rahvusvaheliste Raamatupidamisstandardite Nõukogu 2008. aastal).
- B69 IFRSi edasiulatuva rakendamise nõudel on järgmine mõju äriühendusele, mis hõlmab ainult ühisomanduses olevaid (majandus)üksusi või on teostatud vaid lepingu alusel, kui selle äriühenduse omandamise kuupäev on enne käesoleva IFRSi rakendamist:
- a) *Liigitamine* – (Majandus)üksus jätkab eelneva äriühenduse liigitamist kooskõlas (majandus)üksuse varasemate arvestusmeetoditega selliste ühenduste kohta.
 - b) *Varem kajastatud firmaväärtus* – käesoleva IFRSi rakendamise esimese aruandeaasta alguses on eelnevast äriühendusest tuleneva firmaväärtuse bilansiline (jääk)väärtus tema bilansiline (jääk)maksumus sellel kuupäeval kooskõlas majandus(üksuse) varasemate arvestusmeetoditega. Selle summa kindlaksmääramisel elimineerib (majandus)üksus selle firmaväärtuse akumuleeritud amortisatsiooni bilansilise (jääk)maksumuse ja firmaväärtuse vastava vähenemise. Firmaväärtuse bilansilist (jääk)maksumusse ei tehta mitte mingeid muid korrigeerimisi.

- c) *Varem omakapitali vähendusena kajastatud firmaväärtus* – (Majandus)üksuse varasematest arvestusmeetoditest tulenevalt võib eelnevast äriühendusest tekkinud firmaväärtus olla kajastatud omakapitali vähendusena. Sellises olukorras ei kajasta (majandus)üksus firmaväärtust varana esimese aruandeaasta alguses, mille suhtes käesolev IFRS rakendub. Lisaks ei kajasta (majandus)üksus kasumiaruandes selle firmaväärtuse mis tahes osa, kui ta võõrandab kogu äri või osa sellest, millega see firmaväärtus on seotud või kui langeb selle raha teeniva üksuse väärtus, millega firmaväärtus on seotud.
- d) *Firmaväärtuse edaspidine kajastamine* – Alates esimese aruandeaasta algusest, mil käesolevat IFRSi rakendatakse, lõpetab (majandus)üksus eelnevast äriühendusest tuleneva firmaväärtuse amortiseerimise ja kontrollib firma-väärtuse väärtuse langust kooskõlas IAS 36-ga.
- e) *Varem kajastatud negatiivne firmaväärtus* – (Majandus)üksus, mis arvestas eelnevat äriühendust, rakendades ostu-meetodit, võis olla kajastanud edasilükkunud tulu vahe osas, mille võrra tema osalus omandatava eristatavate varade ja kohustiste neto õiglasest väärtusest ületas selle osaluse maksumuse (mõnikord nimetatud kui negatiivne firmaväärtus). Sellisel juhul lõpetab (majandus)üksus selle edasilükkunud tulu bilansilise (jääk)maksumuse kajastamise esimese aruandeaasta alguses, millal käesolevat IFRSi rakendatakse, korrigeerides vastavalt jaotamata kasumi algsaldot sel kuupäeval.
-

Lisa C

Teiste IFRSide muudatused

Käesolevas lisas toodud muudatusi rakendatakse 1. juulil 2009 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Kui (majandus)üksus rakendab käesolevat IFRSi varasema perioodi suhtes, rakendatakse neid muudatusi ka selle varasema perioodi suhtes.

IFRS 1 RAHVUSVAHELISTE FINANTSARUANDLUSSTANDARDITE ESMAKORDNE KASUTUSELEVÕTT

C1 IFRS 1 muudetakse vastavalt allpool kirjeldatule.

Paragrahv 14 muudetakse järgmiselt:

„14. Mõned allpool toodud vabastused viitavad õiglasele väärtusele. Õiglase väärtuste kindlaksmääramisel kooskõlas käesoleva IFRSiga rakendab (majandus)üksus Lisas A toodud õiglase väärtuse määratlust ja teistes IFRSides toodud täpsemaid juhiseid kõnealuse vara või kohustise õiglase väärtuse kindlaksmääramiseks. Need õiglased väärtused peegeldavad olukorda, mis eksisteeris nende kindlaksmääramise kuupäeval.”

Paragrahv 47I lisatakse järgmiselt:

„47I IFRS 3-ga (parandanud Rahvusvaheliste Raamatupidamisstandardite Nõukogu 2008. aastal) muudeti paragrahvi 14, paragrahvi B1, paragrahvi B2 punkti f ja B2 punkti g. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi 1. juulil 2009 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Kui (majandus)üksus rakendab IFRS 3 (parandatud 2008) varasema perioodi suhtes, rakendatakse neid muudatusi ka selle varasema perioodi suhtes.”

Lisas B muudetakse paragrahv B1, paragrahvi B2 punkt f ja paragrahvi B2 punkt g järgmiselt:

„B1 Esmakordne kasutuselevõtja võib otsustada mitte rakendada IFRS 3 Äriühendused tagasiulatuvalt varasemate äriühenduste suhtes (äriühendused, mis toimusid enne IFRSidele ülemineku kuupäeva). Samas, kui esmakordne kasutuselevõtja korrigeerib mõne äriühenduse arvestust, et see oleks kooskõlas IFRS 3-ga, siis korrigeerib ta kõikide pärast seda toimunud äriühenduste arvestust ja rakendab sellest kuupäevast alates IAS 27 (muutnud Rahvusvaheliste Raamatupidamisstandardite Nõukogu 2008. aastal). Näiteks kui esmakordne kasutuselevõtja otsustab korrigeerida 30. juunil 20X6 toimunud äriühenduse arvestust, korrigeerib ta kõikide nende äriühenduste arvestust, mis toimusid 30. juuni 20X6 ja IFRSidele ülemineku kuupäeva vahelisel perioodil ja samuti rakendab ta alates 30. juunist 20X6 IAS 27 (muudetud 2008).

B2 f) Kui varasemas äriühenduses omandatud vara või ülevõetud kohustis ei olnud eelmise raamatupidamistava (GAAP) kohaselt kajastatud, ei ole IFRS finantsseisundi algaruandes selle tuletatud soetusmaksumuseks null. Selle asemel kajastab ja mõõdab omandaja seda oma konsolideeritud finantsseisundi aruandes alusel, mida IFRSidega nõutaks omandatava finantsseisundi aruandes. Näiteks: kui omandaja ei kapitaliseerinud eelmise raamatupidamistava (GAAP) kohaselt varasemas äriühenduses omandatud kapitalirente, kapitaliseerib ta need kapitalirendid oma konsolideeritud finantsaruannetes, nagu IAS 17 Rendid kohaselt tuleks seda teha omandatava IFRS finantsseisundi aruandes. Sarnaselt, kui omandaja ei olnud oma eelmise raamatupidamistava (GAAP) kohaselt kajastanud tingimuslikku kohustist, mis ikka veel eksisteerib IFRSidele ülemineku kuupäeval, kajastab ta seda tingimuslikku kohustist sel kuupäeval, välja arvatud juhul, kui IAS 37-ga keelatakse selle kajastamine omandatava finantsaruannetes. Vastupidiselt, ...

B2 g) Firmaväärtuse bilansiline (jääk)maksumus IFRS finantsseisundi algaruandes on tema eelmise raamatupidamistava (GAAP) kohane bilansiline (jääk)maksumus IFRSidele ülemineku kuupäeval pärast kahte järgmist korrigeerimist:

i) ...

ii) [kehtetu]

iii) Sõltumata ...”

IFRS 2 AKTSIAPÕHINE MAKSE

C2 IFRS 2 muudetakse vastavalt allpool kirjeldatule.

Paragrahv 5 muudetakse järgmiselt:

„5. Nagu märgitud paragrahvis 2, rakendub käesolev IFRS ... Samuti kajastatakse aktsiapõhiste maksekokkulepete tühistamist, asendamist või modifitseerimist seoses äriühenduse või muu omakapitali restruktureerimisega kooskõlas käesoleva IFRSiga. IFRS 3 sätestab juhiseid selle kindlaksmääramiseks, kas äriühenduses emiteeritud omakapitaliinstrumendid on osa vahetuseks antavast tasust kontrolli eest omandatavas (ja seega kuuluvad IFRS 3 rakendusalasle) või on vastutasuks jätkuva teenuse eest, mida tuleb kajastada ühinemisyärgsel perioodil (ja seega kuuluvad käesoleva IFRSi rakendusalasle).”

Paragrahv 61 lisatakse järgmiselt:

„61. IFRS 3-ga (parandanud Rahvusvaheliste Raamatupidamisstandardite Nõukogu 2008. aastal) muudeti paragrahvi 5. (Majandus)üksus rakendab seda muudatust 1. juulil 2009 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Kui (majandus)üksus rakendab IFRS 3 (parandatud 2008) varasema perioodi suhtes, rakendatakse seda muudatust ka selle varasema perioodi suhtes.”

IFRS 7 *FINANTSINSTRUMENDID: AVALIKUSTATAV TEAVE*

C3 IFRS 7 muudetakse vastavalt allpool kirjeldatule.

Paragrahvi 3 punkt c muudetakse kehtetuks.

Paragrahv 44B lisatakse järgmiselt:

„44B IFRS 3-ga (parandanud Rahvusvaheliste Raamatupidamisstandardite Nõukogu 2008. aastal) muudeti kehtetuks paragrahvi 3 punkt c. (Majandus)üksus rakendab seda muudatust 1. juulil 2009 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Kui (majandus)üksus rakendab IFRS 3 (parandatud 2008) varasema perioodi suhtes, rakendatakse seda muudatust ka selle varasema perioodi suhtes.”

IAS 12 *TULUMAKS*

C4 IAS 12 muudetakse vastavalt allpool kirjeldatule.

„**Eesmärgi**” kolmas lõige muudetakse järgmiselt:

„Eesmärk

Käesolev standard ... Sarnaselt mõjutab edasilükkunud tulumaksu varade ja kohustiste kajastamine äriühendustes sellest äriühendusest tekkiva firmaväärtuse summat või kajastatud tulu soodusostust.”

Paragrahvid 18, 19, 21–22 ja 26 muudetakse järgmiselt:

„18. Ajutised erinevused tekivad ka siis, kui:

a) äriühenduses omandatud eristatavad varad ja ülevõetud kohustised kajastatakse nende õiglasest väärtusest kooskõlas IFRS 3-ga *Äriühendused*, tegemata vastavaid korrigeerimisi maksuarvestuse jaoks (vt paragrahv 19);

b) ...

Äriühendused

19. Peale piiratud erandite, kajastatakse äriühenduses omandatud eristatavad varad ja ülevõetud kohustised nende omandamise kuupäeva õiglastes väärtustes. Ajutised erinevused ...

Firmaväärtus

21. Äriühendusest tekkivat firmaväärtust mõõdetakse summas, mille võrra allpool toodud punkt a ületab punkti b:

a) alljärgnevate alapunktide kogusumma:

i) üleantud tasu, mis on mõõdetud IFRS 3 kohaselt ja mis üldiselt peab olema omandamise kuupäeva õiglasest väärtusest;

ii) iga mittekontrolliva osaluse summa omandatavas, mis on kajastatud IFRS 3 kohaselt; ja

iii) etappidena toimuva äriühenduse puhul, omandajale eelnevalt omandatavas kuulunud omakapitali osaluse õiglane väärtus omandamise kuupäeva seisuga.

b) omandatud eristatavate varade ja ülevõetud kohustiste omandamise kuupäeva netosumma, mis on mõõdetud IFRS 3 kohaselt.

Paljud maksuhaldusasutused ...

21 A Edaspidist edasilükkunud tulumaksu kohustise vähenemist, mida ei kajastata, kuna see on tekkinud firmaväärtuse esmasest kajastamisest, vaadeldakse samuti kui firmaväärtuse esmasest kajastamisest tekkinut ja seega ei kajastata paragrahvi 15 punkti a kohaselt. Näiteks kui (majandus)ühendus kajastab äriühendusest firmaväärtuse maksumusega 100 RÜ, mille maksubaas on null, siis paragrahvi 15 punktiga a keelatakse (majandus)üksusel kajastada sellest tekkivat edasilükkunud tulumaksu kohustist. Kui (majandus)üksus hiljem kajastab selle firmaväärtusega seoses kahjumi (vara) väärtuse langusest summas 20 RÜ, siis firmaväärtusega seotud maksustatava ajutise erinevuse summa väheneb 100 RÜ-lt 80 RÜ-le, mis põhjustab ka kajastamata edasilükkunud tulumaksu kohustise väärtuse vähenemise. Seda kajastamata edasilükkunud tulumaksu kohustise väärtuse vähenemist vaadeldakse samuti kui firmaväärtuse esmase kajastamisega seonduvat ja seega on keelatud kajastada paragrahvi 15 punkti a kohaselt.

21B Siiski kajastatakse edasilükkunud tulumaksu kohustised firmaväärtusega seotud maksustavate ajutistelt erinevustelt ulatuses, milles nad ei ole tekkinud firmaväärtuse esmasest kajastamisest. Näiteks kui (majandus)ühendus kajastab äriühenduses firmaväärtuse summas 100 RÜ, mis on alates omandamise aastast maksustamise eesmärgil mahaarvatav määraga 20 protsenti aastas, siis on firmaväärtuse maksustamisbaas esmasel kajastamisel 100 RÜ ja omandamise aasta lõpus 80 RÜ. Kui omandamise aasta lõpuks jääb firmaväärtuse (jääk)maksumus 100 RÜ muutumatuks, siis tekkib selle aasta lõpuks ajutine maksustatav erinevus 20 RÜ. Kuna ...

Vara või kohustise esmane kajastamine

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

a) äriühenduse korral kajastab (majandus)üksus kõik edasilükkunud tulumaksu kohustised või varad ning see mõjutab firmaväärtuse summat või soodusostu tulu, mida ta kajastab (vt paragrahv 19);

b) ...

26. Mahaarvatavad ajutised erinevused, millest tulenevad edasilükkunud tulumaksu varad, on näiteks järgmised:

a) ...

c) peale piiratud erandite, kajastab (majandus)üksus äriühenduses omandatud eristatavad varad ja ülevõetud kohustised nende õiglastes väärtustes omandamise kuupäeval. Kui ülevõetud kohustis on kajastatud omandamise kuupäeval, kuid sellega seotud kulutused arvatakse maksustatava kasumi kindlaksmääramisel maha omandamise perioodile järgnevatel perioodidel, siis tekib mahaarvatav ajutine erinevus, mille tulemuseks on edasilükkunud tulumaksu vara. Samuti tekkib edasilükkunud tulumaksu vara, kui omandatud eristatava vara õiglane väärtus on väiksem kui tema maksustamisbaas. Mõlemal juhul mõjutab tulemuseks olev edasilükkunud tulumaksu vara firmaväärtust (vt paragrahv 66); ja

d) ..."

Paragrahvi 31 järel lisatakse uus pealkiri ja paragrahv 32 A järgmiselt:

„32. [kehtetu]

Firmaväärtus

32 A Kui äriühenduses tekkiva firmaväärtuse bilansiline (jääk)maksumus on väiksem kui selle maksustamisbaas, tuleneb sellest edasilükkunud tulumaksu vara. Firmaväärtuse esmasest kajastamisest tulenev edasilükkunud tulumaksu vara kajastatakse äriühenduse arvestamise käigus ulatuses, mil on tõenäoline, et maksustatav kasum on saadaval, mille suhtes saaks kasutada mahaarvatavat ajutist erinevust."

Paragrahvid 66, 68 muudetakse järgmiselt:

„Äriühendusest tulenev edasilükkunud tulumaks

66. Nagu on selgitatud paragrahvis 19 ja paragrahvi 26 punktis c, võivad äriühendustes tekkida ajutised erinevused. Kooskõlas IFRS 3-ga kajastab (majandus)üksus kõik tekkinud edasilükkunud tulumaksu varad (ulatuses, milles nad on vastavuses paragrahvis 24 toodud kajastamiskriteeriumitega) või edasilükkunud tulumaksu kohustised eristatavate varade ja kohustistena omandamise kuupäeval. Järelikult need edasilükkunud tulumaksu varad ja kohustised mõjutavad firmaväärtuse summat või soodusostu tulu, mida (majandus)üksus kajastab. Kuid siiski paragrahvi 15 punkti a kohaselt ei kajasta (majandus)üksus firmaväärtuse esmasest kajastamisest tekkivaid edasilükkunud tulumaksu kohustisi

67. Äriühenduse tulemusena võib omandajale enne omandamist kuulunud edasilükkunud tulumaksu vara realiseerimise tõenäosus muutuda. Omandaja võib pidada tõenäoliseks, et ta saab realiseerida oma enda edasilükkunud tulumaksu vara, mis ei olnud enne äriühendust kajastatud. Näiteks võib omandaja saada kasutada oma kasutamata tulumaksu kahjumitest tulenevat kasu omandatava tulevase maksustatava kasumi vastu. Alternatiivselt, äriühendusest tulenevalt ei pruugi enam olla tõenäoline, et tulevane maksustatav kasum võimaldab edasilükkunud tulumaksu vara realiseerimist. Sellistel juhtudel kajastab omandaja edasilükkunud tulumaksu vara äriühenduse perioodil, kuid ei lisa seda äriühenduse arvestusse. Seetõttu ei võta omandaja seda arvesse mõttes firmaväärtust või soodusostu tulu, mida ta kajastab äriühenduses.
68. Kui potentsiaalne tulu omandatava edasikantavate tulumaksu kahjumite kasutamisest või teistest edasilükkunud tulumaksu varadest ei pruugi vastata äriühenduse esmase arvestamise ajal eraldiseisvana kajastamise kriteeriumitele, võivad need realiseeruda hiljem.
- (Majandus)üksus kajastab omandatud edasilükkunud tulumaksu kasud, mida ta realiseerib pärast äriühendust, järgmiselt:
- a) Mõõtmisperioodil kajastatud omandatud edasilükkunud tulumaksu kasusid, mis tulenevad uuest teabest omandamise kuupäeval eksisteerinud faktide ja asjaolude kohta, rakendatakse selleks, et vähendada selle omandamisega seotud firmaväärtuse bilansilist (jääk)maksumust. Kui selle firmaväärtuse bilansiline (jääk)maksumus on null, siis kajastatakse kõik allesjäänud tulumaksu kasud kasumiaruandes.
- b) Kõik muud realiseeritud omandatud edasilükkunud tulumaksu kasud kajastatakse kasumiaruandes (või mujal kui kasumiaruandes, kui seda nõutakse käesoleva standardiga)."

Paragrahvile 68 järgnev näide muudetakse kehtetuks.

Paragrahv 81 muudetakse järgmiselt:

„81. Eraldi avalikustatakse ka järgmised asjaolud:

- a) ...
- h) lõpetatud tegevusvaldkondade osas tulumaksu kulu, mis on seotud järgmiste asjaoludega:
- i) tegevuse lõpetamisega kaasnev kasum või kahjum; ja
- ii) lõpetatud tegevusvaldkonna tavategevuse kasum või kahjum perioodil koos kõikide aruandes esitatud eelnevate perioodide vastavate summadega;
- i) (majandus)üksuse omanikele jaotatavate dividendidega kaasnevad tulumaksukohustused, mille kohta tehti jaotusettepanek või mis kuulutati välja enne finantsaruannete avaldamiseks heakskiitmist, kuid mis finantsaruannetes kohustisena ei kajastu;
- j) kui äriühendus, milles (majandus)üksus on omandaja, põhjustab tema kajastatud omandamiseelse edasilükkunud tulumaksu vara summa muutuse (vt paragrahv 67), siis selle muutuse summa; ja
- k) kui äriühenduses omandatud edasilükkunud tulumaksu kasusid ei kajastata omandamise kuupäeval, kuid kajastatakse pärast omandamise kuupäeva (vt paragrahv 68), siis selle sündmuse või asjaolude muutuse kirjeldus, mis tingis edasilükkunud tulumaksu kasude kajastamise."

Paragrahvid 93, 95 lisatakse järgmiselt:

- „93. Paragrahvi 68 rakendatakse edasiulatuvalt alates IFRS 3 (parandanud Rahvusvaheliste Raamatupidamisstandardite Nõukogu 2008. aastal) jõustumiskuupäevast äriühendustes omandatud edasilükkunud tulumaksu varade kajastamisel.
94. Seetõttu (majandus)üksused ei korrigeeri eelnevate äriühenduste arvestust, kui tulumaksu kasud ei vastanud eraldiseisvana kajastamise kriteeriumitele omandamise kuupäeval ja kajastatakse pärast omandamise kuupäeva, välja arvatud juhul, kui kasusid kajastatakse mõõtmise perioodil ja need tulenevad uuest teabest omandamise kuupäeval eksisteerinud faktide ja asjaolude kohta. Kõik muud kajastatud edasilükkunud tulumaksu kasud kajastatakse kasumiaruandes (või mujal kui kasumiaruandes, kui seda nõutakse käesoleva standardiga).
95. IFRS 3-ga (parandanud Rahvusvaheliste Raamatupidamisstandardite Nõukogu 2008. aastal) muudeti paragrahve 21 ja 67 ning lisati paragrahv 32 A ja paragrahvi 81 punktid j ja k. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi 1. juulil 2009 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Kui (majandus)üksus rakendab IFRS 3 (parandatud 2008) varasema perioodi suhtes, rakendatakse neid muudatusi ka selle varasema perioodi suhtes."

IAS 16 MATERIAALSED PÕHIVARAD

C5 IAS 16-s muudetakse paragrahvi 44 järgmiselt:

„44. (Majandus)üksus jaotab materiaalse põhivara objekti esialgse maksumuse selle olulistele osadele ning amortiseerib iga sellist osa eraldi. Näiteks võib osutada otstarbekaks amortiseerida omandatud või kapitalirendile võetud lennuki kere ja selle mootorid eraldi. Samuti kui (majandus)üksus omandab materiaalselt põhivara kasutusrendiks, milles ta on rendileandja, võib osutada otstarbekaks amortiseerida eraldi selle objekti soetusmaksumuses näidatud summad, mis on omistatavad soodsatele või ebasoodsatele renditingimustele võrreldes turutingimustega.”

Paragrahv 81C lisatakse järgmiselt:

„81C IFRS 3-ga Äriühendused (parandanud Rahvusvaheliste Raamatupidamisstandardite Nõukogu 2008. aastal) muudeti paragrahvi 44. (Majandus)üksus rakendab seda muudatust 1. juulil 2009 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Kui (majandus)üksus rakendab IFRS 3 (parandatud 2008) varasema perioodi suhtes, rakendatakse seda muudatust ka selle varasema perioodi suhtes.”

IAS 28 INVESTEERINGUD SIDUSETTEVÕTETESSE

C6 IAS 28 paragrahv 23 muudetakse järgmiselt:

„23. Sidusettevõttesse tehtud investeeringut arvestatakse kapitaliosaluse meetodil alates sellest kuupäevast, mil temast saab sidusettevõtte. Investeeringu omandamisel kõik erinevused investeeringu soetusmaksumuse ja investorile kuuluva sidusettevõtte eristatavate varade ja kohustiste neto õiglase väärtuse vahel arvestatakse järgmiselt:

- a) sidusettevõttega seotud firmaväärtus lisatakse investeeringu bilansilisele (jääk)maksumusele. Nimetatud firmaväärtuse amortiseerimine ei ole lubatud.
- b) investorile kuuluvat osa sidusettevõtte eristatavate varade ja kohustiste neto õiglase väärtusest, mis ületab investeeringu soetusmaksumuse, lisatakse tuluna investorile sidusettevõtte kasumist või kahjumist kuuluva osa arvutamisel sellel aruandeperioodil, mille jooksul investeering omandati.

Investorile ...”

IAS 32 FINANTSINSTRUMENDID: AVALIKUSTAMINE

C7 IAS 32 muudetakse vastavalt allpool kirjeldatule.

Paragrahvi 4 punkt c muudetakse kehtetuks.

Paragrahv 97B lisatakse järgmiselt:

„97B IFRS 3-ga (parandanud Rahvusvaheliste Raamatupidamisstandardite Nõukogu 2008. aastal) muudeti kehtetuks paragrahvi 4 punkt c. (Majandus)üksus rakendab seda muudatust 1. juulil 2009 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Kui (majandus)üksus rakendab IFRS 3 (parandatud 2008) varasema perioodi suhtes, rakendatakse seda muudatust ka selle varasema perioodi suhtes.”

IAS 33 AKTSAKASUM

C8 IAS 33 paragrahv 22 muudetakse järgmiselt:

„22. Äriühenduses üleantava tasu osana emiteeritud lihtaktsiad võetakse arvesse aktsiate kaalutud keskmise arvu arvutamisel alates omandamise kuupäevast. Põhjuseks on see, et sellest kuupäevast alates liidab omandaja omandatava kasumid ja kahjumid enda koondkasumiaruandesse.”

IAS 34 VAHEFINANTSARUANDLUS

C9 IAS 34 muudetakse vastavalt allpool kirjeldatule.

Paragrahvi 16 punkt i muudetakse järgmiselt:

„i) vahearuande perioodil (majandus)üksuse koosseisus toimunud muutuste mõju, kaasa arvatud äriühendused, tütarettevõtete üle kontrolli saavutamine või kaotamine ning pikaajalised investeeringud, ümberstruktureerimised ja lõpetatud tegevusvaldkonnad. Äriühenduste puhul avalikustab (majandus)üksus teabe, mille avalikustamist nõutakse IFRS 3-ga Äriühendused; ja”

Paragrahv 48 lisatakse järgmiselt:

„48. IFRS 3-ga (parandanud Rahvusvaheliste Raamatupidamisstandardite Nõukogu 2008. aastal) muudeti paragrahvi 16 punkti i. (Majandus)üksus rakendab seda muudatust 1. juulil 2009 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Kui (majandus)üksus rakendab IFRS 3 (parandatud 2008) varasema perioodi suhtes, rakendatakse seda muudatust ka selle varasema perioodi suhtes.”

IAS 36 VARADE VÄÄRTUSE LANGUS

C10 IAS 36 muudetakse vastavalt allpool kirjeldatule.

Paragrahvis 6 muudetakse lepingu kuupäeva määratlus kehtetuks.

Paragrahv 65 muudetakse järgmiselt:

„65. Paragrahvides 66–108 ja Lisas C sätestatakse raha teeniva üksuse, kuhu vara kuulub, kindlakstegemise, raha teenivate üksuste ja firmaväärtuse bilansilise (jääk)maksumuse kindlaksmääramise ning (vara) väärtuse langusest tulenevate kahjumite kajastamise nõuded.”

Paragrahvid 81 ja 85 muudetakse järgmiselt:

„81. Äriühenduses kajastatud firmaväärtus on vara, mis kujutab tulevikus saadavat majanduslikku kasu äriühenduses omandatud varadest, mida ei ole eraldi kindlaks tehtud ega kajastatud. Firmaväärtus ei tekita iseseisvalt, teistest varadest või vararühmadest eraldi rahavooge ja osaleb tihti mitmete raha teenivate üksuste rahavoo-gude tekkes. Firmaväärtust ei ole vahel võimalik piisava täpsusega jaotada eraldiseisvatele raha teenivatele üksustele, vaid seda on võimalik teha ainult raha teenivate üksuste rühmadele. Tulemuseks on, et (majandus)üksusesisese juhtimise eesmärgil teostatava firmaväärtuse kontrollimise madalaim tase hõlmab vahel mitmeid firmaväärtusega seotud raha teenivaid üksusi korraga, aga konkreetsemat jaotust ei saa teha. Paragrahvides 83–99 ja Lisas C toodud näiteid raha teenivatest üksustest, millele firmaväärtus jaotatakse, tuleb mõista ka kui viiteid raha teenivate üksuste rühmadele, millele firmaväärtus jaotatakse.

85. Kui äriühendust saab perioodi lõpus, mil see ühendus jõustub, kooskõlas IFRS 3-ga Äriühendused esmalt arvele võtta vaid tinglikult, siis omandaja:

- a) arvestab seda ühendust kasutades ajutisi väärtusi; ja
- b) kajastab kõik esmase kajastamise lõpetamisest tulenevad ajutiste väärtuste korrigeerimised mõõtmispe-rioodi jooksul, mis ei ole pikem kui kaheteist kuud pärast omandamise kuupäeva.

Sellistes tingimustes võib osutada võimatuks ka äriühenduses kajastatud firmaväärtuse esmase jaotamise lõpetamine enne aruandeaasta lõppu, millal see ühendus teostati. Sellisel juhul avalikustab (majandus)üksus paragrahvi 133 nõutud teabe.”

Paragrahvi 90 järel olev pealkiri ja paragrahvid 91–95 muudetakse kehtetuks.

Paragrahv 138 muudetakse kehtetuks.

Paragrahv 139 muudetakse järgmiselt:

„139. (Majandus)üksus rakendab käesolevat standardit:

- a) ...”

Paragrahv 140B lisatakse järgmiselt:

„140B IFRS 3-ga (parandanud Rahvusvaheliste Raamatupidamisstandardite Nõukogu 2008. aastal) muudeti paragrahve 65, 81, 85 ja 139; muudeti kehtetuks paragrahvid 91–95 ning lisati Lisa C. (majandus)üksus rakendab neid muudatusi 1. juulil 2009 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Kui (majandus)üksus rakendab IFRS 3 (parandatud 2008) varasema perioodi suhtes, rakendatakse neid muudatusi ka selle varasema perioodi suhtes.”

Uus lisa (Lisa C) lisatakse vastavalt allpool kirjeldatule. See sisaldab kehtetuks muudetud paragrahvide 91–95 nõudeid.

„Lisa C

Käesolev lisa on standardi lahutamatu osa.

Firmaväärtusega ja mittekontrolliva osalusega raha teeniva üksuse väärtuse languse kontrollimine

C1 Kooskõlas IFRS 3-ga (parandanud Rahvusvaheliste Raamatupidamisstandardite Nõukogu 2008. aastal) kajastab ja mõõdab omandaja firmaväärtust omandamise kuupäeva seisuga kui vahet, mille võrra allpool toodud punkt a ületab punkti b:

- a) alljärgnevatel alapunktide kogusumma:
- i) üleantud tasu, mis on mõõdetud IFRS 3 kohaselt ja mis üldiselt peab olema omandamise kuupäeva õiglasel väärtusel;
 - ii) iga mittekontrolliva osaluse summa omandatavas, mis on mõõdetud kooskõlas IFRS 3-ga; ja
 - iii) etappidena toimuva äriühenduse puhul, omandajale eelnevalt omandatavas kuulunud omakapitali osaluse õiglane väärtus omandamise kuupäeva seisuga.
- b) omandatud eristatavate varade ja ülevõetud kohustiste omandamise kuupäeva netosumma, mis on mõõdetud IFRS 3 kohaselt.

Firmaväärtuse jaotamine

- C2 Käesoleva standardi paragrahvis 80 nõutakse äriühenduses omandatud firmaväärtuse jaotamist omandaja kõikidele raha teenivatele üksustele või raha teenivate üksuste rühmadele, mis eeldatavasti saavad ühenduse sünergiast kasu, olenemata sellest, kas omandatava varad või kohustised kantakse üle nendele üksustele või üksuste rühmadele. On võimalik, et osa äriühendusest tulenevast sünergiast jaotatakse raha teenivale üksusele, mille suhtes mittekontrollivatel osalustel puudub huvi.

(Vara) väärtuse languse kontrollimine

- C3 (Vara) väärtuse languse kontrollimine hõlmab raha teeniva üksuse kaetava väärtuse võrdlemist raha teeniva üksuse bilansilise (jääk)maksumusega.
- C4 Kui (majandus)üksus mõõdab mittekontrollivat osalust oma proportsionaalse osalusena tütarettevõtte eristatavas netovaras omandamise kuupäeval, mitte õiglasel väärtusel, sisaldub mittekontrollivale osalusele omistatav firmaväärtus seotud raha teeniva üksuse kaetavas väärtuses, kuid seda ei kajastata emaettevõtte konsolideeritud finantsaruannetes. Seetõttu (majandus)üksus suurendab üksusele jaotatud firmaväärtuse bilansilist (jääk)maksumust, et kaasata mittekontrollivale osalusele omistatav firmaväärtus. Seda korrigeeritud bilansilist (jääk)maksumust võrreldakse seejärel üksuse kaetava väärtusega, et teha kindlaks, kas raha teeniva üksuse väärtus on langenud.

(Vara) väärtuse langusest tuleneva kahjumi jaotamine

- C5 Paragrahvis 104 nõutakse, et kindlakstehtud kahjum (vara) väärtuse langusest jaotataks esiteks selleks, et vähendada üksusele jaotatud firmaväärtuse bilansilist (jääk)maksumust ja seejärel muudele kõnealuse üksuse varadele proportsionaalselt üksuse iga vara bilansilise (jääk)maksumusega.
- C6 Kui mittekontrolliva osalusega tütarettevõtte või osa sellest on ise raha teeniv üksus, siis jaotatakse (vara) väärtuse langusest tulenev kahjum emaettevõtte ja mittekontrolliva osaluse vahel samal alusel, nagu jaotatakse kasumit või kahjumit.
- C7 Kui mittekontrolliva osalusega tütarettevõtte või osa sellest kuulub suurema raha teeniva üksuse koosseisu, jaotatakse firmaväärtuse väärtuse langusest tulenev kahjum raha teeniva üksuse osadele, millel on mittekontrolliv osalus ja millel ei ole. Väärtuse langusest tulenevad kahjumid jaotatakse raha teeniva üksuse osadele järgmisel alusel:
- a) ulatuses, mil (vara) väärtuse langus puudutab firmaväärtust raha teenivas üksuses, vastavate osade firmaväärtuse suhtelised bilansilised (jääk)maksumused enne (vara) väärtuse langust; ja
 - b) ulatuses, mil (vara) väärtuse langus puudutab eristatavaid varasid raha teenivas üksuses, vastavate osade eristatava netovara suhtelised bilansilised (jääk)maksumused enne (vara) väärtuse langust. Iga selline (vara) väärtuse langus jaotatakse iga üksuse vastavate osade varadele proportsionaalselt osasse kuuluva iga vara bilansilise (jääk)maksumuse alusel.

Mittekontrolliva osalusega osades jaotatakse (vara) väärtuse langusest tulenev kahjum emaettevõtte ja mittekontrolliva osaluse vahel samal alusel, nagu jaotatakse kasumit või kahjumit.

- C8 Kui mittekontrollivale osalusele omistatav (vara) väärtuse langusest tulenev kahjum puudutab firmaväärtust, mis ei ole kajastatud emaettevõtte konsolideeritud finantsaruannetes (vt paragrahv C4), siis seda väärtuse langust ei kajastata firmaväärtuse langusest tuleneva kahjumina. Sellistel juhtudel kajastatakse firmaväärtusest tuleneva kahjumina üksnes firmaväärtusega seotud väärtuse langusest tulenev kahjum, mis on jaotatud emaettevõttele.

C9 Näide 7 illustreerib firmaväärtust omava raha teeniva üksuse, mis ei kuulu täielikult emaettevõttele, väärtuse languse kontrollimist.”

IAS 37 *ERALDISED, TINGIMUSLIKUD KOHUSTISED JA TINGIMUSLIKUD VARAD*

C11 IAS 37 paragrahv 5 muudetakse järgmiselt:

„5. Kui mõni teine standard käsitleb spetsiifilist liiki eraldist, tingimuslikku kohustist või tingimuslikku vara, rakendab (majandus)üksus käesoleva standardi asemel seda standardit. Näiteks on teatud eraldiseliike käsitletud järgmistes standardites:

a) ehituslepingud (vt IAS 11 *Ehituslepingud*);

...”

IAS 38 *IMMATERIAALSED VARAD*

C12 IAS 38 muudetakse vastavalt allpool kirjeldatule.

Paragrahvis 8 muudetakse lepingu kuupäeva määratlus kehtetuks.

Paragrahvid 11, 12, 25 ja 33–35 muudetakse järgmiselt:

„11. Immateriaalse vara mõiste kohaselt peab immateriaalne vara olema eristatav, et seda oleks võimalik firma-väärtusest eristada. Äriühenduses kajastatud firmaväärtus on vara, mis kujutab tulevikus saadavat majanduslikku kasu äriühenduses omandatud varadest, mida ei ole eraldi kindlaks tehtud ega kajastatud. Tulevane majanduslik kasu võib tekkida omandatud eristatavate varade vahelisest sünergiast või varadest, mis eraldi ei vasta finantsaruannetes kajastamise tingimustele.

12. Vara on eristatav, kui see:

a) on kas eraldatav, st seda saab (majandus)üksusest eraldada või lahutada ning eraldi või koos seotud lepingu, vara või kohustistega müüa, üle anda, litsentseerida, rentida või vahetada, olenemata kas (majandus)üksus kavatses seda teha; või

b) tuleneb lepingupõhistest või muudest juriidilistest õigustest, olenemata sellest, kas neid õigusi saab üle anda või (majandus)üksusest või muudest õigustest ja kohustustest eraldada.

25. Tavaliselt kajastab hind, mida (majandus)üksus immateriaalse vara eraldi omandamise eest maksab, ootusi, et (majandus)üksus saab tõenäoliselt varast tulevast majanduslikku kasu. Teisisõnu, (majandus)üksus loodab majandusliku kasu laekumist ka siis, kui esineb ebakindlus laekumise aja või summa kohta. Seetõttu on paragrahvi 21 punktis a esitatud tõenäosusest sõltuv kajastamiskriteerium eraldi omandatud immateriaalsete varade suhtes alati täidetud.

33. IFRS 3 *Äriühendused* kohaselt, juhul, kui immateriaalne vara omandatakse äriühenduses, loetakse immateriaalse vara soetusmaksumuseks selle õiglane väärtus omandamise kuupäeval. Immateriaalse vara õiglane väärtus peegeldab ootusi, et (majandus)üksus saab tõenäoliselt varast tulevast majanduslikku kasu. Teisisõnu, (majandus)üksus loodab majandusliku kasu laekumist ka siis, kui esineb ebakindlus laekumise aja või summa kohta. Seetõttu on paragrahvi 21 punktis a esitatud tõenäosusest sõltuv kajastamiskriteerium äriühenduses omandatud immateriaalsete varade suhtes alati täidetud. Kui äriühenduses omandatud vara on eraldatav või tuleneb lepingupõhistest või muudest juriidilistest õigustest, siis on olemas piisav teave vara õiglase väärtuse usaldusväärseks mõõtmiseks. Seetõttu on paragrahvi 21 punktis b esitatud usaldusväärse mõõtmise kriteerium äriühenduses omandatud immateriaalsete varade suhtes alati täidetud.

34. Kooskõlas käesoleva standardi ja IFRS 3-ga (parandanud Rahvusvaheliste Raamatupidamisstandardite Nõukogu 2008. aastal) kajastab omandaja omandatava immateriaalse vara omandamise kuupäeval firmaväärtusest eraldi, olenemata sellest, kas omandatav oli vara enne äriühendust kajastanud või mitte. See tähendab, et omandaja kajastab omandatava lõpetamata uurimis- ja arendustegevuse projekti firmaväärtusest eraldi varana juhul, kui nimetatud projekt vastab immateriaalse vara mõistele. Omandatava lõpetamata uurimis- ja arendustegevuse projekt vastab immateriaalse vara mõistele juhul, kui see:

- a) vastab vara mõistele; ja
- b) on eristatav, st on eraldatav või tuleneb lepingupõhistest või muudest juriidilistest õigustest.

Äriühenduses omandatud immateriaalse vara õiglase väärtuse mõõtmine

35. Kui äriühenduses omandatud immateriaalne vara on eraldatav või tuleneb lepingupõhistest või muudest juriidilistest õigustest, siis on olemas piisav teave vara õiglase väärtuse usaldusväärseks mõõtmiseks. Kui immateriaalse vara õiglase väärtuse mõõtmisel kasutatud hinnangud annavad mitmeid erinevate tõenäosustega võimalikke tulemusi, on see ebakindlus vara õiglase väärtuse mõõtmise osa.”

Paragrahv 38 muudetakse kehtetuks.

Paragrahv 68 muudetakse järgmiselt:

„68. Kulutus immateriaalsele varale kajastatakse tekkepõhiselt kuluna, välja arvatud juhul, kui:

- a) see moodustab osa kajastamiskriteeriumitele (vt paragrahvid 18–67) vastava immateriaalse vara maksumusest; või
- b) objekt on omandatud äriühenduses ja seda ei ole võimalik immateriaalse varana kajastada. Sellisel juhul moodustab see osa omandamise kuupäeval firmaväärtusena kajastatud summast (vt IFRS 3).”

Paragrahv 94 muudetakse järgmiselt:

„94. Immateriaalse vara kasulik eluiga, mis tuleneb lepingupõhistest või muudest juriidilistest õigustest, ei tohi olla pikem kui lepinguliste või muude juriidiliste õiguste periood, kuid võib olla lühem sõltuvalt vara eeldatavast kasutusperioodist. Kui lepingupõhised või muud juriidilised õigused antakse üle piiratud, kuid pikendatavaks tähtjaks, sisaldab immateriaalse vara kasulik eluiga pikendamis(t)e perioodi (perioode) ainult juhul, kui (majandus)üksus suudab veenvalt tõestada, et pikendamine ei nõua olulisi kulusi. Immateriaalse varana äriühenduses kajastatud tagasiomandatud õiguse kasulik eluiga on selle lepingu, millega õigus anti, allesjäänud kehtivusaeg ja ei hõlma lepingu tähtaja pikendamist.”

Paragrahv 115 A lisatakse järgmiselt:

„115 A Äriühenduses tagasiomandatud õiguse puhul, kui see õigus on pärastpoole uuesti välja antud (müüdud) kolmandale osapoolale, kasutatakse sellega seotud bilansilist (jääk)maksumust, kui see on olemas, uuesti väljaandmisest tuleneva kasumi või kahjumi kindlaksmääramiseks.”

Paragrahv 129 muudetakse kehtetuks.

Paragrahv 130 muudetakse järgmiselt:

„130. (Majandus)üksus rakendab käesolevat standardit:

- a) ...”

Paragrahv 130C lisatakse järgmiselt:

„130C IFRS 3-ga (parandanud Rahvusvaheliste Raamatupidamisstandardite Nõukogu 2008. aastal) muudeti paragrahve 12, 33, 35, 68, 69, 94 ja 130, muudeti kehtetuks paragrahvid 38 ja 129 ning lisati paragrahv 115 A. (Majandus)üksus rakendab edasiulatuvalt neid muudatusi 1. juulil 2009 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Seetõttu ei korrigeerita eelnevates äriühendustes immateriaalsete varade ja firmaväärtuse osas kajastatud summasid. Kui (majandus)üksus rakendab IFRS 3 (parandatud 2008) varasema perioodi suhtes, rakendatakse neid muudatusi ka selle varasema perioodi suhtes.”

IAS 39 *FINANTSINSTRUMENTID: KAJASTAMINE JA MÕÕTMINE*

C13 IAS 39 muudetakse vastavalt allpool kirjeldatule.

Paragrahvi 2 punkt f muudetakse kehtetuks.

Paragrahv 103D lisatakse järgmiselt:

„103D IFRS 3-ga (parandanud Rahvusvaheliste Raamatupidamisstandardite Nõukogu 2008. aastal) muudeti kehtetuks paragrahvi 2 punkt f. (Majandus)üksus rakendab seda muudatust 1. juulil 2009 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Kui (majandus)üksus rakendab IFRS 3 (parandatud 2008) varasema perioodi suhtes, rakendatakse seda muudatust ka selle varasema perioodi suhtes.”

IFRIC 9 VARJATUD TULETISINSTRUMENTIDE ÜMBERHINDAMINE

C14 IFRIC 9 paragrahv 5 varustatakse joonealuse märkusega järgmiselt:

„5. Käesolevas tõlgenduses ei käsitleta varjatud tuletisinstrumentidega lepingute omandamist äriühenduses ega nende võimalikku ümberhindamist omandamiskuupäeval (*).

(*) IFRS 3 (parandanud Rahvusvaheliste Raamatupidamisstandardite Nõukogu 2008. aastal) käsitleb varjatud tuletisinstrumentidega lepingute omandamist äriühenduses.”