

Käesolev tekst on üksnes dokumenteerimisvahend ning sel ei ole mingit õiguslikku mõju. Liidu institutsioonid ei vastuta selle teksti sisu eest. Asjakohaste õigusaktide autentsed versioonid, sealhulgas nende preambulid, on avaldatud Euroopa Liidu Teatajas ning on kättesaadavad EUR-Lexi veebisaidil. Need ametlikud tekstid on vahetult kättesaadavad käesolevasse dokumenti lisatud linkide kaudu

►B **KOMISJONI MÄÄRUS (EÜ) nr 1126/2008,**
3. november 2008,
millega võetakse vastu teatavad rahvusvahelised raamatupidamisstandardid kooskõlas Euroopa
Parlamendi ja nõukogu määrusega (EÜ) nr 1606/2002
(EMPs kohaldatav tekst)
(ELT L 320, 29.11.2008, lk 1)

Muudetud:

		Euroopa Liidu Teataja		
		nr	lehekülg	kuupäev
► <u>M1</u>	Komisjoni määrus (EÜ) nr 1260/2008, 10. detsember 2008	L 338	10	17.12.2008
► <u>M2</u>	Komisjoni määrus (EÜ) nr 1261/2008, 16. detsember 2008	L 338	17	17.12.2008
► <u>M3</u>	Komisjoni määrus (EÜ) nr 1262/2008, 16. detsember 2008	L 338	21	17.12.2008
► <u>M4</u>	Komisjoni määrus (EÜ) nr 1263/2008, 16. detsember 2008	L 338	25	17.12.2008
► <u>M5</u>	Komisjoni määrus (EÜ) nr 1274/2008, 17. detsember 2008	L 339	3	18.12.2008
► <u>M6</u>	Komisjoni määrus (EÜ) nr 53/2009, 21. jaanuar 2009	L 17	23	22.1.2009
► <u>M7</u>	Komisjoni määrus (EÜ) nr 69/2009, 23. jaanuar 2009	L 21	10	24.1.2009
► <u>M8</u>	Komisjoni määrus (EÜ) nr 70/2009, 23. jaanuar 2009	L 21	16	24.1.2009
► <u>M9</u>	Komisjoni määrus (EÜ) nr 254/2009, 25. märts 2009	L 80	5	26.3.2009
► <u>M10</u>	Komisjoni määrus (EÜ) nr 460/2009, 4. juuni 2009	L 139	6	5.6.2009
► <u>M11</u>	Komisjoni määrus (EÜ) nr 494/2009, 3. juuni 2009	L 149	6	12.6.2009
► <u>M12</u>	Komisjoni määrus (EÜ) nr 495/2009, 3. juuni 2009	L 149	22	12.6.2009
► <u>M13</u>	Komisjoni määrus (EÜ) nr 636/2009, 22. juuli 2009	L 191	5	23.7.2009
► <u>M14</u>	Komisjoni määrus (EÜ) nr 824/2009, 9. september 2009	L 239	48	10.9.2009
► <u>M15</u>	Komisjoni määrus (EÜ) nr 839/2009, 15. september 2009	L 244	6	16.9.2009
► <u>M16</u>	Komisjoni määrus (EÜ) nr 1136/2009, 25. november 2009	L 311	6	26.11.2009
► <u>M17</u>	Komisjoni määrus (EÜ) nr 1142/2009, 26. november 2009	L 312	8	27.11.2009
► <u>M18</u>	Komisjoni määrus (EÜ) nr 1164/2009, 27. november 2009	L 314	15	1.12.2009
► <u>M19</u>	Komisjoni määrus (EÜ) nr 1165/2009, 27. november 2009	L 314	21	1.12.2009

► M20	Komisjoni määrus (EÜ) nr 1171/2009, 30. november 2009	L 314	43	1.12.2009
► M21	Komisjoni määrus (EL) nr 1293/2009, 23. detsember 2009	L 347	23	24.12.2009
► M22	Komisjoni määrus (EL) nr 243/2010, 23. märts 2010	L 77	33	24.3.2010
► M23	Komisjoni määrus (EL) nr 244/2010, 23. märts 2010	L 77	42	24.3.2010
► M24	Komisjoni määrus (EL) nr 550/2010, 23. juuni 2010	L 157	3	24.6.2010
► M25	Komisjoni määrus (EL) nr 574/2010, 30. juuni 2010	L 166	6	1.7.2010
► M26	Komisjoni määrus (EL) nr 632/2010, 19. juuli 2010	L 186	1	20.7.2010
► M27	Komisjoni määrus (EL) nr 633/2010, 19. juuli 2010	L 186	10	20.7.2010
► M28	Komisjoni määrus (EL) nr 662/2010, 23. juuli 2010	L 193	1	24.7.2010
► M29	Komisjoni määrus (EL) nr 149/2011, 18. veebruar 2011	L 46	1	19.2.2011
► M30	Komisjoni määrus (EL) nr 1205/2011, 22. november 2011	L 305	16	23.11.2011
► M31	Komisjoni määrus (EL) nr 475/2012, 5. juuni 2012	L 146	1	6.6.2012
► M32	Komisjoni määrus (EL) nr 1254/2012, 11. detsember 2012	L 360	1	29.12.2012
► M33	Komisjoni määrus (EL) nr 1255/2012, 11. detsember 2012	L 360	78	29.12.2012
► M34	Komisjoni määrus (EL) nr 1256/2012, 13. detsember 2012	L 360	145	29.12.2012
► M35	Komisjoni määrus (EL) nr 183/2013, 4. märts 2013	L 61	6	5.3.2013
► M36	Komisjoni määrus (EL) nr 301/2013, 27. märts 2013	L 90	78	28.3.2013
► M37	Komisjoni määrus (EL) nr 313/2013, 4. aprill 2013	L 95	9	5.4.2013
► M38	Komisjoni määrus (EL) nr 1174/2013, 20. november 2013	L 312	1	21.11.2013
► M39	Komisjoni määrus (EL) nr 1374/2013, 19. detsember 2013	L 346	38	20.12.2013
► M40	Komisjoni määrus (EL) nr 1375/2013, 19. detsember 2013	L 346	42	20.12.2013
► M41	Komisjoni määrus (EL) nr 634/2014, 13. juuni 2014	L 175	9	14.6.2014
► M42	Komisjoni määrus (EL) nr 1361/2014, 18. detsembri 2014.	L 365	120	19.12.2014
► M43	Komisjoni määrus (EL) 2015/28, 17. detsember 2014	L 5	1	9.1.2015
► M44	Komisjoni määrus (EL) 2015/29, 17. detsember 2014	L 5	11	9.1.2015
► M45	Komisjoni määrus (EL) 2015/2113, 23. november 2015	L 306	7	24.11.2015
► M46	Komisjoni määrus (EL) 2015/2173, 24. november 2015	L 307	11	25.11.2015
► M47	Komisjoni määrus (EL) 2015/2231, 2. detsember 2015	L 317	19	3.12.2015
► M48	Komisjoni määrus (EL) 2015/2343, 15. detsember 2015	L 330	20	16.12.2015
► M49	Komisjoni määrus (EL) 2015/2406, 18. detsember 2015	L 333	97	19.12.2015
► M50	Komisjoni määrus (EL) 2015/2441, 18. detsember 2015	L 336	49	23.12.2015
► M51	Komisjoni määrus (EL) 2016/1703, 22. september 2016	L 257	1	23.9.2016
► M52	Komisjoni määrus (EL) 2016/1905, 22. september 2016	L 295	19	29.10.2016
► M53	Komisjoni määrus (EL) 2016/2067, 22. november 2016	L 323	1	29.11.2016
► M54	Komisjoni määrus (EL) 2017/1986, 31. oktoober 2017	L 291	1	9.11.2017
► M55	Komisjoni määrus (EL) 2017/1987, 31. oktoober 2017	L 291	63	9.11.2017
► M56	Komisjoni määrus (EL) 2017/1988, 3. november 2017	L 291	72	9.11.2017
► M57	Komisjoni määrus (EL) 2017/1989, 6. november 2017	L 291	84	9.11.2017
► M58	Komisjoni määrus (EL) 2017/1990, 6. november 2017	L 291	89	9.11.2017
► M59	Komisjoni määrus (EL) 2018/182, 7. veebruar 2018	L 34	1	8.2.2018

► <u>M60</u>	Komisjoni määrus (EL) 2018/289, 26. veebruar 2018	L 55	21	27.2.2018
► <u>M61</u>	Komisjoni määrus (EL) 2018/400, 14. märts 2018	L 72	13	15.3.2018
► <u>M62</u>	Komisjoni määrus (EL) 2018/498, 22. märts 2018	L 82	3	26.3.2018
► <u>M63</u>	Komisjoni määrus (EL) 2018/519, 28. märts 2018	L 87	3	3.4.2018
► <u>M64</u>	Komisjoni määrus (EL) 2018/1595, 23. oktoober 2018	L 265	3	24.10.2018
► <u>M65</u>	Komisjoni määrus (EL) 2019/237, 8. veebruar 2019	L 39	1	11.2.2019
► <u>M66</u>	Komisjoni määrus (EL) 2019/402, 13. märts 2019	L 72	6	14.3.2019
► <u>M67</u>	Komisjoni määrus (EL) 2019/412, 14. märts 2019	L 73	93	15.3.2019
► <u>M68</u>	Komisjoni määrus (EL) 2019/2075, 29. november 2019	L 316	10	6.12.2019
► <u>M69</u>	Komisjoni määrus (EL) 2019/2104, 29. november 2019	L 318	74	10.12.2019
► <u>M70</u>	Komisjoni määrus (EL) 2020/34, 15. jaanuar 2020	L 12	5	16.1.2020
► <u>M71</u>	Komisjoni määrus (EL) 2020/551, 21. aprill 2020	L 127	13	22.4.2020
► <u>M72</u>	Komisjoni määrus (EL) 2020/1434, 9. oktoober 2020	L 331	20	12.10.2020
► <u>M73</u>	Komisjoni määrus (EL) 2020/2097, 15. detsember 2020	L 425	10	16.12.2020
► <u>M74</u>	Komisjoni määrus (EL) 2021/25, 13. jaanuar 2021	L 11	7	14.1.2021
► <u>M75</u>	Komisjoni määrus (EL) 2021/1080, 28. juuni 2021	L 234	90	2.7.2021
► <u>M76</u>	Komisjoni määrus (EL) 2021/1421, 30. august 2021	L 305	17	31.8.2021

Parandatud:

- **C1** Parandus, ELT L 15, 19.1.2017, lk 39 (2016/2067)

**KOMISJONI MÄÄRUS (EÜ) nr 1126/2008,****3. november 2008,****millega võetakse vastu teatavad rahvusvahelised raamatupidamiss-
tandardid kooskõlas Euroopa Parlamendi ja nõukogu määrusega
(EÜ) nr 1606/2002****(EMPs kohaldatav tekst)***Artikkel 1*

Määruse (EÜ) nr 1606/2002 artiklis 2 määratletud rahvusvahelised raamatupidamisstandardid võetakse vastu vastavalt käesoleva määruse lisale.

Artikkel 2

Määrus (EÜ) nr 1725/2003 tunnistatakse kehtetuks.

Viiteid kehtetuks tunnistatud määrusele tõlgendatakse viidetena käesolevale määrusele.

Artikkel 3

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

Käesolev määrus on tervikuna siduv ja vahetult kohaldatav kõikides liikmesriikides.

▼ B

LISA

RAHVUSVAHELISED RAAMATUPIDAMISSTANDARDID

▼ M52▼ B

IAS 7	<i>Rahavoogude aruanded</i>
IAS 8	<i>Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead</i>
IAS 10	<i>Sündmused pärast aruandeperioodi</i>

▼ M52▼ B

IAS 17	<i>Rendid</i>

▼ M52▼ B

IAS 19	<i>Hüvitised töötajatele</i>
IAS 20	<i>Valitsusepoolse sihtfinantseerimise arvestamine ja valitsusepoolse abi avalikustamine</i>
IAS 21	<i>Valuutakursside muutuste mõjud</i>
IAS 23	<i>Laenukasutuse kulutused (muudetud 2007)</i>
IAS 24	<i>IAS 24 Seotud osapooli käsitleva teabe avalikustamine</i>
IAS 26	<i>Pensionihüvitiste plaanide arvestus ja aruandlus</i>
IAS 27	<i>Konsolideerimata finantsaruanded</i>
IAS 28	<i>Investeeringud sidusettevõtetesse ja ühisettevõtetesse</i>
IAS 29	<i>Finantsaruandlus hüperinflatiivsetes majanduskeskkondades</i>

▼ M52▼ B

IAS 33	<i>Aktiakasum</i>

▼ M52▼ B

IAS 41	<i>Põllumajandus</i>

▼ M52▼ B

IFRS 2	<i>Aktiapõhine makse</i>

▼ M52▼ B

IFRS 5	<i>Müügiks hoitavad põhivarad ja lõpetatud tegevusvaldkonnad</i>
IFRS 6	<i>Maavarade uuring ja hindamine</i>
IFRS 7	<i>Finantsinstrumendid: avalikustatav teave</i>

▼ B

IFRS 8	<i>Tegevussegmendid</i>
IFRS 9	<i>Finantsinstrumendid</i>
IFRS 10	<i>Konsolideeritud finantsaruanded</i>
IFRS 11	<i>Ühised ettevõtmised</i>
IFRS 12	<i>Muudes (majandus)üksustes olevate osaluste avalikustamine</i>
IFRS 13	<i>Õiglase väärtuse mõõtmine</i>
IFRS 15	<i>Kliendilepingutest saadav müügitulu</i>
IFRS 16	<i>Rendiarvestus</i>
IFRIC 1	<i>Muutused olemasolevates eemaldamis-, taastamis- ning sarnastes kohustistes</i>
IFRIC 2	<i>Liikmete osad ühistulistes (majandus)üksustes ja sarnased instrumendid</i>
IFRIC 4	<i>Kindlakstegemine, kas kokkulepe hõlmab renti</i>
IFRIC 5	<i>Õigus osalusele eemaldamise, taastamise ja keskkonna parandamise fondides</i>
IFRIC 6	<i>Konkreetsel turul osalemisest tekkivad kohustised – elektri- ja elektroonikaseadmete vanad jäätmek</i>
IFRIC 7	<i>Korrigeerimise rakendamine IAS 29 „Finantsaruandlus hüperinflatiivsetes majanduskeskkondades” kohaselt</i>
IFRIC 10	<i>Vahefinantsaruandlus ja väärtuse langus</i>

▼ M52

▼ B

IFRIC 14	IFRIC tõlgendus 14 IAS 19 – kindlaksmääratud hüvitise vara piirang, minimaalsed rahastamisnõuded ja nende koostoime

▼ M52

▼ B

IFRIC 16	IFRIC tõlgendus 16 Netoinvesteeringu riskimaandamine välismaises äriüksuses
IFRIC 17	Tõlgendus IFRIC 17 Mitterahaliste varade jaotamine omanikele

▼ M52

▼ B

IFRIC 19	Tõlgendus IFRIC 19 Finantskohustiste kustutamine omakapitaalinstrumentidega
IFRIC 20	Tõlgendus IFRIC 20 Paljanduskulud pealmaakaevanduse tootmisetapis

▼ M41IFRIC 21 Tõlgendus IFRIC 21 *Lõivud (*)***▼ B**IFRIC 22 IFRICi tõlgendus 22 *Välisvaluutatehingud ja ettemakstud tasu*IFRIC 23 IFRICi tõlgendus 23 *Ebaselgus tulumaksukäsitluste osas*SIC 7 *Euro kasutuselevõtt*SIC 10 *Valitsusepoolne abi, kui puudub konkreetne seos põhitegevusega*SIC 15 *Kasutusrent – stiimulid*SIC 25 *Tulumaks – (majandus)üksuse või selle omanike maksustaatus muutused***▼ M52**

▼ BSIC 29 *Teenuste kontsessioonikokkulepped: avalikustamine***▼ M52**

▼ B

Paljundamine lubatud Euroopa Majanduspiirkonnas. Kõik olemasolevad õigused kehtivad väljaspool EMPd, v.a õigus paljundada isiklikuks kasutamiseks või muul õiguspärasel otstarbel. Lisateavet on võimalik saada IASB veebilehelt www.iasb.org.

▼ M52▼ B**RAHVUSVAHELINE RAAMATUPIDAMISSTANDARD IAS 7***Rahavoogude aruanded***EESMÄRK**

Informatsioon (majandus)üksuse rahavoogude kohta on kasulik, kuna selle alusel saavad finantsaruannete kasutajad hinnata (majandus)üksuse võimet teenida raha ja raha ekvivalente ning (majandus)üksuse vajadust neid rahavooge kasutada. Majanduslike otsuste langetamiseks peavad kasutajad hindama (majandus)üksuse võimet teenida raha ja raha ekvivalente ning nende teenimise ajastust ja kindlust.

Käesoleva standardi eesmärk on nõuda (majandus)üksuse raha ja raha ekvivalentide ajaloolisi muutusi kajastava informatsiooni esitamist rahavoogude aruande näol, milles aruandeperioodi jooksul tekkinud rahavood liigitatakse põhi-, investeerimis- ja finantseerimistegevuse rahavoogudeks.

RAKENDUSALA

- 1 (Majandus)üksus koostab käesoleva standardi nõuetele vastava rahavoogude aruande ja esitab selle finantsaruannete lahutamatu osana iga perioodi kohta, mille kohta finantsaruanded esitatakse.
- 2 Käesoleva standardiga asendatakse 1977. aasta juulis kinnitatud IAS 7 „Finantsseisundi muutuste aruanne”.
- 3 (Majandus)üksuse finantsaruannete kasutajad on huvitatud sellest, kuidas (majandus)üksus teenib raha ja raha ekvivalente ning neid kasutab. Selline huvi ei sõltu (majandus)üksuse tegevuse laadist ega asjaolust, et raha võib, näiteks finantsasutuse puhul, käsitleda (majandus)üksuse tootena. (Majandus)üksused vajavad raha põhimõtteliselt samadel eesmärkidel, olenemata tulutoovate põhitegevusalade erinevustest. Raha vajatakse tegutsemiseks, kohustuste täitmiseks ning investoritele (majandus)üksusesse tehtud investeeringutelt teenitud tulu väljamaksmiseks. Sellest tulenevalt kohustab käesolev standard kõiki (majandus)üksusi esitama rahavoogude aruannet.

RAHAVOOGDE KÄSITLEVAST INFORMATSIOONIST SAADAV KASU

- 4 Kui rahavoogude aruannet kasutatakse koos ülejäänud finantsaruannetega, annab see informatsiooni, mis võimaldab kasutajatel hinnata muutusi (majandus)üksuse netovaras, kapitalistruktuuris (sh likviidsust ja maksevõimet) ning võimet mõjutada rahavoogude summasid ja ajastust, et kohaneda muutuvate tingimuste ja võimalustega. Rahavooge käsitlev informatsioon on kasulik (majandus)üksuse raha ja raha ekvivalentide teenimise hindamiseks ning see võimaldab kasutajatel töötada välja eri (majandus)üksuste tulevaste rahavoogude nüüdsväärtuse hindamise ja võrdlemise mudelid. Samuti parandab

▼B

see erinevate (majandus)üksuste põhitegevuse tulemuste võrreldavust, kuna sellega kõrvaldatakse ühesugustele tehingutele ja sündmustele rakendatavate erinevate arvestuslike käsitluste kasutamise mõju.

- 5 Rahavoogusid käsitlevat ajaloolist informatsiooni kasutatakse tihti tulevaste rahavoogude summa, ajastuse ja usaldatavuse näitajana. Samuti on see kasulik tulevaste rahavoogude varasemate prognooside paikapidavuse kontrollimisel ning kasumlikkuse, netorahavoogude ja hinnamuutuste mõju omavahelise suhte analüüsimisel.

MÕISTED

- 6 Käesolevas standardis kasutatakse järgmisi mõisteid järgmises tähenduses:

Raha hõlmab sularaha ja nõudmiseni hoiuseid.

Raha ekvivalendid on lühiajalised ülikviidsed investeeringud, mida saab kergesti muuta teadaoleva suurusega rahasummadeks ja mille väärtuse muutumiste risk on väike.

Rahavood on raha ja raha ekvivalentide laekumised ja väljamaksed.

Põhitegevus hõlmab (majandus)üksuse põhilisi tulutoovaid ja muid tegevusi, mis ei ole investeerimis- ega finantseerimistegevus.

Investeermistegevus on põhivara ja muude investeeringute (v.a raha ekvivalentideks liigitatud investeeringud) omandamine ja müük.

Finantseerimistegevus on tegevus, mille tulemusena muutub (majandus)üksuse sissemakstud omakapitali ja laenukohustuste suurus ja koosseis.

Raha ja raha ekvivalendid

- 7 Raha ekvivalente hoitakse lühiajaliste rahaliste kohustuste täitmiseks, mitte investeerimise või muul eesmärgil. Investeeringut saab käsitleda raha ekvivalendina, kui seda on lihtne muuta teadaoleva suurusega rahasummaks ja selle väärtuse muutumise risk on väike. Seetõttu saab investeeringut tavaliselt käsitleda raha ekvivalendina ainult juhul, kui sellel on lühiajaline lõpptähtaeg, näiteks kuni kolm kuud alates omandamise kuupäevast. Omakapitaliinstrumentidesse tehtud investeeringuid ei käsitleta raha ekvivalentidena, v.a juhul, kui need on oma olemuselt raha ekvivalendid, näiteks eelisaktsiad, mis on omandatud pisut enne lunastustähtpäeva ja millel on kindlaksmääratud lunastustähtaeg.

▼B

- 8 Pangalaene käsitletakse tavaliselt finantseerimistegevusena. Mõnedes riikides moodustavad nõudmisel tagasimakstavad arvelduslaenud (majandus)üksuse rahavoogude juhtimise lahutamatu osa. Sellistel juhtudel käsitletakse arvelduslaene raha ja raha ekvivalentide komponendina. Selliseid panganduskorraldusi iseloomustab pangakonto saldo sage kõikumine positiivse ja negatiivse jäägi vahel.
- 9 Rahavood ei hõlma raha või raha ekvivalentide komponentide vahelisi liikumisi, kuna kõnealused komponendid on pigem (majandus)üksuse rahavoogude juhtimise kui põhi-, investeerimis- või finantseerimistegevuse osa. Rahavoogude juhtimine hõlmab kasutamata raha investeerimist raha ekvivalentidesse.

RAHAVOOGUDE ARUANDE ESITAMINE

- 10 Rahavoogude aruanne kajastab aruandeperioodi rahavoogusid, liigitades need põhi-, investeerimis- ja finantseerimistegevuse rahavoogudeks.
- 11 (Majandus)üksus esitab põhi-, investeerimis- ja finantseerimistegevuse rahavood oma äritegevusele kõige asjakohasemal viisil. Tegevuspõhine liigitamine annab informatsiooni, mis võimaldab kasutajatel hinnata kõnealuste tegevuste mõju (majandus)üksuse finantsseisundile ning selle raha ja raha ekvivalentide summale. Seda informatsiooni võib kasutada ka kõnealuste tegevuste omavaheliste suhete hindamisel.
- 12 Mõni tehing võib hõlmata ka rahavoogusid, mida liigitatakse erinevalt. Näiteks kui laenu tagasimakse summa sisaldab nii intressi kui ka laenu põhiosa, võib intressi liigitada põhitegevuse alla ja laenu põhiosa kajastatakse finantseerimistegevuse all.

Põhitegevus

- 13 Põhitegevusest tulenevate rahavoogude summa näitab, kas (majandus)üksus on oma äritegevuses teeninud piisavalt raha, et maksta tagasi laene, säilitada (majandus)üksuse tegevusvõime, maksta dividende ja teha uusi investeeringuid, kasutamata (majandus)üksuseväliseid finantseerimisallikaid. Põhitegevuse ajalooliste rahavoogude teatud komponente käsitlev informatsioon on koos muu informatsiooniga kasulik ka põhitegevusest tulenevate tulevaste rahavoogude prognoosimisel.
- 14 Põhitegevuse rahavood tulenevad eelkõige (majandus)üksuse peamistest tulutoovatest tegevustest. Seetõttu on need üldjuhul rahavood tehingutest ja muudest sündmustest, mis mõjutavad puhaskasumit või -kahjumit. Põhitegevuse rahavood on näiteks:

a) rahalaekumised kaupade müügist ja teenuste osutamisest;

b) litsentsi-, teenus- ja komisjonitasude ning muu tulu rahalaekumised;

▼ B

- c) rahamaksed tarnijatele kaupade ja teenuste eest;
- d) rahamaksed töötajatele ja töötajate eest;
- e) kindlustusandja rahalaekumised ja -maksed seoses kindlustuspreemiate, nõuete, aastamaksete ja muude kindlustushüvitistega;
- f) tulumaksuga seotud rahamaksed või -tagastused, v.a juhul, kui neid on võimalik konkreetselt seostada investeerimis- või finantseerimistegevusega, ja
- g) rahalaekumised või -maksed, mis on seotud kauplemiseesmärgil hoitavate lepingutega.

▼ M8

Mõne tehinguga, näiteks põhivahendi müügiga, võib kaasned kasum või kahjum, mis võetakse arvesse ka puhaskasumi või -kahjumi kajastamisel. Selliste tehingutega seotud rahavood liigitatakse investeerimistegevuse rahavoogudeks. Maksed, mis tehakse rendile andmiseks hoitavate ja IAS 16 *Materiaalsed põhivarad* paragrahvi 68A kohaselt edaspidi müügiks hoitavate varade valmistamiseks või omandamiseks, on siiski põhitegevuse rahavood. Selliste varade renditasudest ja edaspidisest müügist saadud laekumised on samuti põhitegevuse rahavood.

▼ B

- 15 (Majandus)üksus võib omada väärtpabereid ja laene kauplemiseesmärgil, mis sel juhul sarnanevad spetsiaalselt edasimüügiks omandatud varudega. Seetõttu liigitatakse kaubeldavate väärtpaberite ostu ja müügiga seotud rahavood põhitegevuse alla. Samuti liigitatakse põhitegevuse alla finantsasutuste tehtud ettemaksed ja antud laenud, sest need on seotud kõnealuste (majandus)üksuste peamise tulutoova tegevusega.

Investeeringustegevus**▼ M22**

- 16 Investeeringustegevuse rahavoogude eraldi avalikustamine on oluline, kuna need rahavood näitavad, kui suuri kulutusi on tehtud tulevaste tulude teenimiseks ja rahavoogude tekitamiseks kavandatud ressursidele. Ainult sellised kulutused, mis kajastatakse varana finantsseisundi aruandes, vastavad investeeringustegevuseks liigitamise tingimustele. Investeeringustegevuse rahavood on näiteks:

▼ B

- a) rahamaksed materiaalse põhivarade, immateriaalse varade ja muude põhivarade soetamiseks. Kõnealused maksed hõlmavad ka kapitaliseeritud arendusväljaminekuid ja omavalmistatud materiaalseid põhivarasid;
- b) rahalaekumised materiaalse põhivarade, immateriaalse varade ja muude põhivarade müügist;

▼B

- c) rahamaksed teiste (majandus)üksuste omakapitali- või võlainstrumentide ning ühissettevõtmistes osaluste omandamise eest (v.a maksed raha ekvivalentidena käsitletavate või kauplemise eesmärgil hoitavate instrumentide eest);
- d) rahalaekumised teiste (majandus)üksuste omakapitali- ja võlainstrumentide ning ühissettevõtmistes osaluste müügist (v.a laekumised raha ekvivalentidena käsitletavate ja kauplemise eesmärgil hoitava instrumentide müügist);
- e) teistele osapooltele tehtud rahalised ettemaksed ja antud laenud (v.a finantsasutuste tehtud ettemaksed ja antud laenud);
- f) teistelt osapooltelt saadud rahalaekumised, mis on seotud tehtud ettemaksete ja antud laenudega (v.a finantsasutuste ettemaksed ja laenud);
- g) rahamaksed futuur-, *forward*-, optiooni- ja *swap*-lepingute eest, v.a juhul, kui kõnealuseid lepinguid hoitakse kauplemise eesmärgil või kui maksed liigitatakse finantseerimistegevuse alla, ja
- h) rahalaekumised futuur-, *forward*-, optiooni- ja *swap*-lepingute eest, v.a juhul, kui kõnealuseid lepinguid hoitakse kauplemise eesmärgil või kui laekumised liigitatakse finantseerimistegevuse alla.

Kui lepingut käsitletakse kindlaksmääratava positsiooniga riskimaandamislepinguna, siis liigitatakse kõnealuse lepinguga seotud rahavood samal viisil nagu maandatava positsiooniga seotud rahavood.

Finantseerimistegevus**▼M54**

17

Finantseerimistegevuse rahavoogude eraldi avalikustamine on oluline, sest see võimaldab prognoosida üksuse rahastajate nõudeid tulevastele rahavoogudele. Rahavood finantseerimistegevusest on näiteks:

▼B

- a) rahalaekumised aktsiate ja muude omakapitaliinstrumentide emitteerimisest;
- b) rahamaksed omanikele (majandus)üksuse aktsiate omandamiseks või lunastamiseks;
- c) rahalaekumised obligatsioonide, laenude, vekslite, võlakirjade, hüpoteekide emitteerimisest ja muudest lühi- või pikaajalistest võlakohustustest;
- d) laenusummade rahalised tagasimaksed ja

▼M54

- e) rentniku tehtud rahamaksed rendi kohustise vähendamiseks.

▼B**PÕHITEGEVUSE RAHAVOOGUDE KAJASTAMINE**

18 (Majandus)üksus kasutab põhitegevuse rahavoogude kajastamisel kas:

- a) otsemeetodit, mille kohaselt avalikustatakse rahaliste brutolaekumiste ja -maksete põhiliigid, või
- b) kaudmeetodit, mille kohaselt kasumit või kahjumit korrigeeritakse mitterahaliste tehingute, varasema või tulevase põhitegevusega seotud tekkepõhiselt kajastatud rahamaksete ja -laekumiste ning edasi lükatud maksete ja laekumiste ning investeerimis- või finantseerimistegevuse rahavoogudega seotud tulude või kulude mõjuga.

19 (Majandus)üksustel soovitatakse põhitegevuse rahavoogusid kajastada otsemeetodil. Otsemeetodi rakendamine annab informatsiooni, mis on kasulik tulevaste rahavoogude hindamisel ning mis ei ole kättesaadav kaudmeetodi rakendamisel. Otsemeetodi korral on võimalik saada informatsiooni rahaliste brutolaekumiste ja -väljamaksete põhiliikide kohta kas:

- a) (majandus)üksuse arvestusregistritest või
- b) korrigeerides müügitulu, müüdud toodete ja teenuste maksumust (finantsasutuste puhul intressitulu ja -kulu ning muid sarnaseid tulusid ja kulusid) ning ► **M5** koondkasumi aruande ◄ muid kirjeid järgmisega:
 - i) varude ning põhitegevusega seotud nõuete ja võlgnevuste muutused aruandeperioodil;
 - ii) muud mitterahalised kirjed ja
 - iii) muud kirjed, mille rahalisteks mõjudeks on investeerimis- või finantseerimistegevuse rahavood.

20 Kaudmeetodi kohaselt määratakse põhitegevuse netorahavoog kindlaks, korrigeerides kasumit või kahjumit järgmiste mõjude suhtes:

- a) varude ning põhitegevusega seotud nõuete ja võlgade muutused aruandeperioodil;
- b) mitterahalised kirjed, nt kulum, eraldised, edasi lükkunud tulumaks, realiseerimata kasumid ja kahjumid valuutakursi muutustest, sidusettevõtete jaotamata kasum ja ► **M11** mittekontrollivad osalused ◄, ning
- c) kõik muud kirjed, mille rahalised muutused liigitatakse investeerimis- või finantseerimistegevuse rahavoogudeks.

Teise võimalusena võib kaudmeetodit kasutades põhitegevuse netorahavoogu esitada, näidates ► **M5** koondkasumi aruandes ◄ kajastatud tulusid ja kulusid ning aruandeperioodi jooksul varudes ning põhitegevusega seotud nõuetes ja võlgades toimunud muutusi.

INVESTEERIMIS- JA FINANTSEERIMISTEGEVUSE RAHAVOOGUDE KAJASTAMINE

21 (Majandus)üksus kajastab investeerimis- või finantseerimistegevusega seotud rahaliste brutolaekumiste ja -väljamaksete põhiliike eraldi, v.a paragrahvides 22 ja 24 kirjeldatud juhtudel, mil rahavoogusid kajastatakse netosummana.

▼B**RAHAVOOGUDE KAJASTAMINE NETOSUMMANA**

22 Netosummana võib kajastada järgmisi põhi-, investeerimis- ja finantseerimistegevuse rahavoogusid:

- a) klientide nimel tehtud rahalaekumised ja -maksed, kui rahavood kajastavad pigem klientide kui (majandus)üksuse tegevust, ja
- b) rahalaekumised ja -maksed selliste objektide eest, mida iseloomustavad kiire käibesagedus, suured kogused ja lühikesed lõpptähtajad.

23 Paragrahvi 22 punktis a osutatud rahalaekumised ja -maksed on näiteks:

- a) nõudmiseni hoiuste vastuvõtmine ja väljamaksmine panga poolt;
- b) investeerimisettevõtte klientide vahendite haldamine ja
- c) rendimaksete kogumine kinnisvaraomanike nimel ja nende väljamaksed.

Paragrahvi 22 punktis b osutatud rahalaekumised ja -maksed on näiteks need, mis on seotud:

- a) krediitkaardi põhisummadega;
- b) investeringute ostu ja müügiga ja
- c) muude lühiajaliste, näiteks kuni kolmekuuliste võlakohustustega.

24 Netosummana võib kajastada finantsasutuse kõigi järgmiste tegevustega seotud rahavoogusid:

- a) kindla lunastustähtajaga hoiuste vastuvõtmise ja väljamaksmisega seotud rahalaekumised ja -maksed;
- b) hoiuste paigutamine teistesse finantsasutustesse ja nende väljavõtmine sealt ning
- c) klientidele rahaliste ettemaksete tegemine ja laenude andmine ning kõnealuste ettemaksete ja laenude tagasimaksmine.

VÄLISVALUUTAPÕHISED RAHAVOOD

25 Välisvaluutas toimunud tehingutest tulenevaid rahavooge kajastatakse (majandus)üksuse arvestusvaluutas, rakendades välisvaluuta summa suhtes maksepäeval arvestus- ja välisvaluuta vahel kehtinud valuutakurssi.

26 Välismaiste tütarettevõtete rahavood arvestatakse ümber vastavalt maksepäeval arvestus- ja välisvaluuta vahel kehtinud valuutakursile.

27 Välisvaluutapõhiseid rahavoogusid kajastatakse kooskõlas IAS 21-ga „Valuutakursside muutuste mõjud”. See lubab kasutada tegelikule valuutakursile ligilähedast kurssi. Näiteks võib välisvaluutas toimunud tehingute kajastamisel või välismaise tütarettevõtte rahavoogude ümberarvestamisel kasutada aruandeperioodi kaalutud keskmist vahetuskurssi. Samas ei luba IAS 21 välismaise tütarettevõtte rahavoogude ümberarvestamisel kasutada ► **M5** aruandeperioodi lõpus ◀ kehtivat vahetuskurssi.

▼B

28 Välisvaluuta kursimuutustest tulenevad realiseerimata kasumid ja kahjumid ei ole rahavood. Siiski kajastatakse rahavoogude aruandes kursimuutuste mõju välisvaluutas hoitavale või maksmisele kuuluvale rahale ja raha ekvivalentidele, et kooskõlastada raha ja raha ekvivalente aruandeperioodi alguses ja lõpus. Kõnealune summa kajastatakse põhi-, investeerimis- ja finantseerimistegevuse rahavoogudest eraldi ning see sisaldab (võimalikke) erinevusi, mis oleksid tekkinud juhul, kui nende rahavoogude ümberarvestamisel oleks kasutatud aruandeperioodi lõpul kehtinud valuutakursse.

29 Kehtetu

30 Kehtetu

INTRESSID JA DIVIDENDID

31 Laekunud ja väljamakstud intressidest ja dividendidest tulenevad rahavood avalikustatakse eraldi. Iga kirje liigitatakse järjepidevalt perioodist perioodi põhi-, investeerimis- või finantseerimistegevuse alla.

▼M1

32 Aruandeperioodi jooksul makstud intresside kogusumma avalikustatakse rahavoogude aruandes, olenemata sellest, kas see summa on näidatud ►**M5** kasumis või kahjumis ◀ kuluna või kapitaliseeritud vastavalt standardile IAS 23 „*Laenukasutuse kulutused*”.

▼B

33 Finantsasutuste puhul liigitatakse makstud intressid ning laekunud intressid ja dividendid tavaliselt põhitegevuse rahavoogudeks. Muude (majandus)üksuste puhul puudub nende rahavoogude liigitamise suhtes üksmeel. Makstud intressid ning laekunud intressid ja dividendid võib liigitada põhitegevuse rahavoogudeks, kuna need mõjutavad kasumit või kahjumit. Teise võimalusena võib makstud intresse ning laekunud intresse ja dividende liigitada vastavalt finantseerimis- ning investeerimistegevuse rahavoogudeks, kuna need on finantsvahendite saamisega seotud kulutused või investeeringutelt laekunud tulud.

34 Väljamakstud dividende võib liigitada finantseerimistegevuse rahavooguks, kuna need on finantsvahendite saamisega seotud kulutus. Samuti võib makstud dividende liigitada põhitegevuse rahavoogude alla, aitamaks kasutajatel hinnata (majandus)üksuse võimet maksta dividende põhitegevusest teenitud rahast.

TULUMAKS

35 Tulumaksuga seotud rahavood avalikustatakse eraldi ning liigitatakse põhitegevuse rahavoogudeks, v.a juhul, kui need on konkreetselt seotud finantseerimis- või investeerimistegevusega.

▼ B

- 36 Tulumaks tekib tehingutelt, millest tulenevad rahavoogude aruandes põhi-, investeerimis- või finantseerimistegevuseks liigitatud rahavood. Kuigi tulumaksukulu võib teatud juhtudel seostada investeerimis- või finantseerimistegevusega, on sellekohaseid tulumaksu rahavoogusid tihti võimatu kindlaks teha ning need võivad tekkida vastava tehinguga seotud rahavoogudest erineval perioodil. Seepärast liigitatakse tasutud tulumaks tavaliselt põhitegevuse rahavoogudeks. Juhul kui tulumaksuga seotud rahavooge on otstarbekas seostada ühe kindla tehinguga, millest tulenevad rahavood liigitatakse investeerimis- või finantseerimistegevuseks, liigitatakse ka tulumaksuga seotud rahavood vastavalt vajadusele investeerimis- või finantseerimistegevuse rahavoogudeks. Kui tulumaksu rahavood jaotatakse rohkem kui ühele tegevusliigile, avalikustatakse tasutud maksude kogusumma.

INVESTEERINGUD TÜTAR- JA SIDUSETTEVÕTETESSE NING ÜHISSETTEVÕTMISTESSE

▼ M32

- 37 Investor esitab rahavoogude aruandes sidus-, ühis- või tütaretevõttesse tehtud kapitaliosaluse või soetusmaksumuse meetodil kajastatud investeeringu arvestamisel üksnes enda ja investeerimisobjekti vahelised rahavood, näiteks dividendid ja ettemaksud.
- 38 (Majandus)üksus, kes kajastab oma osalust sidus- või ühisettevõttes kapitaliosaluse meetodil, kajastab oma rahavoogude aruandes rahavooge, mis tulenevad tema sidus- või ühisettevõttesse tehtud investeeringutest, ning tema ja sidus- või ühisettevõtte vahelisi väljamakseid ja muid makseid või laekumisi.

▼ M11

MUUTUSED OSALUSTES TÜTARETTEVÕTETES JA MUUDES ÄRIDES

- 39 Tütaretevõtetes ja muudes ärides kontrolli saavutamise või selle kaotamisega seotud rahavoogude kogusummad esitatakse eraldi ning liigitatakse investeerimistegevuseks.
- 40 (Majandus)üksus avalikustab perioodi jooksul toimunud tütaretevõtte ja muude äride üle kontrolli saavutamise või selle kaotamise kohta summeeritult järgmise teabe:
- a) makstud või saadud kogutasu;
 - b) rahast ja raha ekvivalentidest koosneva tasu osa;
 - c) raha ja raha ekvivalentide summa tütaretevõtetes või muudes ärides, mille üle kontroll saavutatakse või kaotatakse; ja
 - d) tütaretevõtte või muude äride, mille üle kontroll saavutatakse või kaotatakse, varad ja kohustised, v.a raha või raha ekvivalendid, summeerituna põhiliikide kaupa.

▼ M38

- 40A Investeeringisettevõtte (nagu määratletud IFRS 10-s *Konsolideeritud finantsaruanded*) ei pea rakendama lõike 40 punkte c ja d investeringule tütarettevõttes, mida tuleb mõõta kasumiaruandes õiglasest väärtuses.

▼ M11

- 41 Tütarettevõtetes ja muudes ärides kontrolli saavutamise või kaotamisega seotud rahavoogude eraldi esitamine ühe kirjena, koos eraldi teabe avalikustamisega omandatud või müüdud varade ja kohustiste summa kohta aitab eristada neid rahavoogusid muudest põhi-, investimis- ja finantseerimistegevuse rahavoogudest. Kontrolli kaotamisega seotud rahavoogusid ei arvata maha kontrolli saavutamise seotud rahavoogudest.

- 42 Rahavoogude aruandes esitatakse rahas makstud või laekunud tasu kogusumma tütarettevõtete ja muude äride üle saavutatud või kaotatud kontrolli eest, millest on maha arvatud raha ja raha ekvivalendid, mis on omandatud või võõrandatud selliste tehingute, sündmuste või asjaolude muutuse osana.

▼ M38

- 42A Rahavoogusid, mis tekivad tütarettevõtte osalustes toimunud muutustest, mille tulemusena kontroll ei kao, liigitatakse finantseerimistegevuse rahavoogudeks, välja arvatud juhul, kui tütarettevõtte omanik on investeringisettevõtte (nagu määratletud IFRS 10-s) ja tütarettevõtet tuleb mõõta kasumiaruandes õiglasest väärtuses.

- 42B Muutusi tütarettevõtte osalustes, mille tulemusena kontroll ei kao, näiteks hilisem emaettevõtte poolne tütarettevõtte omakapitaliinstrumentide ost või müük, arvestatakse omakapitalitehingutena (vt IFRS 10), välja arvatud juhul, kui tütarettevõtte omanik on investeringisettevõtte ja tütarettevõtet tuleb mõõta kasumiaruandes õiglasest väärtuses. Seega liigitatakse sellest tulenevaid rahavoogusid sarnaselt teistele omanikega sooritatud tehingutele, mida on kirjeldatud lõikes 17.

▼ B**MITTERAHALISED TEHINGUD**

- 43 Rahavoogude aruandest jäetakse välja need investimis- ja finantseerimistegevusega seotud tehingud, mis ei nõua raha ega raha ekvivalentide kasutamist. Kõnealused tehingud avalikustatakse finantsaruannete muudes osades nii, et on esitatud kogu asjakohane informatsioon kõnealuste investimis- ja finantseerimistegevuste kohta.

▼ M54

- 44 Paljud investimis- ja finantseerimistegevused ei mõjuta otseselt jooksvaid rahavoogusid, ehkki need mõjutavad üksuse kapitali ja varade struktuuri. Mitterahaliste tehingute väljajätmine rahavoogude aruandest on kooskõlas rahavoogude aruande eesmärgiga, kuna aruandeperioodil ei kaasne nendega rahavoogusid. Mitterahalised tehingud on näiteks:

- a) vara omandamine selle varaga otseselt seotud kohustiste ülevõtmise teel või rendiga;

▼ B

- b) (majandus)üksuse omandamine aktsiate emiteerimise kaudu ja

- c) võla konverteerimine omakapitaliks.

▼M58**FINANTSEERIMISTEgevusest tulenevate kohustiste muutused**

44A (Majandus)üksus avalikustab teabe, mis võimaldab finantsaruannete kasutajatel hinnata finantseerimistegevusest tulenevate kohustiste muutusi, sealhulgas nii rahavoogudest tulenevaid muutusi kui ka mitterahalisi muutusi.

44B (Majandus)üksus avalikustab paragrahvi 44A nõude täitmiseks vajalikul määral järgmised finantseerimistegevusest tulenevate kohustiste muutused:

- a) finantseerimistegevuse rahavoogudest tulenevad muutused;
- b) tütarettevõtjates või muudes ärides kontrolli saavutamisest või selle kaotamisest tulenevad muutused;
- c) valuutakursside muutuste mõju;
- d) õiglase väärtuse muutused ja
- e) muud muutused.

44C Finantseerimistegevusest tulenevad kohustised on kohustised, mille puhul liigitati rahavood või liigitatakse tulevased rahavood rahavoogude aruandes finantseerimistegevuse rahavoogudeks. Paragrahvi 44A kohast avalikustamisnõuet kohaldatakse ka finantsvarade (nt varad, millega maandatakse finantseerimistegevusest tulenevate kohustistega seotud riski) muutuste suhtes, kui kõnealustest finantsvarade rahavoogusid kajastati või tulevasi rahavoogusid kajastatakse finantseerimistegevuse rahavoogudena.

44D Üks viis, kuidas paragrahvi 44A kohast avalikustamisnõuet täita, oleks esitada finantsseisundi aruandes finantseerimistegevusest tulenevate kohustiste alg- ja lõppsaldo võrdlus, sealhulgas paragrahvis 44B sätestatud muutused. Sellise võrdluse avalikustamisel esitab (majandus)üksus piisavalt teavet, et finantsaruannete kasutajad saaksid võrdluses esitatud kirjeid seostada finantsseisundi aruande ja rahavoogude aruandega.

44E Kui (majandus)üksus avalikustab paragrahvi 44A kohase teabe koos muude varade ja kohustiste muutusi käsitleva teabega, avalikustab ta finantseerimistegevusest tulenevate kohustiste muutused kõnealuste muude varade ja kohustiste muutustest eraldi.

▼B**RAHA JA RAHA EKVIVALENTIDE KOMPONENDID**

45 (Majandus)üksus avalikustab raha ja raha ekvivalentide komponendid ning esitab rahavoogude aruandes kajastatud summade ja samaväärsete ►**M5** finantsseisundi aruandes ◀ kajastatud kirjete vahelise võrdluse.

46 Arvestades maailmas kasutatavate erinevate rahavoogude juhtimistavade ja panganduskorralduste mitmekesisust ning järgimaks IAS 1 „Finantsaruannete esitamine” nõudeid, avalikustab (majandus)üksus raha ja raha ekvivalentide koosseisu määramise metoodika.

▼B

- 47 Raha ja raha ekvivalentide komponentide määramise metoodika iga muutuse, näiteks varem (majandus)üksuse investimisportfelli koosseisus käsitletud finantsinstrumentide liigitamise muutuse mõju kajastatakse vastavalt IAS 8-le „Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead”.

MUU AVALIKUSTATAV TEAVE

- 48 (Majandus)üksus avalikustab koos juhtkonna kommentaaridega (majandus)üksuse valduses olevad olulised raha ja raha ekvivalentide summad, mis ei ole mõeldud kontserni poolt kasutamiseks.
- 49 Esineb mitmeid olukordi, kus kontsern ei saa kasutada (majandus)üksuse valduses olevat raha ja raha ekvivalente. Näitena võib tuua olukorra, kus raha ja raha ekvivalendid kuuluvad tütaretevõttele, mis tegutseb riigis, kus kohaldatakse valuutavahetuse või muid juriidilisi piiranguid, mistõttu emaettevõttel ega teistel tütaretevõtetel ei ole võimalik kõnealuseid summasid üldotstarbel kasutada.
- 50 Täiendav informatsioon võib olla kasutajate jaoks vajalik, aidates mõista (majandus)üksuse finantsseisundit ja likviidsust. Sellise informatsiooni avalikustamine koos juhtkonna kommentaariga on soovitatav ja see võib sisaldada järgmist:
- a) kasutamata laenulemiivid, mis on kasutatavad tulevases põhitegevuses ja kapitalikohustuste täitmiseks, märkides ära kõnealuste laenulemiitide kasutamise võimalikud piirangud;

▼M32**▼B**

- c) toimimisvõimsuse suurenemist kajastavate rahavoogude koondsumma, esitatuna eraldi toimimisvõimsuse säilitamiseks vajalikest rahavoogudest, ja
- d) kõigi aruandes esitatud avalikustatavate segmentide põhi-, investimis- ja finantseerimistegevuse rahavoogude summad (vt IFRS 8 „Tegevussegmendid”).
- 51 Toimimisvõimsust suurendavate rahavoogude avalikustamine eraldi toimimisvõimsuse säilitamiseks vajalikest rahavoogudest aitab kasutajatel otsustada, kas (majandus)üksus investeerib piisavalt oma toimimisvõimsuse säilitamisse. (Majandus)üksus, mis ei tee piisavalt investeeringuid oma toimimisvõimsuse säilitamiseks, võib lühiajalise likviidsuse ja omanikele tehtavate väljamaksete nimel ohustada tulevast kasumlikkust.
- 52 Rahavoogude avalikustamine segmentide lõikes aitab kasutajatel paremini mõista (majandus)üksuse kui terviku ja selle koosseisu kuuluvate osade rahavoogude vahelisi suhteid ning raha kasutusvõimalusi ja rahavoogude varieeruvust segmentide lõikes.

JÕUSTUMISKUUPÄEV

- 53 Käesolevat standardit rakendatakse finantsaruannete suhtes, mis hõlmavad 1. jaanuaril 1994 või hiljem algavaid aruandeperioode.

▼ **M11**

- 54 IAS 27-ga (muutnud Rahvusvaheliste Raamatupidamisstandardite Nõukogu 2008. aastal) muudeti paragrahvid 39–42 ja lisati paragrahvid 42A ja 42B. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi 1. juulil 2009 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Kui (majandus)üksus rakendab IAS 27 (muudetud 2008) varasema perioodi suhtes, rakendab ta neid muudatusi selle varasema perioodi suhtes. Muudatusi rakendatakse tagasiulatuvalt.

▼ **M8**

- 55 2008. aasta mais välja antud *IFRSide edasiarendustega* muudeti paragrahv 14. (Majandus)üksus rakendab seda muudatust 1. jaanuaril 2009 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab muudatust varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu ja rakendab IAS 16 paragrahvi 68A.

▼ **M22**

- 56 Paragrahv 16 muudeti 2009. aasta aprillis väljaantud *IFRSide edasiarendustega*. (Majandus)üksus rakendab seda muudatust 1. jaanuaril 2010 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab muudatust varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

▼ **M32**

- 57 IFRS 10-ga ja IFRS 11-ga *Ühised ettevõtmised*, välja antud 2011. aasta mais, muudeti lõiked 37, 38 ja 42B ning jäeti välja lõike 50 punkt b. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 10 ja IFRS 11.

▼ **M38**

- 58 Dokumendiga *Investeeringusettevõtted* (IFRS 10, IFRS 12 ja IAS 27 muudatused), välja antud 2012. aasta oktoobris, muudeti lõiked 42A ja 42B ning lisati lõige 40A. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2014 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Dokumendi *Investeeringusettevõtted* varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab neid muudatusi varem, rakendab ta samal ajal ka kõik dokumendis *Investeeringusettevõtted* esitatud muudatused.

▼ **M54**

- 59 2016. aasta jaanuaris välja antud IFRS 16-ga *Rendiarvestus* muudeti paragrahve 17 ja 44. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 16.

▼ **M58**

- 60 *Avalikustamise algatus* (IAS 7 muudatused), välja antud 2016. aasta jaanuaris, lisatud paragrahvid 44A–44E. (Majandus)üksus rakendab need muudatused 1. jaanuaril 2017 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab neid muudatusi esimest korda, ei pea ta esitama võrdlusandmeid eelmiste aruandeaastate kohta.

▼B

RAHVUSVAHELINE RAAMATUPIDAMISSTANDARD IAS 8

Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead

EESMÄRK

- 1 Käesoleva standardi eesmärk on kirjeldada arvestusmeetodite valimise ja muutmise kriteeriume koos arvestusmeetodite muutuste, arvestushinnangute muutuste ning vigade korrigeerimise arvestusliku käsitluse ja avalikustamisega. Käesolev standard on mõeldud (majandus)üksuse finantsaruannete asjakohasuse ja usaldusväärsuse ning nende finantsaruannete nii aja jooksul kui koos teiste (majandus)üksuste finantsaruannetega võrreldavuse suurendamiseks.
- 2 Arvestusmeetodite avalikustamise nõuded, välja arvatud arvestusmeetodite muutusi käsitlevad avalikustamise nõuded, on kirjeldatud IAS 1-s „Finantsaruannete esitamine”.

RAKENDUSALA

- 3 Käesolevat standardit rakendatakse arvestusmeetodite valimisel ja rakendamisel, arvestusmeetodite muutuste, arvestushinnangute muutuste ja eelneva perioodi vigade korrigeerimise arvestamisel.
- 4 Eelneva perioodi vigade korrigeerimisest ja tagasiulatuvalt rakendatud arvestusmeetodite muutustest tulenevaid maksumõjusid arvestatakse ja need avalikustatakse kooskõlas IAS 12-ga „Tulumaks”.

MÕISTED

- 5 Käesolevas standardis kasutatakse järgmisi mõisteid järgmises tähenduses:

Arvestusmeetodid on kindlad põhimõtted, alused, lepped, reeglid ja tavad, mida (majandus)üksus rakendab finantsaruannete koostamisel ja esitamisel.

Muutus arvestushinnangus on vara või kohustise ► **M5** finantsseisundi aruandelise ◀ (jääk)maksumuse või vara perioodilise kasutamise mõju korrigeerimine, mis tuleneb hinnangust vara või kohustise hetkeseisundi ja vara või kohustisega seotud eeldatava tulevase kasu ja kohustuste kohta. Muutused arvestushinnangutes tulenevad uuest informatsioonist või uutest arengutest ega ole seega vigade korrigeerimised.

Rahvusvahelised finantsaruandlusstandardid (IFRS-id) on Rahvusvaheliste Raamatupidamisstandardite Nõukogu (*International Accounting Standards Board* – IASB) poolt vastu võetud ► **M5** IFRS-id ◀. Need hõlmavad:

- a) rahvusvahelisi finantsaruandlusstandardeid;
- b) rahvusvahelisi raamatupidamisstandardeid ja
- c) tõlgendusi, mis on koostatud Rahvusvahelise Finantsaruandluse Tõlgenduste Komitee (IFRIC) või selle eelkäija Standardite Tõlgendamise Alalise Komisjoni (SIC) poolt.

▼ **M69**

Olulisus on määratletud IAS 1 paragrahvis 7 ja seda kasutatakse käesolevas standardis samas tähenduses.

▼ **B**

Eelnevate perioodide vead on väljajätmised või väärkajastamised (majandus)üksuse ühe või enama eelneva perioodi finantsaruannetes, mis on tekkinud sellise usaldusväärse informatsiooni mittekasutamisest või väärkasutamisest, mis:

- a) oli kättesaadav nende perioodide finantsaruannete avaldamiseks heakskiitmise hetkel ja
- b) mille hankimist ja arvesse võtmist nende finantsaruannete koostamisel ja esitamisel oleks võinud põhjendatult eeldada.

Selliste vigade hulka kuuluvad matemaatiliste vigade, arvestusmeetodite rakendamisel tehtud vigade, faktide ignoreerimise või väärtõlgendamise ja pettuse mõjud.

Tagasiulatuv rakendamine on selline uue arvestusmeetodi rakendamine tehingute, muude sündmuste ja olukordade suhtes, nagu seda meetodit oleks kogu aeg rakendatud.

Tagasiulatuv korrigeerimine on finantsaruannete komponentide summade kajastamise, mõõtmise ja avalikustamise selline korrigeerimine, nagu eelneva perioodi viga ei oleks kunagi tehtud.

Teostamatus. Tagasiulatuv korrigeerimine on teostamatu kui (majandus)üksus ei ole kõigile mõistlikele jõupingutustele vaatamata suuteline seda rakendada. Konkreetse eelneva perioodi suhtes on teostamatu tagasiulatuvalt rakendada arvestusmeetodi muutust või korrigeerida tagasiulatuvalt viga, kui:

- a) tagasiulatava rakendamise või tagasiulatava korrigeerimise mõjusid ei saa kindlaks määrata;
- b) tagasiulatuv rakendamine või tagasiulatuv korrigeerimine nõuab oletusi selle kohta, millised oleksid olnud juhtkonna kavatsused sellel perioodil, või
- c) tagasiulatuv rakendamine või tagasiulatuv korrigeerimine nõuab märkimisväärseid hinnanguid summade kohta ja on võimatu eristada objektiivselt informatsiooni selliste hinnangute kohta, mis:
 - i) esitavad tõendeid olukordade kohta, mis eksisteerisid sel (neil) kuupäeva(de)l, mil antud summasid tuli kajastada, mõõta või avalikustada, ja
 - ii) oleksid olnud kättesaadavad selle eelneva perioodi finantsaruannete avaldamiseks heakskiitmise hetkel,

muust informatsioonist.

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

- a) uut arvestusmeetodit rakendatakse tehingute, muude sündmuste ja olukordade suhtes, mis toimuvad pärast meetodi muutmise kuupäeva, ja

▼ B

- b) arvestushinnangu muutuse mõju kajastatakse muutusest mõjutatud käesoleval perioodil ja tulevastel perioodidel.

▼ M69

6 [Välja jäetud]

▼ B**ARVESTUSMEETODID****Arvestusmeetodite valimine ja rakendamine****▼ M8**

7 Kui mingit IFRSi rakendatakse konkreetselt mingi tehingu, sündmuse või olukorra suhtes, siis määratakse selle objekti arvestusmeetod või -meetodid kindlaks käesolevat IFRSi rakendades.

▼ B

8 IFRS-id sätestavad arvestusmeetodid, mille kohta IASB on jõudnud järeldusele, et nende rakendamise tulemuseks on finantsaruanded, mis sisaldavad asjakohast ja usaldusväärset informatsiooni tehingute, muude sündmuste ja olukordade kohta, mille suhtes neid rakendatakse. Neid meetodeid ei ole vaja rakendada juhul, kui nende rakendamise mõju on ebaoluline. Samas ei ole kohane tekitada või jätta korrigeerimata ebaolulisi erinevusi IFRS-idest, saavutamaks teatavat (majandus)üksuse finantsseisundi, finantstulemuse või rahavoogude esitust.

▼ M8

9 IFRSidega on kaasas juhised, et aidata (majandus)üksustel rakendada nende nõudeid. Kõikides sellistes juhistes märgitakse, kas see on IFRSide lahutamatu osa. IFRSide lahutamatuks osaks olev juhisis on kohustuslik. Juhis, mis ei ole IFRSide lahutamatu osa, ei sisalda nõudeid finantsaruannetele.

▼ B

10 Kui puudub ► **M5** IFRS ◀, mida konkreetselt rakendatakse mingile tehingule, muule sündmusele või olukorrale, kasutab juhtkond oma hinnangut töötamiseks välja ja rakendamaks arvestusmeetodit, mille tulemusena saadakse informatsioon, mis on:

a) asjakohane kasutajate majanduslike otsuse tegemise vajaduste suhtes ja

b) usaldusväärne, kuna seda rakendades finantsaruanded:

i) esitavad usaldusväärset (majandus)üksuse finantsseisundit, finantstulemust ja rahavoogusid;

ii) peegeldavad tehingute, muude sündmuste ja olukordade majanduslikku sisu, mitte ainult juriidilist vormi;

iii) on neutraalsed, st objektiivsed;

iv) on konservatiivsed ja

v) on täielikud kõigis olulistest osades.

▼ M8

- 11 Paragrahvis 10 kirjeldatud hinnangu andmisel lähtub juhtkond järgmiste allikate rakendatavusest tähtsuse kahanemise järjekorras ja võtab seda arvesse:

a) nõuded ja juhised IFRSides, mis käsitlevad sarnaseid ja seotud küsimusi; ja

▼ M68

b) **varade, kohustiste, tulude ja kulude mõisted, kajastamise kriteeriumid ja mõõtmise põhimõtted** *Finantsaruandluse kontseptuaalses raamistikus (Kontseptuaalne raamistik).*

▼ B

- 12 Paragrahvis 10 kirjeldatud hinnangu andmisel võib juhtkond võtta arvesse ka muude raamatupidamisstandardite väljatöötamisega tegelevate organisatsioonide kõige uuemaid seisukohti, kui nad lähtuvad standardite väljatöötamisel sarnasest kontseptuaalsest raamistikust, muud raamatupidamisalast kirjandust ja üldtunnustatud tööstusharu praktikast sel määral, mil need ei ole vastuolus allikatega paragrahvis 11.

Arvestusmeetodite järjepidevus

- 13 (Majandus)üksus valib ja rakendab oma arvestusmeetodeid järjepidevalt samalaadsetele tehingutele, muudele sündmustele ja olukordadele, välja arvatud siis, kui mõni ► **M5** IFRS ◀ konkreetselt nõuab või lubab objektide liigitamist, millele võivad sobida teistsugused meetodid. Kui mõni ► **M5** IFRS ◀ nõuab või lubab sellist liigitamist, valitakse sobiv arvestusmeetod ja rakendatakse seda järjepidevalt igale vastavale objekti liigile.

Muutused arvestusmeetodites

- 14 (Majandus)üksus muudab arvestusmeetodit ainult juhul, kui:
- a) muutus on nõutav mõne standardi või tõlgenduse poolt või
- b) muutuse tulemusena annavad finantsaruanded usaldusväärset ja asjakohasemat informatsiooni tehingute, muude sündmuste ja olukordade mõju kohta (majandus)üksuse finantsseisundile, finantstulemusele või rahavoogudele.
- 15 Finantsaruannete kasutajad peavad olema suutelised võrdlema (majandus)üksuse finantsaruandeid aja jooksul, et teha kindlaks suundi selle finantsseisundis, finantstulemuses ja rahavoogudes. Seega, samu arvestusmeetodeid rakendatakse iga perioodi jooksul ja perioodist perioodi, välja arvatud juhul, kui muutus arvestusmeetodis vastab ühele paragrahvis 14 mainitud kriteeriumitest.
- 16 Järgmised ei ole muutused arvestusmeetodites:
- a) arvestusmeetodi rakendamine tehingute, muude sündmuste ja olukordade suhtes, mis erinevad sisult eelnevalt asetleidnutest, ja
- b) uue arvestusmeetodi rakendamine tehingute, muude sündmuste või olukordade suhtes, mis varem ei ole esinenud või mis olid ebaolulised.

- 17 Varade ümberhindluse meetodi esmakordne rakendamine kooskõlas IAS 16-ga „Materiaalsed põhivarad” või IAS 38-ga „Immateriaalsed varad” on muutus arvestusmeetodis, mida tuleb käsitleda kui ümberhindlust kooskõlas IAS 16-ga või IAS 38-ga, mitte kooskõlas käesoleva standardiga.

▼B

- 18 Paragrahve 19–31 ei rakendata arvestusmeetodi muutuste suhtes, mida on kirjeldatud paragrahvis 17.

Arvestusmeetodite muutuste rakendamine

- 19 Võttes arvesse paragrahvist 23 tulenevaid piiranguid:
- a) (majandus)üksus kajastab muutust arvestusmeetodis, mis on tingitud standardi või tõlgenduse esmakordsest rakendamisest, kooskõlas konkreetsete üleminekusätetega (kui neid esineb) antud standardis või tõlgenduses ja
 - b) kui (majandus)üksus muudab arvestusmeetodit tulenevalt sellise standardi või tõlgenduse esmakordsest rakendamisest, mis ei sisalda konkreetseid üleminekusähteid antud muutuse suhtes, või muudab arvestusmeetodit omal soovil, rakendab ta muutust tagasiulatuvalt.
- 20 Käesoleva standardi mõistes ei loeta standardi või tõlgenduse enne-tähtaegset rakendamist arvestusmeetodi vabatahtlikuks muutuseks.
- 21 Kui puudub ►M5 IFRS ◄, mida konkreetselt rakendatakse mingi tehingu, muu sündmuse või olukorra suhtes, võib juhtkond kooskõlas paragrahviga 12 rakendada mõne teise standardeid välja andva organisatsiooni kõige uuemal seisukohal tuginevat arvestusmeetodit, kui see lähtub raamatupidamisstandardite koostamisel samasest kontseptuaalsest raamistikust. Kui sellise seisukoha muutmise järel otsustab (majandus)üksus muuta arvestusmeetodit, kajastatakse ja avalikustatakse selline muutus kui vabatahtlik arvestusmeetodi muutus.

Tagasiulatuva rakendamine

- 22 Võttes arvesse paragrahvist 23 tulenevaid piiranguid, kui arvestusmeetodi muutust rakendatakse tagasiulatuvalt kooskõlas paragrahvi 19 punktidega a või b, korrigeerib (majandus)üksus varaseima avaldatud perioodi kõigi mõjutatud omakapitali komponentide algsaldosid ja teisi kõigi eelnevate perioodide kohta esitatud võrdlusandmeid nii, nagu oleks uut arvestusmeetodit kogu aeg rakendatud.

Tagasiulatuva rakendamise piirangud

- 23 Kui tagasiulatuvat rakendamist nõutakse paragrahvi 19 punktide a ja b alusel, rakendatakse arvestusmeetodi muutust tagasiulatuvalt, välja arvatud juhul, kui on teostatav määrata kindlaks perioodispetsiifilisi mõjusid või muutuse kumulatiivset mõju.
- 24 Kui on teostatav määrata kindlaks arvestusmeetodi muutuse perioodispetsiifilisi mõjusid ühe või enama esitatud eelneva perioodi võrdlusandmete suhtes, rakendab (majandus)üksus uut arvestusmeetodit varade ja kohustiste ►M5 finantsseisundi aruandeliste ◄ (jäak)-maksumustele alates varaseima perioodi algusest, mil tagasiulatuva rakendamine on teostatav (milleks võib olla käesolev periood), ja korrigeerib vastava perioodi kõigi muutusest mõjutatud omakapitali komponentide algsaldosid.
- 25 Kui käesoleva perioodi alguses on teostatav määrata kindlaks uue arvestusmeetodi rakendamise kumulatiivset mõju kõikidele eelnevatele perioodidele, et korrigeerida (majandus)üksuse võrdlusandmeid, rakendatakse uut arvestusmeetodit edasiulatuvalt alates varaseimast teostatavast kuupäevast.

▼B

26 Kui (majandus)üksus rakendab uut arvestusmeetodit tagasiulatuvalt, rakendab ta uut arvestusmeetodit eelnevate perioodide võrdlusandmetele nii kaugele ajas tagasi, kui see on teostatav. Tagasiulatuva rakendamise eelnevale perioodile ei ole teostatav, välja arvatud juhul, kui on teostatamatu määrata kindlaks muutuse kumulatiivset mõju summadele nii selle perioodi alg- kui ka ►M5 finantsseisundi lõpparuandes ◄. Finantsaruannetes esitatud perioodidele eelnevate perioodidega seotud korrigeerimise summa kajastatakse varaseima esitatud eelneva perioodi kõigi mõjutatud omakapitali komponentide algsaldode korrigeerimisena. Tavaliselt kajastatakse korrigeerimine jaotamata kasumis. Samas võib korrigeerimine olla seotud muu omakapitali komponendiga (näiteks, et olla kooskõlas mingi standardi või tõlgendusega). Igasugune muu informatsioon eelnevate perioodide kohta, nagu mitme aasta finantsandmete kokkuvõtted, korrigeeritakse samuti nii kaugele ajas tagasi, kui see on teostatav.

27 Kui (majandus)üksuse jaoks on teostatamatu rakendada uut arvestusmeetodit tagasiulatuvalt, kuna ta ei suuda määrata kindlaks meetodi rakendamise kumulatiivset mõju kõigile eelnevaile perioodidele, siis rakendab (majandus)üksus kooskõlas paragrahviga 25 uut meetodit edasiulatuvalt alates varaseima teostatava perioodi algusest. Seega ei võta ta arvesse enne seda kuupäeva tekkinud varade, kohustiste ja omakapitali kumulatiivse korrigeerimise osa. Arvestusmeetodi muutmine on lubatud isegi siis, kui on teostatamatu rakendada meetodit edasiulatuvalt eelnevate perioodide suhtes. Paragrahvid 50–53 annavad juhiseid, millal on teostatamatu rakendada uut arvestusmeetodit ühele või enamale eelnevale perioodile.

Avalikustamine

28 Kui standardi või tõlgenduse esmakordne rakendamine mõjutab käesolevat perioodi või mõnda eelnevat perioodi, mõjutaks käesolevat või mõnda eelnevat perioodi, kuigi korrigeerimise summa määramine on teostatamatu, või võib mõjutada tulevasi perioode, avalikustab (majandus)üksus:

- a) standardi või tõlgenduse pealkirja;
- b) kui asjakohane, siis asjaolu, et muutus arvestusmeetodis on tehtud kooskõlas üleminekusätetega;
- c) arvestusmeetodi muutuse olemuse;
- d) kui asjakohane, siis üleminekusätete kirjelduse;
- e) kui asjakohane, siis üleminekusätted, mis võivad mõjutada tulevasi perioode;
- f) käesoleva ja kõigi esitatud eelnevate perioodide suhtes korrigeerimise summa ulatuses, mil määral see oli teostatav:
 - i) finantsaruande iga mõjutatud kirje kohta ja
 - ii) kui (majandus)üksusele rakendatakse IAS 33 „Aktsiakasum”, siis baas- ja lahjendatud aktsiakasumi;
- g) esitatud perioodidest varasemate perioodidega seotud korrigeerimise summa sel määral, mil see oli teostatav, ja
- h) kui paragrahvi 19 punktidega a ja b nõutud tagasiulatuva rakendamine on teatud eelneva(te), enne esitatud perioode toimunud perioodi või perioodide jaoks teostatamatu, asjaolud, mis viisid selle olukorra tekkimiseni, ja kirjelduse sellest, kuidas ja mis ajast alates on arvestusmeetodi muutust rakendatud.

▼B

Järgnevate perioodide finantsaruannetes ei pea neid avalikustamisi kordama.

- 29 Kui vabatahtlik muutus arvestusmeetodis mõjutab käesolevat perioodi või mõnda eelnevat perioodi, mõjutaks seda perioodi, kuigi korrigeerimise summa kindlaksmääramine on teostamatu, või võib mõjutada tulevasi perioode, avalikustab (majandus)üksus:

- a) arvestusmeetodi muutuse olemuse;
- b) põhjused, miks uue arvestusmeetodi rakendamise tulemusena saadakse usaldusväärset ja asjakohasemat informatsiooni;
- c) käesoleva ja kõigi eelnevate esitatud perioodide korrigeerimise summa sel määral, mil see oli teostatav:
 - i) finantsaruande iga mõjutatud kirje kohta ja
 - ii) kui (majandus)üksusele rakendatakse IAS 33, siis baasaktsiakasumi ja lahjendatud aktsiakasumi;
- d) esitatud perioodidest varasemate perioodidega seotud korrigeerimise summa sel määral, mil see oli teostatav, ja
- e) kui tagasiulatuva rakendamine on teatud eelneva(te), enne esitatud perioode toimunud perioodi või perioodide jaoks teostamatu, asjaolud, mis viisid selle olukorra tekkimiseni ja kirjelduse sellest, kuidas ja mis ajast alates on arvestusmeetodi muutust rakendatud.

Järgnevate perioodide finantsaruannetes ei pea neid avalikustamisi kordama.

- 30 Kui (majandus)üksus ei ole rakendanud uut standardit või tõlgendust, mis on välja antud, aga ei ole veel jõustunud, avalikustab (majandus)üksus:

- a) selle fakti ja
- b) teadaoleva või põhjendatult hinnatava informatsiooni, mis on asjakohane uue standardi või tõlgenduse võimaliku mõju hindamiseks (majandus)üksuse finantsaruannetele esmakordse rakendamise perioodil.

- 31 Kooskõlas paragrahviga 30 kaalub (majandus)üksus järgmise informatsiooni avalikustamist:

- a) uue standardi või tõlgenduse pealkiri;
- b) eelseisva arvestusmeetodi muutuse või muutuste olemus;
- c) kuupäev, mis ajast on standardi või tõlgenduse rakendamine nõutud;
- d) kuupäev, millal ta kavatseb standardit või tõlgendust esmakordselt rakendada, ja
- e) kas:
 - i) selgitus standardi või tõlgenduse esmakordse rakendamise eeldatavast mõjust (majandus)üksuse finantsaruannetele, või
 - ii) kui see mõju ei ole teada või põhjendatult hinnatav, siis vastav selgitus.

▼B

MUUTUSED ARVESTUSHINNANGUTES

- 32 Äritegevusele omas ebakindluse tõttu ei saa mitmeid objekte finantsaruannetes täpselt mõõta, vaid ainult hinnata. Hindamine hõlmab otsuseid, mis põhinevad kõige hilisemal kättesaadaval usaldusväärsel informatsioonil. Näiteks võivad hinnangud osutada vajalikuks järgmise puhul:
- a) ebatõenäoliselt laekuvad nõuded;
 - b) iganenud varud;
 - c) finantsvarade või finantskohustiste õiglane väärtus;
 - d) amortiseeritavate varade kasuliku tööea või neist saadava tulevase majandusliku kasu eeldatav tarbimismudel ja
 - e) garantiikohustused.
- 33 Põhjendatud hinnangute kasutamine on finantsaruannete koostamise oluline osa ega vähenda nende usaldusväärsust.
- 34 Hinnangu muutmine võib osutada vajalikuks, kui toimuvad muutused olukordades, millele hinnang tugines, või uue informatsiooni või uute kogemuste põhjal. Oma olemuselt ei ole hinnangu muutus seotud eelnevate perioodidega ja see ei ole vea parandamine.
- 35 Muutus rakendatud hindamisalustes on muutus arvestusmeetodis ja mitte muutus arvestushinnangus. Kui on keeruline eristada muutust arvestusmeetodis muutusest arvestushinnangus, käsitletakse muutust kui muutust arvestushinnangus.
- 36 Muutuse mõju arvestushinnangus, välja arvatud muutus, mille suhtes rakendatakse paragrahvi 37, kajastatakse edasiulatuvalt ►**M5** koondkasumi aruandes ◀:
- a) perioodil, mil muutus toimub, kui muutus mõjutab üksnes seda perioodi, või
 - b) perioodil, mil muutus toimub ja tulevastel perioodidel, kui muutus mõjutab ka tulevase perioodi.
- 37 Sel määral, mil muutus arvestushinnangus põhjustab muutust varades ja kohustistes või on seotud mingi omakapitali kirjega, korrigeeritakse vastava vara, kohustise või omakapitali kirje ►**M5** finantsseisundi aruandelisist ◀ (jääk)maksumust muutuse perioodil.
- 38 Arvestushinnangu muutuse edasiulatava mõju kajastamine tähendab, et muutust rakendatakse tehingutele, muudele sündmustele ja olukordadele alates hinnangu muutuse kuupäevast. Muutus arvestushinnangus võib mõjutada ainult käesoleva perioodi kasumit või kahjumit või nii käesoleva perioodi kui ka tulevaste perioodide kasumit või kahjumit. Näiteks muutus ebatõenäoliselt laekuvate nõuete summa hinnangus mõjutab üksnes käesoleva perioodi kasumit või kahjumit ja seega seda kajastatakse käesoleval perioodil. Samas mõjutab muutus amortiseeritavate varade kasulikus tööeas või neist saadava tulevase majandusliku kasu eeldatavas tarbimismudelis amortisatsioonikulu käesoleval perioodil ja kõigil tulevastel perioodidel vara järelejäänud kasuliku eluea vältel. Mõlemal juhul kajastatakse käesoleva perioodiga seotud muutuse mõju tuluna või kuluna käesoleval perioodil. Võimalikku mõju tulevastele perioodidele kajastatakse tuluna või kuluna nendel tulevastel perioodidel.

▼B**Avalikustamine**

- 39 (Majandus)üksus avalikustab arvestushinnangu muutuse olemuse ja summa, mis mõjutab käesolevat perioodi või mis eeldatavasti avaldab mõju tulevastele perioodidele; eeldatavat mõju tulevastele perioodidele ei ole vaja avalikustada, kui selle hindamine on teostamatu.
- 40 Kui eeldatava mõju summat tulevastele perioodidele ei ole avalikustatud, kuna selle hindamine on teostamatu, avalikustab (majandus)üksus selle asjaolu.

VEAD

- 41 Vead võivad tekkida seoses finantsaruannete komponentide kajastamise, mõõtmise, esitamise või avalikustamisega. Finantsaruanded ei ole vastavuses IFRS-idega, kui nad sisaldavad kas olulisi vigu või ebaolulisi vigu, mis on tehtud tahtlikult, et saavutada (majandus)üksuse finantsseisundi, finantstulemuse või rahavoogude teatud esitusviisi. Võimalikud käesoleva perioodi vead, mis avastatakse sellel perioodil, korrigeeritakse enne finantsaruannete avaldamiseks heakskiitmist. Samas ei avastata mõnikord olulisi vigu enne järgnevat perioodi ja sellised eelnevate perioodide vead korrigeeritakse järgneva perioodi finantsaruannete võrdlusandmetes (vt paragrahvid 42–47).
- 42 Võttes arvesse paragrahvist 43 tulenevaid piiranguid, korrigeerib (majandus)üksus olulised eelnevate perioodide vead tagasiulatuvalt esimestes finantsaruannetes, mis kinnitatakse pärast vigade avastamist:
- a) korrigeerides selle (nende) eelneva(te) perioodi(de) võrdlusandmeid, mil viga esines, või
 - b) kui viga esines enne varaseimat esitatud eelnevat perioodi, korrigeerides varaseima esitatud perioodi varade, kohustiste ja omakapitali algsaldosid.

Piirangud tagasiulatuvale korrigeerimisele

- 43 Eelneva perioodi viga korrigeeritakse tagasiulatuvalt, välja arvatud määral, mil on teostamatu kindlaks määrata kas vea perioodispetsiifilisi mõjusid või kumulatiivset mõju.
- 44 Kui on teostamatu kindlaks määrata vea perioodispetsiifilisi mõjusid ühe või enama esitatud eelneva perioodi võrdlusandmetele, korrigeerib (majandus)üksus varaseima perioodi varade, kohustiste ja omakapitali algsaldosid, mille suhtes tagasiulatuva korrigeerimine on teostatav (milleks võib olla käesolev periood).
- 45 Kui käesoleva perioodi alguse seisuga on teostamatu määrata kindlaks vea kumulatiivset mõju kõigile eelnevatele perioodidele, korrigeerib (majandus)üksus võrdlusandmeid parandamaks viga edasiulatuvalt alates varaseimast teostatavast kuupäevast.

▼B

- 46 Eelneva perioodi vea korrigeerimist ei kajastata selle perioodi kasumis või kahjumis, mil viga avastatakse. Igasugust muud eelnevate perioodide kohta esitatud informatsiooni, kaasa arvatud mitme aasta finantsandmete kokkuvõtted, korrigeeritakse nii kaugele ajas tagasi, kui see on teostatav.
- 47 Kui on teostamatu määrata kindlaks vea summat kõikide eelnevate perioodide suhtes (näiteks viga arvestusmeetodi rakendamisel), siis korrigeerib (majandus)üksus kooskõlas paragrahviga 45 võrdlusandmeid edasiulatuvalt alates varaseimast teostatavast kuupäevast. Seega ei eralda ta enne seda kuupäeva tekkinud varade, kohustiste ja omakapitali kumulatiivse korrigeerimise osa. Paragrahvid 50–53 annavad juhiseid, millal on teostamatu korrigeerida viga ühe või enama eelneva perioodi suhtes.
- 48 Vigade korrigeerimist eristatakse muutustest arvestushinnangutes. Arvestushinnangud on oma olemuselt ligikaudsed väärtused, mida võib vajaduse korral muuta täiendava informatsiooni teatavaks saamisel. Näiteks tulu või kulu kajastamine seoses ebakindla sündmuse tulemuse selgumisega ei ole vea korrigeerimine.

Eelneva perioodi vigade avalikustamine

- 49 Rakendades paragrahvi 42, avalikustab (majandus)üksus järgmise:
- a) eelneva perioodi vea olemuse;
 - b) iga esitatud perioodi kohta korrigeerimise summa määral, mil see on teostatav:
 - i) finantsaruande iga mõjutatud kirje kohta ja
 - ii) kui (majandus)üksusele rakendatakse IAS 33, siis baasaktsiakasumi ja lahjendatud aktsiakasumi;
 - c) korrigeerimise summa varaseima esitatud eelneva perioodi alguse seisuga ja
 - d) kui tagasiulatuva korrigeerimine on teatud eelneva perioodi jaoks teostamatu, siis asjaolud, mis viisid sellise olukorra tekkimiseni, ja kirjeldused, kuidas ja mis ajast alates on viga parandatud.

Järgnevate perioodide finantsaruannetes ei pea neid avalikustamisi kordama.

TAGASIULATUVA RAKENDAMISE JA TAGASIULATUVA KORRIGEERIMISE TEOSTAMATUS

- 50 Mõningates olukordades on teostamatu korrigeerida ühe või enama eelneva perioodi võrdlusandmeid, saavutamaks võrreldavust käesoleva perioodiga. Näiteks võib olla ei kogutud eelneva(te)l perioodi(de)l andmeid viisil, mis lubaks kas uue arvestusmeetodi tagasiulatuvat rakendamist (kaasa arvatud paragrahvides 51–53 nimetatud eelnevatel perioodidel edasiulatava rakendamise eesmärgil) või tagasiulatuvat korrigeerimist, et parandada eelneva perioodi viga, ja sellise informatsiooni taasloomine võib olla teostamatu.

▼ B

- 51 Arvestusmeetodi rakendamisel finantsaruande osadele, mis on kajastatud või avalikustatud seoses tehingutega, muude sündmustega või olukordadega, on sageli vaja kasutada hinnanguid. Hinnangutele on omane subjektiivsus ja hinnanguid võib anda pärast ►M5 aruandeperioodi lõppu ◄. Hinnangute andmine on potentsiaalselt keerulisem, kui seda tehakse arvestusmeetodi tagasiulatuva rakendamise või eelneva perioodi vea tagasiulatava korrigeerimise kontekstis, kuna mõjutatud tehingust, muust sündmusest või olukorrast võib olla möödunud pikem ajavahemik. Samas jääb eelnevate perioodide suhtes tehtud hinnangute eesmärk samaks nagu käesoleval perioodil tehtud hinnangutel, nimelt et hinnang peegeldaks asjaolusid, mis eksisteerisid tehingu, muu sündmuse või olukorra toimumise ajal.

▼ M33

- 52 Seega nõuab uue arvestusmeetodi tagasiulatuv rakendamine või eelneva perioodi vea tagasiulatav korrigeerimine sellise teabe eristamist muust teabest, mis

- (a) annab tõestust asjaoludest, mis esinesid kuupäeva(de)l, millal tehing, muu sündmus või olukord toimus; ja
- (b) oleks olnud kättesaadav selle eelneva perioodi finantsaruannete avaldamiseks heakskiitmise hetkel.

Teatavate hinnanguliikide (nt õiglase väärtuse määrtamine, mille puhul kasutatakse olulisi mittejälgitavaid sisendeid) puhul on nende teabeliikide eristamine võimatu. Kui tagasiulatuv rakendamine või tagasiulatav korrigeerimine nõuaks olulise hinnangu tegemist, mille jaoks oleks võimatu eristada neid kahte teabeliiki, ei ole võimalik rakendada uut arvestusmeetodit või korrigeerida tagasiulatavalt eelnenud perioodi viga.

▼ M53

- 53 Eelnevale perioodile uue arvestusmeetodi rakendamisel või summade korrigeerimisel ei tohi kasutada tagantjärele tarkust, kas oletuste tegemisel selle kohta, millised oleksid olnud eelneval perioodil juhtkonna kavatsused, või eelneval perioodil kajastatud, mõõdetud või avalikustatud summade hindamisel. Näiteks juhul, kui üksus korrigeerib eelneva perioodi vea, arvestades välja töötajate akumuleeritud haiguspuhkuse kohustuse koostöös IAS 19-ga *Hüvitatud töötajatele*, ei võta ta arvesse informatsiooni ebatavaliselt ränga gripihooaja kohta järgneval perioodil, mis saab kättesaadavaks pärast seda, kui finantsaruanded olid selleks eelnevaks perioodiks avaldamiseks heakskiidetud. Asjaolu, et eelnevate perioodide kohta esitatud võrdlusandmete muutmisel osutub sageli vajalikuks oluliste hinnangute kasutamine, ei takista võrdlusandmete usaldusväärset kohandamist või korrigeerimist.

▼ M68**JÕUSTUMISKUUPÄEV JA ÜLEMINEKUSÄTTED****▼ B**

- 54 (Majandus)üksus rakendab käesolevat standardit 1. jaanuaril 2005 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on soovitatav. Kui (majandus)üksus rakendab käesolevat standardit enne 1. jaanuari 2005 algava perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

▼ M33

- 54C IFRS 13-ga *Õiglase väärtuse määrtamine*, välja antud mais 2011, muudeti lõige 52. (Majandus)üksus rakendab seda muudatust siis, kui ta rakendab IFRS 13.

▼ **M53**

- 54E IFRS 9-ga *Finantsinstrumendid*, välja antud 2014. aasta juulis, muudeti paragrahvi 53 ning jäeti välja paragrahvid 54A, 54B ja 54D. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab standardit IFRS 9.

▼ **M68**

- 54F 2018. aastal välja antud *Muudatustega IFRSides kontseptuaalsele raamistikule viitamisel* muudeti paragrahvi 6 ja paragrahvi 11 punkti b. Üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2020 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud, kui üksus rakendab samal ajal ka kõiki muid *Muudatustega IFRSides kontseptuaalsele raamistikule viitamisel* tehtud muudatusi. Üksus rakendab paragrahvide 6 ja 11b muudatusi tagasiulatavalt kooskõlas käesoleva standardiga. Ent kui üksus otsustab, et tagasiulatuv rakendamine oleks ebapraktiline või põhjustaks liigseid kulusid või pingutusi, rakendab ta paragrahvi 6 ja paragrahvi 11 punkti b muudatusi, viidates käesoleva standardi paragrahvidele 23–28. Kui *Muudatused IFRSides kontseptuaalsele raamistikule viitamisel* kohase muudatuse tagasiulatuv rakendamine põhjustaks liigseid kulusid või pingutusi, käsitab üksus käesoleva standardi paragrahvide 23–28 rakendamisel (v.a paragrahvi 27 viimase lause puhul) kõiki „ebapraktilisusele“ viitamisi kui viitamist „liigseid kulusid või pingutusi põhjustavale“ ja kõiki „teostatavusele“ viitamisi kui viitamist „ilma liigsete kulude või pingutusteta võimalikule“.

- 54G Kui üksus standardit IFRS 14 *Reguleeritud hinnatingimustes müügitulu kajastamine* ei rakenda, lähtub üksus reguleeritud müügitulu saldode suhtes paragrahvi 11b rakendamisel ka edaspidi viitamisel ja rakendatavuse kaalumisel mitte *Kontseptuaalses raamistikus*, vaid *Finantsaruannete koostamise ja esitamise raamistikus* ⁽¹⁾ esitatud mõistetest, kajastamise kriteeriumidest ja mõõtmise põhimõtetest. Reguleeritud müügitulu saldo on sellise kulu- (või tulu-) saldo, mida ei kajastataks muude asjaomaste IFRSide alusel vara või kohustisena, kuid mida tariifi reguleeriv organ võtab või eeldatavalt võtab arvesse tariifi kindlaksmääramisel, mida saab klientidelt nõuda. Tariifi reguleeriv organ on organ, kellele on põhikirja või õigusaktidega antud õigus kehtestada tariif või tariifid, mis on üksusele siduvad. Tariifi reguleeriv organ võib olla kolmandast isikust organ või üksusega seotud isik, sealhulgas üksuse nõukogu, kui põhikirja või õigusaktidega on ette nähtud, et kõnealune organ peab nii kehtestama tariifid klientide huvides kui ka tagama üksuse üldise rahalise elujõulisuse.

▼ **M69**

- 54H Oktoobris 2018 välja antud dokumendiga *Olulisuse mõiste* (IAS 1 ja IAS 8 muudatused) muudeti IAS 1 paragrahvi 7 ja IAS 8 paragrahvi 5 ning jäeti välja IAS 8 paragrahv 6. Üksus rakendab neid muudatusi edasiulatavalt 1. jaanuaril 2020 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab neid muudatusi varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

▼ **B**

TEISTE AVALDATUD MATERJALIDE TAGASIVÕTMINE

- 55 Käesoleva standardiga asendatakse IAS 8 „Perioodi puhaskasum või kahjum, rängad vead ja muutused arvestusmeetodites“ (parandatud 1993).
- 56 Käesoleva standardiga asendatakse järgmised tõlgendused:
- a) SIC 2 „Järjepidevus – laenukasutuse kulutuste kapitaliseerimine“ ja
 - b) SIC 18 „Järjepidevus – alternatiivsed meetodid“.

⁽¹⁾ Viide IASC dokumendile *Finantsaruannete koostamise ja esitamise raamistik*, mille IASB võttis vastu 2001. aastal.

▼ B

RAHVUSVAHELINE RAAMATUPIDAMISSTANDARD IAS 10

▼ M5*Sündmused pärast aruandeperioodi*▼ B

EESMÄRK

1 Käesoleva standardi eesmärk on määrata:

- a) millal peab (majandus)üksus korrigeerima oma finantsaruandeid seoses ► M5 aruandeperioodijärgsete ◀ sündmustega ja
- b) millist teavet peab (majandus)üksus avalikustama finantsaruannete avaldamiseks heakskiitmise kuupäeva kohta ja ► M5 aruandeperioodijärgsete ◀ sündmuste kohta.

Standardis nõutakse samuti, et (majandus)üksus ei tohi koostada oma finantsaruandeid tegevuse jätkuvuse põhimõttest lähtuvalt, kui ► M5 aruandeperioodijärgsed ◀ sündmused viitavad sellele, et tegevuse jätkuvuse eeldus ei ole asjakohane.

RAKENDUSALA

2 Käesolevat standardit rakendatakse ► M5 aruandeperioodijärgsete ◀ sündmuste arvestamisel ja avalikustamisel.

MÕISTED

3 Käesolevas standardis kasutatakse järgmisi mõisteid järgmises tähenduses:

► M5 *Aruandeperioodijärgsed* ◀ *sündmused* on sellised soodsad või ebasoodsad sündmused, mis toimuvad ► M5 aruandeperioodi lõpu ◀ ja finantsaruannete avaldamiseks heakskiitmise kuupäeva vahel. Eristatakse kahte tüüpi sündmuseid:

- a) need, mis kinnitavad ► M5 aruandeperioodi lõpus ◀ eksisteerinud asjaolusid (► M5 *aruandeperioodijärgsed* ◀ *korrigeerivad sündmused*), ja
- b) need, mis viitavad pärast ► M5 aruandeperioodi lõppu ◀ tekkinud asjaoludele (► M5 *aruandeperioodijärgsed* ◀ *mittekorrigeerivad sündmused*).

4 Finantsaruannete avaldamiseks heakskiitmise protsess varieerub sõltuvalt juhtimisstruktuurist, seadusel põhinevatest nõuetest ning finantsaruannete koostamisel ja lõplikul vormistamisel järgitavatest protseduuridest.

▼B

- 5 Mõnedel juhtudel nõutakse (majandus)üksuselt finantsaruannete esitamist ►**M5** omanikele ◀ kinnitamiseks pärast finantsaruannete avaldamist. Sellistel puhkudel loetakse finantsaruanded avaldamiseks heakskiidetuks avaldamise kuupäeval, mitte kuupäeval, mil ►**M5** omanikud ◀ finantsaruanded kinnitavad.

Näide

28. veebruaril 20X2 saavad (majandus)üksuse juhtkonnal valmis esialgsed finantsaruanded 31. detsembril 20X1 lõppenud aasta kohta. 18. märtsil 20X2 vaatab direktoraat finantsaruanded läbi ja kiidab need avaldamiseks heaks. 19. märtsil 20X2 teatab (majandus)üksus oma kasumi ja valikuliselt muu finantsinformatsiooni. Finantsaruanded tehakse ►**M5** omanikele ◀ ja teistele huvilistele kättesaadavaks 1. aprillil 20X2. ►**M5** Omanikud ◀ kinnitavad finantsaruanded oma aastakoosolekul 15. mail 20X2 ja 17. mail 20X2 esitatakse kinnitatud finantsaruanded registreerimiseks järelevalveasutusele.

Finantsaruanded on heaks kiidetud avaldamiseks 18. märtsil 20X2 (päev, mil direktoraat on need avaldamiseks heaks kiitnud).

- 6 Mõnedel puhkudel nõutakse (majandus)üksuse juhtkonnalt finantsaruannete esitamist nõukogule (mille koosseisu kuuluvad üksnes mitte-täidesaatvad direktorid) kinnitamiseks. Sellistel puhkudel kiidetakse finantsaruanded avaldamiseks heaks siis, kui juhtkond kiidab need nõukogule avaldamiseks heaks.

Näide

18. märtsil 20X2 kiidab (majandus)üksuse juhtkond finantsaruanded heaks tema nõukogule avaldamiseks. Nõukogu koosneb üksnes mitte-täidesaatvatest direktoritest ning sinna võivad kuuluda töötajate ja muude huvirühmade esindajad. Nõukogu kinnitab finantsaruanded 26. märtsil 20X2. Finantsaruanded tehakse ►**M5** omanikele ◀ ja teistele huvilistele kättesaadavaks 1. aprillil 20X2. ►**M5** Omanikud ◀ kinnitavad finantsaruanded oma aastakoosolekul 15. mail 20X2 ja 17. mail 20X2 esitatakse finantsaruanded registreerimiseks järelevalveasutusele.

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

- 7 ►**M5** Aruandeperioodijärgsete ◀ sündmuste hulka kuuluvad kõik kuni finantsaruannete avaldamiseks heakskiitmise kuupäevani toimunud sündmused, isegi kui need sündmused toimuvad pärast seda, kui kasum või muu valikuline finantsinformatsioon on avalikult teada antud.

KAJASTAMINE JA MÕÕTMINE**►M5 Aruandeperioodijärgsed ◀ korrigeerivad sündmused**

- 8 (Majandus)üksus korrigeerib oma finantsaruannetes kajastatud summasid, et arvesse võtta ►**M5** aruandeperioodijärgseid ◀ korrigeerivaid sündmusi.

▼ M53

- 9 Järgmised sündmused on näited aruandeperioodijärgsetest korrigeerivatest sündmustest, mis nõuavad üksuselt finantsaruannetes kajastatud summade korrigeerimist või varem kajastamata objektide kajastamist:

▼ B

- a) ► **M5** aruandeperioodijärgne ◀ kohtuotsus, mis kinnitab, et (majandus)üksusel oli ► **M5** aruandeperioodi lõpus ◀ eksisteeriv kohustus. (Majandus)üksus korrigeerib igat selle kohtuasjaga seotud eelnevalt kajastatud eraldist kooskõlas IAS 37-ga „Eraldised, tingimuslikud kohustused ja tingimuslikud varad” või kajastab uue eraldise. (Majandus)üksus ei avalikusta seda lihtsalt kui tingimuslikku kohustist, kuna kohtuotsus annab täiendavaid tõendeid, mida arvestada kooskõlas IAS 37 paragrahviga 16;

▼ M53

- b) pärast aruandeperioodi teatavaks saanud informatsioon, mis viitab sellele, et vara väärtus oli aruandeperioodi lõpus langenud või et varasemat selle vara väärtuse langusest tuleneva allahindluse summat tuleb korrigeerida. Näiteks:

- i) pärast aruandeperioodi välja kuulutatud kliendi pankrot tavaliselt kinnitab, et kliendi vara väärtus oli aruandeperioodi lõpus krediidid tõttu langenud;

▼ B

- ii) varude müük pärast ► **M5** aruandeperioodi ◀ võib anda tõendeid nende netorealiseerimisväärtuse kohta ► **M5** aruandeperioodi lõpus ◀.
- c) enne ► **M5** aruandeperioodi ◀ ostetud varade soetusmaksumuse või müüdud varade müügitulu kindlaksmääramine ► **M5** aruandeperioodijärgselt ◀;
- d) kasumi jaotamise või preemia väljamaksete summa kindlaksmääramine pärast ► **M5** aruandeperioodi lõppu ◀ juhul, kui (majandus)üksusel oli ► **M5** aruandeperioodi lõpus ◀ selle kuupäeva eelsetest sündmustest tulenev juriidiline või faktiline kohustus teha selliseid makseid (vt IAS 19 „Hüvitised töötajatele”);
- e) pettuse või vigade avastamine, mis näitab finantsaruannete ebakorrektsust.

► M5 Aruandeperioodijärgsed ◀ mittekorrigeerivad sündmused

- 10 (Majandus)üksus ei tohi korrigeerida oma finantsaruannetes kajastatud summasid, et arvesse võtta ► **M5** aruandeperioodijärgseid ◀ mittekorrigeerivaid sündmusi.

- **M33** 11 Aruandeperioodijärgne mittekorrigeeriv sündmus on näiteks investeeringute õiglase väärtuse langemine aruandeperioodi lõpu ja finantsaruannete avaldamiseks heakskiitmise kuupäeva vahelisel ajal. Õiglase väärtuse langemine ei ole tavaliselt seotud investeeringute seisundiga aruandeperioodi lõpus, vaid kajastab hiljem tekkinud asjaolusid. ◀ Sellepärast ei korrigeeri (majandus)üksus oma finantsaruannetes kajastatud investeeringute summasid. Samamoodi ei ajakohasta (majandus)üksus ► **M5** aruandeperioodi ◀ seisuga avalikustatud summasid investeeringute kohta, siiski peab ta paragrahvi 21 kohaselt avalikustama täiendavat teavet.

▼ B**Dividendid**

- 12 Kui (majandus)üksus kuulutab välja dividendid omakapitaliinstrumentide omanikele (nagu on määratletud IAS 32-s „Finantsinstrumentid: esitamine”) pärast ►**M5** aruandeperioodi ◀, ei tohi (majandus)üksus kajastada neid dividende kohustisena ►**M5** aruandeperioodi lõpus ◀.

▼ M17

- 13 Kui dividendid kuulutatakse välja pärast aruandeperioodi, kuid enne finantsaruannete avaldamiseks heakskiitmist, ei kajastata dividende kohustisena aruandeperioodi lõpus, sest sel ajal ei eksisteeri ühtegi kohustust. Sellised dividendid avalikustatakse lisades kooskõlas IAS 1-ga *Finantsaruannete esitamine*.

▼ B**TEGEVUSE JÄTKUVUS**

- 14 (Majandus)üksus ei tohi koostada oma finantsaruandeid tegevuse jätkuvuse põhimõttest lähtuvalt, kui juhtkond otsustab pärast ►**M5** aruandeperioodi lõppu ◀ kas (majandus)üksuse likvideerida või lõpetada kauplemine või äritegevus, või kui ei ole ühtegi muud realistlikku alternatiivi peale eelnimetatute.
- 15 Äritegevuse tulemuste ja finantsseisundi halvenemine pärast ►**M5** aruandeperioodi lõppu ◀ võib viidata vajadusele kaaluda, kas tegevuse jätkuvuse eeldus on endiselt asjakohane. Kui tegevuse jätkuvuse eeldus ei ole enam asjakohane, siis loetakse selle asjaolu mõju niivõrd oluliseks, et käesolev standard nõuab põhimõttelist muudatust majandusarvestuse alustes, mitte lihtsalt seniste aluste raames kajastatud summade korrigeerimist.
- 16 IAS 1 täpsustab informatsiooni avalikustamise nõudeid, kui:
- a) finantsaruanded ei ole koostatud tegevuse jätkuvuse põhimõttest lähtudes või
 - b) juhtkond on teadlik olulistest ebakindlust põhjustavatest asjaoludest, mis on seotud sündmuste või olukordadega, mis võivad seada märkimisväärse kahtluse alla (majandus)üksuse tegevuse jätkuvuse. Avalikustamist vajavad sündmused või olukorrad võivad tekkida pärast ►**M5** aruandeperioodi lõppu ◀.

AVALIKUSTAMINE**Avaldamiseks heakskiitmise kuupäev**

- 17 (Majandus)üksus avalikustab finantsaruannete avaldamiseks heakskiitmise kuupäeva ja isiku(d), kes on selle heakskiidu andnud. Kui (majandus)üksuse omanikel või teistel isikutel on õigus finantsaruandeid muuta pärast nende avaldamist, avalikustab (majandus)üksus selle asjaolu.
- 18 Kasutajatel on oluline teada, millal finantsaruanded avaldamiseks heaks kiideti, kuna finantsaruanded ei peegelda pärast seda kuupäeva toimunud sündmusi.
- M5** Aruandeperioodi lõpu ◀ asjaolude kohta avalikustatud teabe ajakohastamine
- 19 Kui (majandus)üksus saab pärast ►**M5** aruandeperioodi lõppu ◀ teavet asjaolude kohta, mis eksisteerisid ►**M5** aruandeperioodi lõpus ◀, siis ajakohastab (majandus)üksus nende asjaolude kohta avalikustatud teabe uue teabe valguses.

▼ B

- 20 Mõnedel puhkudel peab (majandus)üksus ajakohastama oma finantsaruannetes avalikustatud teabe, et arvesse võtta pärast ►M5 aruandeperioodi lõppu ◄ saadud teavet, isegi kui see teave ei mõjuta finantsaruannetes kajastatud summasid. Avalikustatud teave tuleb ajakohastada näiteks juhul, kui pärast ►M5 aruandeperioodi lõppu ◄ saadakse tõendeid ►M5 aruandeperioodi lõpus ◄ eksisteerinud tingimusliku kohustise kohta. Lisaks kaalumisele, kas ►M5 finantsseisundi aruandes ◄ tuleks kajastada eraldi või selle summat muuta kooskõlas IAS 37-ga, ajakohastab (majandus)üksus nende tõendite valguses ka tingimuslike kohustiste kohta avalikustatud teabe.

►M5 Aruandeperioodijärgsed ◄ mittekorrigeerivad sündmused**▼ M69**

- 21 Kui aruandeperioodijärgsed mittekorrigeerivad sündmused on olulised, siis võib mõistlikult eeldada, et nende avalikustamata jätmine võib mõjutada otsuseid, mille tegemisel üldotstarbeliste finantsaruannete põhikasutajad lähtuvad kõnealustest finantsaruannetest, milles on esitatud finantsteave konkreetse aruandva üksuse kohta. Seepärast avalikustab üksus järgmise teabe aruandeperioodijärgsete mittekorrigeerivate sündmuste iga olulise kategooria kohta:

- a) sündmuse liik ning
- b) hinnang selle finantsmõju kohta või märged, et sellist hinnangut pole võimalik anda.

▼ B

- 22 Allpool on näited ►M5 aruandeperioodijärgsetest ◄ mittekorrigeerivatest sündmustest, mis üldiselt tuleks avalikustada:

- a) oluline äriühendus pärast ►M5 aruandeperioodi lõppu ◄ (IFRS 3 „Äriühendused” nõuab sellistel puhkudel teatud teabe avalikustamist) või olulise tütarettevõtte võõrandamine;
- b) (valdkonna) äritegevuse lõpetamise plaani teatavaks tegemine;
- c) suured varade soetamised, varade liigitamine müügiks hoitavaks kooskõlas IFRS 5-ga „Müügiks hoitavad põhivarad ja lõpetatud tegevusvaldkonnad”, muud varade müümised või suuremad varade sundvõõrandamised valitsuse poolt;
- d) olulise tootmisüksuse hävimine tulekahju tagajärjel pärast ►M5 aruandeperioodi lõppu ◄;
- e) olulise restruktureerimise väljakuulutamine või selle teostamise alustamine (vt IAS 37);
- f) olulised tehingud lihtaktsiatega ja potentsiaalsed tehingud lihtaktsiatega pärast ►M5 aruandeperioodi lõppu ◄ (IAS 33 „Aktsiakasum” nõuab (majandus)üksuselt selliste tehingute kirjelduse avalikustamist, välja arvatud, kui sellised tehingud hõlmavad kapitaliseerimist või fondi emissiooni, aktsiatükeldamist või aktsiate ühendamist, mille kõigi korrigeerimine on nõutud IAS 33 alusel);
- g) ebatavaliselt suured varahindade või valuutavahetuskursside muutused pärast ►M5 aruandeperioodi lõppu ◄;
- h) pärast ►M5 aruandeperioodi lõppu ◄ jõustunud või välja kuulutatud muutused maksumäärades või maksuseadustes, mis oluliselt mõjutavad tasumisele kuuluvaid ning edasi lükkunud tulumaksu varasid ja kohustisi (vt IAS 12 „Tulumaks”);

▼B

- i) oluliste siduvate kohustuste või tingimuslike kohustuste võtmine, näiteks oluliste tagatiste andmise kaudu, ja
- j) olulise kohtuprotsessi algatamine, mis tuleneb üksnes pärast ►**M5** aruandeperioodi lõppu ◀ toimunud sündmustest.

JÕUSTUMISKUUPÄEV

- 23 (Majandus)üksus rakendab käesolevat standardit 1. jaanuaril 2005 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on soovitatav. Kui (majandus)üksus rakendab käesolevat standardit enne 1. jaanuari 2005 algava perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

▼M33

- 23A IFRS 13-ga, välja antud mais 2011, muudeti lõige 11. (Majandus)üksus rakendab seda muudatust siis, kui ta rakendab IFRS 13.

▼M53

- 23B IFRS 9-ga *Finantsinstrumendid*, välja antud 2014. aasta juulis, muudeti paragrahvi 9. Üksus rakendab seda muudatust siis, kui ta rakendab IFRS 9.

▼M69

- 23C Oktoobris 2018 välja antud dokumendiga *Olulisuse mõiste* (IAS 1 ja IAS 8 muudatused) muudeti paragrahvi 21. Üksus rakendab neid muudatusi edasiulatuvalt 1. jaanuaril 2020 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab neid muudatusi varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IAS 1 paragrahvis 7 ning IAS 8 paragrahvides 5 ja 6 olulisuse mõistes tehtud muudatusi.

▼B**IAS 10 (PARANDATUD 1999) TAGASIVÕTMINE**

- 24 Käesoleva standardiga asendatakse IAS 10 „►**M5** Sündmused pärast aruandeperioodi ◀” (parandatud 1999).

▼M52

▼B**RAHVUSVAHELINE RAAMATUPIDAMISSTANDARD IAS 17*****Rendid*****EESMÄRK**

- 1 Käesoleva standardi eesmärk on sätestada nii rentnikele kui ka rendileandjatele sobivad arvestusmeetodid ja avalikustatav teave, mida rakendatakse rentide suhtes.

RAKENDUSALA

- 2 Käesolevat standardit rakendatakse kõigi rendilepingute arvestusel, välja arvatud:
- a) rendilepingud, mis käsitlevad mineraalide, nafta, maagaasi ja teiste selliste mittetaastuvate loodusvarade uurimist või kasutamist, ja
 - b) mängufilmide, videosalvestiste, teatrilavastuste, käsikirjade, paten-tide ja autoriõiguste litsentsilepingud.

▼M45

Käesolevat standardit ei rakendata mõõtmisalusena siiski järgmistel juhtudel:

▼B

- a) rentnike poolt rendile võetud kinnisvara, mida arvestatakse kinnisvarainvesteeringuna (vt IAS 40 „Kinnisvarainvesteeringud”);
- b) kasutusrendi tingimustel rendileandjate poolt väljarenditavad kinnisvarainvesteeringud (vt IAS 40);

▼M45

- c) **kapitalirendi tingimustel rentnike poolt rendile võetud bioloogilised varad, mis kuuluvad IAS 41 „Põllumajandus” rakendus-
alasse; või**
- d) **kasutusrendi tingimustel rendileandjate poolt väljarenditavad
bioloogilised varad, mis kuuluvad IAS 41 rakendus-
alasse.**

▼B

- 3 Käesolevat standardit rakendatakse vara kasutusõigust üle andvate lepingute suhtes, isegi kui rendileandjalt võidakse nõuda sellise vara kasutamise või hooldusega seotud olulisi teenuseid. Käesolevat standardit ei rakendata teeninduslepingute suhtes, millega ei anta varade kasutusõigust üle ühelt lepinguosaliselt teisele.

MÕISTED

- 4 Käesolevas standardis kasutatakse järgmisi mõisteid järgmises tähenduses:

Rendileping on leping, mille kohaselt rendileandja annab rentnikule makse või rea maksete eest kokkulepitud ajavahemikuks üle vara kasutusõiguse.

Kapitalirent on rent, mille puhul kantakse üle kõik olulised vara omandiõigusega seotud riskid ja hüved. Omandiõigust võib, kuid ei pruugi lõppkokkuvõttes üle anda.

Kasutusrent on rent, mis ei ole kapitalirent.

Katkestamatu rendileping on rendileping, mida saab katkestada ainult:

- a) mingi vähetõenäolise, kuid võimaliku sündmuse toimumisel;
- b) rendileandja loal;

▼B

- c) kui rentnik sõlmib uue sama või samaväärset vara käsitleva rendilepingu sama rendileandjaga või
- d) rentniku poolt sellise täiendava summa tasumisel, et rendilepingu jätkumine on rendi jõustumise kuupäeval piisavalt kindel.

Rendi jõustumise kuupäev on varaseim kahest järgmisest kuupäevast: rendilepingu kuupäev ja kuupäev, mil lepinguosalised kohustuvad järgima rendilepingu põhisätteid. Sellel kuupäeval:

- a) liigitatakse rent kas kasutusrendiks või kapitalirendiks ja
- b) kapitalirendi puhul määratletakse summad, mida kajastatakse hetkel, mil rendiperiood algab.

Rendiperioodi algus on kuupäev, millest alates on rentnikul õigus renditavat vara kasutada. Sellel kuupäeval kajastatakse renti esmakordselt (st rendiobjektist tulenevate asjakohaste varade, kohustiste, tulude või kulude kajastamine).

Rendiperiood on katkestamatu periood, mille jooksul rentnik kokkuleppe kohaselt vara rendib, ning mis tahes lisaperioodid, mille jooksul on rentnikul õigus vara rentimist jätkata kas lisamakse eest või ilma, kui rendilepingu jõustumisel on piisavalt kindel, et rentnik kasutab seda õigust.

Rendimaksete miinimumsumma on rendimaksete summa, mida rentnikul tuleb rendiperioodi jooksul tasuda või mille tasumist võidakse temalt nõuda, välja arvatud tingimuslik rent, teenustega seotud kulutused ja maksud, mida rendileandja maksab ja mis talle hüvitatakse, koos:

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

Kuid kui rentnikul on optsoon vara ostmiseks hinnaga, mis on eeldatavasti tunduvalt madalam vara õiglasest väärtusest selle optiooni realiseerimise kuupäeval, nii et optiooni realiseerimine on rendi jõustumise kuupäeval piisavalt kindel, koosneb rendimaksete miinimumsumma rendiperioodil ostuoptiooni realiseerimise eeldatava kuupäevani makstavatest miinimummaksetest ja selle realiseerimiseks vajalikust maksest.

Õiglase väärtus on summa, mille eest on võimalik vahetada vara või arveldada kohustist teadlike, huvitatud ja sõltumatute osapoolte vahelises tehingus.

Majanduslik eluiga on kas:

- a) periood, mille jooksul vara eeldatavasti on majanduslikult kasutatav ühe või mitme kasutaja poolt, või
- b) toodangu- või muude selliste ühikute arv, mida üks või mitu kasutajat eeldatavasti varast saavad.

▼B

Kasulik eluiga on alates rendiperioodi algusest allesjääv hinnanguline, rendiperioodiga piiramata periood, mille jooksul (majandus)üksus eeldatavasti kasutab varast saadavat majanduslikku kasu.

Garanteeritud lõppväärtus on:

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

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

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

Rendileandja brutoinvesteering on järgmise koondsumma:

- a) kapitalirendi puhul rendileandjale laekuvate rendimaksete miinimumsummad ja
- b) rendileandjale lisanduv garanteerimata lõppväärtus.

Rendileandja netoinvesteering on rendileandja brutoinvesteering diskonteerituna rendi sisemise intressimääraga.

Teenimata finantstulu on erinevus:

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

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

Rentniku alternatiivne laenuintressimäär on sarnase rendi puhul rentniku poolt makstav intressimäär või, kui see ei ole kindlaksmääratav, määr, millega rentnik saaks rendi jõustumise kuupäeval vara ostuks vajalikku laenu võtta sarnaseks perioodiks ja sarnase tagatisega.

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

- 5 Rendileping või -kohustus võib sisaldada sätet, mille abil on võimalik korrigeerida rendimakseid renditava vara ehitus- või omandamiskulutuste muutustega või soetusmaksumuse või väärtuse mõne muu näitaja, näiteks üldiste hinnatasemetega muutustega; või rendileandja kulutuste muutustega rendi rahastamisel rendi jõustumise kuupäeva ja rendiperioodi alguse vahelise ajavahemiku jooksul. Kui see on nii, tuleb käesoleva standardi kohaselt kõigi eelnimetatud muutuste mõju lugeda toimunuks rendi jõustumise kuupäeval.

▼B

- 6 Rendilepingu mõiste hõlmab ka vara üürilepinguid, mis sisaldavad üürijale kokkulepitud tingimuste täitmisel vara omandamise õiguse sätet. Selliseid lepinguid tuntakse ka rendi-/ostulepingutena.

▼M33

- 6A IAS 17-s kasutatakse mõistet „õiglane väärtus” viisil, mis erineb teataval määral õiglase väärtuse mõistest IFRS 13-s *Õiglase väärtuse mõõtmine*. Kui (majandus)üksus rakendab IAS 17, siis mõõdab ta seega õiglast väärtust kooskõlas IAS 17-ga, mitte IFRS 13-ga.

▼B**RENTIDE LIIGITAMINE**

- 7 Käesolevas standardis kasutatav rentide liigitamine põhineb määral, mil renditava vara omandiõigusega seotud riskid ja hüved on rendileandja või rentniku kanda. Riskid on ka võimalikud kahjud, mis tulenevad kasutamata tootmisvõimsusest, vananenud tehnoloogiast või majandusolude muutusest tingitud rentaabluuse muutustest. Hüved võivad olla eeldatavalt kasumlik tegevus vara majandusliku eluea jooksul ja kasum väärtuse suurenemisest või lõppväärtuse realiseerimisest.
- 8 Rent liigitatakse kapitalirendiks, kui sellega kantakse sisuliselt üle kõik omandiõigusega seotud olulised riskid ja hüved. Rent liigitatakse kasutusrendiks, kui sellega ei kanta sisuliselt üle kõiki omandiõigusega seotud olulisi riske ja hüvesid.
- 9 Et rendileandja ja rentniku vaheline tehing põhineb nendevahelisel rendilepingul, on otstarbekas kasutada mõisteid järjepidevalt. Nende mõistete rakendamine rendileandja ja rentniku erinevate olukordade suhtes võib mõnikord viia selleni, et osapooled liigitavad sama rendilepingut erinevalt. Näiteks võib nii juhtuda, kui rendileandja saab kasu lõppväärtuse garantiist, mida annab rentnikuga mitteseotud osapool.
- 10 See, kas rent on kapitalirent või kasutusrent, sõltub pigem tehingu sisust kui lepingu vormist⁽¹⁾ Näited olukordadest, mis kas eraldivõetuna või kombineeritult viivad tavaliselt rendi liigitamiseni kapitalirendiks, on järgmised:
- a) rendilepinguga läheb vara omandiõigus rendiperioodi lõpus üle rentnikule;
 - b) rentnikul on optsoon osta vara hinnaga, mis eeldatavasti on tunduvalt madalam vara õiglasest väärtusest selle optiooni realiseerimise kuupäeval, nii et optiooni realiseerimine on rendi jõustumise kuupäeval piisavalt kindel;
 - c) rendiperiood hõlmab suurema osa vara majanduslikust elueast isegi sel juhul, kui omandiõigus üle ei lähe;
 - d) rendi jõustumise kuupäeval on rendimaksete miinimumsumma nüüdiseväärtus peaaegu sama suur kui renditava vara õiglane väärtus ja

⁽¹⁾ Vt ka SIC 27 „Juriidiliselt rendilepingutena vormistatud tehingute sisu hindamine”.

▼B

- e) renditav vara on nii spetsiifilist laadi, et ainult rentnik saab seda ilma oluliste muudatusteta kasutada.
- 11 Olukorrad, mis kas eraldivõetuna või kombineeritult võivad samuti viia rendi liigitamiseni kapitalirendiks, on järgmised:
- a) kui rentnik saab rendilepingu katkestada, kannab ta rendileandja kahjud, mis on seotud katkestamisega;
- b) renditava vara lõppväärtuse õiglase väärtuse kõikumisest tulenevad kasumid või kahjumid lähevad üle rentnikule (nt rendihinna vähenemine, mis võrdub rendi lõppemisel suurema osaga vara müügitulust) ja
- c) rentnikul on võimalus jätkata rentimist rendiperioodile järgneval perioodil turul kehtivatest rendihindadest tunduvalt madalama hinnaga.
- 12 Paragrahvides 10 ja 11 toodud näited ja kriteeriumid ei ole alati lõplikud. Rent liigitatakse kasutusrendiks, kui muudest tunnustest on selge, et sellega ei kanta sisuliselt üle kõiki omandiõigusega seotud olulisi riske ja hüvesid. Näiteks võib see nii olla juhul, kui vara omandiõigus kantakse rendiperioodi lõpus üle muutuva makse eest, mis võrdub selle õiglase väärtusega, või juhul, kui esineb tingimuslik rent, mille tulemusena rentnik sisuliselt ei oma kõiki neid riske ja hüvesid.
- 13 Renti liigitatakse rendi jõustumise kuupäeval. Kui rentnik ja rendileandja lepivad hiljem kokku renditingimuste muutmises (mis ei ole lihtsalt rendilepingu pikendamine), nii et muutunud tingimuste kohaselt oleks renti esmase jõustumise kuupäeval liigitatud paragrahvides 7–12 esitatud kriteeriumide kohaselt teisiti, loetakse muudetud lepingut uueks lepinguks selle perioodi jooksul. Siiski ei põhjusta hinnangute muutused (nt renditava vara majandusliku eluea või lõppväärtuse hinnangute muutused) või asjaolude muutused (nt lepinguliste kohustuste täitmata jätmine rentniku poolt) rendi ümberliigitamist raamatupidamisarvestuses.

▼M22

- 15A Kui rent hõlmab nii maa kui ka hoonete komponente, hindab (majandus)-üksus eraldi iga komponendi liigitamist kapitali- või kasutusrendiks kooskõlas paragrahvidega 7–13. Selle kindlaksmääramisel, kas maakomponent on kasutus- või kapitalirent, on oluline kaalutlus see, et maal on tavaliselt piiramatult majanduslik eluiga.

▼B

- 16 Mil iganes seda on vaja maa ja hoonete rendi liigitamiseks ja arvestamiseks, jaotatakse rendimaksed miinimumsumma (kaasa arvatud kõik ühekordsed ettemaksed) maa- ja hoonete komponentide vahel proportsionaalselt renditava maa-komponendi ja hoonete komponendi rendiomandiõiguse vastavate õiglase väärtustega rendi jõustumise kuupäeval. Kui rendimakseid ei saa usaldusväärselt nende kahe komponendi vahel jaotada, liigitatakse kogu rent kapitalirendiks, välja arvatud juhul, kui mõlemad komponendid on selgelt kasutusrendid, mil kogu rent liigitatakse kasutusrendiks.

▼B

- 17 Sellise maa ja hoonete rendi puhul, kus summa, mida peaks esmalt paragrahvi 20 kohaselt kajastatama maa-komponendi suhtes, on ebaoluline, võib maad ja hooneid rendi liigitamisel käsitada ühe üksusena ning liigitada need kapitali- või kasutusrendiks kooskõlas paragrahvidega 7–13. Sellisel juhul loetakse hoonete majanduslikku eluiga kogu renditava vara majanduslikuks elueaks.
- 18 Maa-komponendi ja hoonete komponendi eraldi hindamist ei nõuta, kui rentniku osalus nii maa kui hoonete puhul liigitatakse kinnisvarainvesteeringuks kooskõlas IAS 40-ga ning kasutatakse õiglase väärtuse mudelit. Üksikasjalikke arvutusi nõutakse hindamise puhul ainult siis, kui ühe või mõlema komponendi liigitamine on muidu ebakindel.
- 19 Rentnikul on võimalik kasutusrendi tingimustel rendile võetud kinnisvara liigitada kinnisvarainvesteeringuks kooskõlas IAS 40-ga. Kui rentnik nii käitubki, arvestatakse osalust kinnisvaras kui kapitalirenti ja lisaks kasutatakse kajastatava vara puhul õiglase väärtuse mudelit. Rentnik jätkab rendi arvestamist kapitalirendina, isegi siis, kui oluline sündmus muudab rentniku osaluse olemust kinnisvaras nii, et seda ei liigitata enam kinnisvarainvesteeringuks. See võib juhtuda näiteks siis, kui rentnik:
- a) kasutab kinnisvara, mis seejärel liigitatakse omaniku poolt kasutatavaks kinnisvaraks tuletatud soetusmaksumuses, mis on võrdne selle õiglase väärtusega kasutusotstarbe muutmise kuupäeval, või
 - b) võimaldab allrenti, mis kannab sisuliselt kõik osaluse omandiõigusega seotud olulised riskid ja hüved üle mitteseotud kolmandale osapoolale. Sellist allrenti arvestab rentnik kapitalirendina kolmandale osapoolale, kuigi kolmas osapool võib seda arvestada ka kasutusrendina.

RENTIDE KAJASTAMINE RENTNIKE FINANTSARUANNETES**Kapitalirendid***Esmane kajastamine*

- 20 Rendiperioodi alguses kajastavad rentnikud oma ►**M5** finantsseisundi aruandes ◀ kapitalirenti varade ja kohustistena summas, mis võrdub renditava vara õiglase väärtusega rendilepingu jõustumisel, või kui see on madalam, rendimaksete miinimumsumma nüüdisväärtuses rendi jõustumise kuupäeval. Rendimaksete miinimumsumma nüüdisväärtuse arvutamisel kasutatakse diskontomäärana rendi sisemist intressimäära, kui seda on võimalik kindlaks määrata; kui mitte, kasutatakse rentniku alternatiivset laenuintressimäära. Rentniku esmased otsekulutused lisatakse varana kajastatavale summale.
- 21 Tehinguid ja muid sündmusi arvestatakse ja esitatakse sisu ja majandusliku tegelikkuse ning mitte ainult nende õigusliku vormi kohaselt. Kuigi rendilepingu õigusliku vormi kohaselt ei pruugi renditava vara seadusjärgne omandiõigus rentnikule üle minna, saab rentnik endale kapitalirendi puhul sisuliselt renditava vara kasutamisest tulenevad majanduslikud hüved valdavaks ajaks vara majanduslikust elueast, võttes endale ühtlasi kohustuse tasuda vara rendi jõustumise kuupäeval õiglasele väärtusele vastavat hinda ja sellega seotud finantskulusid.

▼ B

22 Kui selliseid renditehinguid rentniku ►M5 finantsseisundi aruandes ◀ ei kajastata, näidatakse (majandus)üksuse ressursse ja kohustusi tegelikest väiksematena, seega moonutades finantssuhtarve. Seetõttu on asjakohane, et kapitalirenti kajastatakse rentniku ►M5 finantsseisundi aruandes ◀ nii vara kui ka tulevaste rendimaksete tasumise kohustusena. Rendiperioodi alguses kajastatakse ►M5 finantsseisundi aruandes ◀ vara ja tulevaste rendimaksete tasumise kohustist ühesuguses summas, välja arvatud kõigi rentniku esmaste otsekulutuste puhul, mis lisatakse varana kajastatavale summale.

23 Renditava varaga seotud kohustisi ei ole asjakohane esitada finantsaruannetes renditavast varast mahaarvamisenä. Kui kohustiste esitamise eesmärgil ►M5 finantsseisundi aruandes ◀ eristatakse lühi- ja pikaajalisi kohustisi, eristatakse samamoodi ka rendikohustisi.

24 Teatavate renditoimingutega, nagu läbirääkimiste ja rendilepingute tagamisega seoses tekivad sageli esmased otsekulutused. Kulutused, mida saab otseselt seostada rentniku poolt kapitalirenti lepingute sõlmimiseks sooritatava tegevusega, lisatakse varana kajastatavale summale.

Edasine mõõtmine

25 Rendimaksete miinimumsummad jaotatakse finantskuludeks ja kohustise lõppväärtuse vähendamiseks. Finantskulud jaotatakse igale rendiperioodile nii, et kogu rendiperioodi vältel oleks intressimäär igal osaperioodil kohustise lõppväärtuse suhtes sama. Tingimuslikku renti kajastatakse kuluna selle tekkimise perioodil.

26 Praktikas võib rentnik finantskulude jaotamisel rendiperioodi osaperioodidele kasutada arvutamise lihtsustamiseks ligikaudseid väärtusi.

27 Kapitalirendiga kaasneb igal aruandeperioodil amortiseeritava vara amortisatsioon- ja finantskulu. Renditavaid amortiseeritavaid varasid amortiseeritakse sarnaselt enda omandis olevate amortiseeritavate varadega ja kajastatav amortisatsioon arvutatakse kooskõlas IAS 16-ga „Materiaalsed põhivarad” ja IAS 38-ga „Immateriaalsed varad”. Kui puudub põhjendatud kindlus, et rentnik omandab rendiperioodi lõpuks vara omandiõiguse, amortiseeritakse vara täielikult kas rendiperioodi jooksul või vara kasuliku eluea jooksul, olenevalt sellest, kumb on lühem.

28 Renditava vara amortiseeritav summa jaotatakse vara eeldatava kasutusperioodi jooksul süstemaatiliselt igale aruandeperioodile vastavalt amortisatsioonipõhimõttele, mida rentnik kasutab enda omandis oleva amortiseeritava vara puhul. Kui eksisteerib piisav kindlus, et rentnik omandab rendiperioodi lõpuks vara omandiõiguse, on vara eeldatav kasutusperiood vara kasulik eluiga; vastasel juhul amortiseeritakse vara rendiperioodi või vara kasuliku eluea jooksul, olenevalt sellest, kumb on lühem.

▼B

- 29 Vara amortisatsioonikulu ja aruandeperioodi finantskulu summa võrdub harva perioodi jooksul tasutavate rendimaksetega ja seetõttu ei ole põhjendatud rendimaksete kajastamine kuluna. Järelikult ei ole ka vara ja sellega seotud kohustus pärast rendiperioodi algust tõenäoliselt oma summa poolest võrdsed.
- 30 Et teha kindlaks, kas renditava vara väärtus on langenud, rakendab (majandus)üksus IAS 36 „Varade väärtuse langus”.
- 31 Rentnikud avalikustavad lisaks IFRS 7-s „Finantsinstrumendid: avalikustatav teave” toodud nõuete järgimisele järgmise kapitalirenti puudutava informatsiooni:
- a) iga varade liigi osas ► **M5** finantsseisundi aruandeline ◀ (jääk)-maksumus ► **M5** aruandeperioodi lõpus ◀;
 - b) võrdlus tulevaste rendimaksete miinimumsumma ja nende nüüdisväärtuse vahel ► **M5** aruandeperioodi lõpu ◀ seisuga. Lisaks avalikustab (majandus)üksus tulevaste rendimaksete miinimumsumma ► **M5** aruandeperioodi lõpu ◀ seisuga ja nende nüüdisväärtuse iga järgmise perioodi kohta:
 - i) kuni üks aasta;
 - ii) üks kuni viis aastat;
 - iii) rohkem kui viis aastat;
 - c) perioodil kuluna kajastatud tingimuslik rent;
 - d) tulevaste minimaalsete allrendimaksete kogusumma, mille saamist ► **M5** aruandeperioodi lõpu ◀ seisuga eeldatakse katkestamatutest allrendilepingutest;
 - e) rentniku oluliste rendikokkulepete üldine kirjeldus, mis sisaldab järgmisi andmeid, kuid ei ole nendega piiratud:
 - i) tingimuslike rendimaksete kindlaksmääramise alus;
 - ii) uuendamis- või ostuoptsioonide olemasolu ja tingimused ning hinnamuutmisklauslid ja
 - iii) rendikokkulepetega seatud piirangud, nagu dividende, täiendavaid võlgu ja edasist renti käsitlevad piirangud.
- 32 Lisaks rakendatakse rentnikele kapitalirenti tingimustel rendile võetud varade puhul avalikustamise nõudeid kooskõlas IAS 16, IAS 36, IAS 38, IAS 40 ja IAS 41-ga.

Kasutusrendid

- 33 Kasutusrendi maksed kajastatakse lineaarselt rendiperioodi jooksul kuluna, välja arvatud juhul, kui mingi muu süstemaatiline alus kajastab paremini kasutaja saadud hüvede ajalist jaotumist ⁽¹⁾.
- 34 Kasutusrendi puhul kajastatakse rendimaksed, v.a teenuste (nagu kindlustus ja hooldus) maksumus, lineaarselt kuluna, välja arvatud juhul, kui kasutaja saadud hüvede ajalist jaotumist väljendab mingi muu süstemaatiline alus, isegi kui makseid ei sooritata sellel alusel.

⁽¹⁾ Vt ka SIC15 „Kasutusrendid – stiimulid”.

▼B

35 Rentnikud avalikustavad lisaks IFRS 7-s toodud nõuete järgimisele järgmise kasutusrenti puudutava informatsiooni:

- a) katkestamatute kasutusrendilepingute tulevaste miinimumrendimaksete kogusumma iga järgmise perioodi kohta:
 - i) kuni üks aasta;
 - ii) üks kuni viis aastat;
 - iii) rohkem kui viis aastat;
- b) tulevaste minimaalsete allrendimaksete kogusumma, mille saamist ►M5 aruandeperioodi lõpu ◀ seisuga eeldatakse katkestamatutest allrendilepingutest;
- c) aruandeperioodil kuluna kajastatud rendi- ja allrendimaksed, nii et eraldi esitatakse miinimumsummad rendimaksete, tingimusliku rendi ja allrendimaksete kohta;
- d) rentniku oluliste rendikokkulepete üldine kirjeldus, mis sisaldab järgmisi andmeid, kuid ei ole nendega piiratud:
 - i) tingimuslike rendimaksete kindlaksmääramise alus;
 - ii) uuendamis- või ostuoptsioonide olemasolu ja tingimused ning hinnamuutmisklauslid ja
 - iii) rendiga seatud piirangud, nagu dividende, täiendavaid võlgu ja edasist renti käsitlevad piirangud.

RENTIDE KAJASTAMINE RENDILEANDJATE FINANTSARUANNETES

Kapitalirendid

Esmane kajastamine

- 36 Rendileandjad kajastavad kapitalirendi tingimustel väljarenditud vara oma ►M5 finantsseisundi aruandes ◀ nõudena summas, mis võrdub rendileandja netoinvesteeringuga.
- 37 Kapitalirendi puhul lähevad sisuliselt kõik juriidilise omandiõigusega seotud riskid ja hüved rendileandjalt üle ning seega käsitleb rendileandja saada olevaid rendimakseid põhiosa tagasimaksete ja finantsituluna, mis on hüvitis ja tasu rendileandja investeeringu ja teenuste eest.
- 38 Rendileandjatel tekib tihti esmaseid otsekulutusi, mis sisaldavad selliseid summasid nagu vahendustasud, õigusabikulud ja sisemised kulud, mis on läbirääkimiste ja rendilepingu korraldamisega otseselt kaasnevad täiendavad kulutused. Nende hulka ei kuulu üldkulud nagu müügi- ja turundusmeeskonna poolt tehtud kulud. Kapitalirendi puhul, kus rendileandjad ei ole tootjad ega vahendajad, korrigeeritakse esmaste otsekulutustega saada oleva kapitalirendi esialgset summat ning need vähendavad rendiperioodi jooksul kajastatud tulu summat. Rendi sisemist intressimäära määratletakse nii, et esmaste otsekulutustega korrigeeritakse automaatselt saada olevat kapitalirendi nõuet ning seega ei ole neid enam vaja eraldi lisada. Rendileandjatena toimivate tootjate või vahendajate puhul läbirääkimiste ja rendilepingu korraldamisega kaasnevad kulutused jäetakse välja esmaste otsekulutuste mõistest. Selle tulemusena jäetakse need välja rendileandja netoinvesteeringust ning kajastatakse kuluna siis, kui kajastatakse müügikasum, mis kapitalirendi puhul toimub tavaliselt rendiperioodi alguses.

▼B

Edasine mõõtmine

- 39 Finantstulu kajastamine peegeldab rendileandja netoinvesteeringu püsivat perioodi rentaablust kapitalirendi suhtes.
- 40 Rendileandja püüab jaotada finantstulu kogu rendiperioodile süstemaatilisel ja ratsionaalsel alusel. See tulu jaotamine peegeldab rendileandja netoinvesteeringu püsivat perioodi rentaablust kapitalirendi suhtes. Perioodi rendimakseid, välja arvatud teenustega seotud kulutused, rakendatakse rendileandja brutoinvesteeringu suhtes, et vähendada nii põhiosa kui ka teenimata finantstulu.
- 41 Rendileandja brutoinvesteeringu arvutamisel kasutatud garanteerimata lõppväärtuste hinnanguid kontrollitakse regulaarselt. Kui hinnanguline garanteerimata lõppväärtus on vähenenud, muudetakse tulu jaotumist rendiperioodile ja tuluna kajastatud summade mis tahes vähenemine kajastatakse viivitamatult.
- 41A Kasutusrendis oleva vara üle, mis liigitatakse müügiks hoitavaks (või mis kuulub müügigruppi, mis liigitatakse müügiks hoitavaks) kooskõlas IFRS 5-ga „Müügiks hoitavad põhivarad ja lõpetatud tegevusvaldkonnad”, peetakse arvestust kooskõlas nimetatud IFRS-iga.
- 42 Tootjate või vahendajatena toimivad rendileandjad kajastavad perioodi müügikasumid või -kahjumid vastavalt (majandus)üksuse poolt otsemüügi korral järgitavale metoodikale. Kui kasutatakse kunstlikult madalaid intressimäärasid, piiratakse müügikasumit summaga, mis kujuneks intressi turumäära kasutades. Rendileandjatena toimivate tootjate või vahendajate puhul läbiraakimiste ja rendilepingu korraldamisega kaasnevad kulutused kajastatakse kuluna siis, kui kajastatakse müügikasum.
- 43 Tootjad või vahendajad pakuvad oma klientidele tihti valikuvõimalust vara ostu või rentimise vahel. Kui rendileandjana toimiv tootja või vahendaja annab vara rendile kapitalirendi tingimustel, tekib tal kaht liiki tulu:
- a) kasum või kahjum, mis on võrdne selle kasumi või kahjumiga, mis tekiks renditava vara otsesest müügist tavamüügihinnaga, võttes arvesse võimalikke kohaldatavaid koguselisi või kaubanduslikke allahindlusi, ja
 - b) finantstulu rendiperioodi jooksul.
- 44 Rendileandjana toimiva tootja või vahendaja poolt rendiperioodi alguses kajastatud müügitulu on vara õiglane väärtus või, kui see on madalam, rendileandjale laekuvate intressi turumääraga diskonteeritud miinimumrendimaksete nüüdisväärtus. Rendiperioodi alguses kajastatav müüdnud toodete maksumus on renditava vara soetusmaksumus või sellest erinev ► **M5** finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)-maksumus, millest on maha arvatud garanteerimata lõppväärtuse nüüdisväärtus. Müügitulu ja müüdnud toodete maksumuse vahe moodustab müügikasumi, mida kajastatakse vastavalt (majandus)üksuse poolt otsemüügi korral järgitavale metoodikale.
- 45 Rendileandjatena toimivad tootjad või vahendajad kasutavad mõnikord klientide huvi äratamiseks kunstlikult madalaid intressimäärasid. Niisuguste intressimäärade kasutamine viiks selleni, et müügihetkel kajastatakse liiga suur osa tehingu kogutulust. Kui kasutatakse kunstlikult madalaid intressimäärasid, piiratakse müügikasumit summaga, mis kujuneks intressi turumäära kasutades.

▼B

- 46 Rendileandjana toimiva tootja või vahendaja puhul kajastatakse läbirääkimiste ja rendilepingu korraldamisega kaasnevaid kulutusi rendiperioodi alguses kuluna, sest need on peamiselt seotud tootja või vahendaja müügikasumi teenimisega.
- 47 Rendileandjad avalikustavad lisaks IFRS 7-s toodud nõuete järgimisele järgmise kapitalirenti puudutava informatsiooni:
- a) võrdlus rendileandja brutoinvesteeringu ja laekuvate rendimaksete miinimumsumma nüüdisväärtuse vahel (mõlemad ►**M5** aruandeperioodi lõpu ◀ seisuga). Lisaks avalikustab (majandus)üksus rendileandja brutoinvesteeringu ja laekuvate rendimaksete miinimumsumma nüüdisväärtuse ►**M5** aruandeperioodi lõpu ◀ seisuga iga järgmise perioodi kohta:
 - i) kuni üks aasta;
 - ii) üks kuni viis aastat;
 - iii) rohkem kui viis aastat;
 - b) teenimata finantstulu;
 - c) rendileandja kasuks kujunev garanteerimata lõppväärtus;
 - d) ebatõenäoliselt laekuvate rendimaksete miinimumsumma nõude akumulieeritud allahindlused;
 - e) perioodil tuluna kajastatud tingimuslik rent;
 - f) rendileandja oluliste rendikokkulepete üldine kirjeldus.
- 48 Lisaks on kasvu näitajana sageli kasulik avalikustada brutoinvesteering, millest on maha arvatud perioodi jooksul lisandunud uute rendilepingute teenimata tulu, seda pärast katkestatud rendilepingute vastavate summade mahaarvamist.

Kasutusrendid

- 49 Rendileandjad esitavad kasutusrendi tingimustel väljarenditavad varad oma ►**M5** finantsseisundi aruandes ◀, lähtudes vara olemusest.
- 50 Kasutusrendist saadavat renditulu kajastatakse rendiperioodi jooksul tuluna lineaarselt, välja arvatud juhul, kui mingi muu süstemaatiline alus kajastab paremini renditava vara kasutamisest saadava kasu vähenemise ajalist jaotumist ⁽¹⁾.
- 51 Renditulu teenimisel tekkinud kulutused, kaasa arvatud amortisatsioon, kajastatakse kuluna. Renditulu (v.a osutatud teenuste, nagu kindlustuse ja hoolduse eest laekunud tulu) kajastatakse rendiperioodi jooksul lineaarselt isegi siis, kui laekumine ei toimu ühtlaselt, välja arvatud juhul, kui mingi muu süstemaatiline alus kajastab paremini renditava vara kasutamisest saadava kasu vähenemise ajalist jaotumist.
- 52 Rendileandjatele läbirääkimiste ja rendilepingu korraldamisega tekkinud esmased otsekulutused lisatakse renditava vara ►**M5** finantsseisundi aruandelisele ◀ (jääk)maksumusele ja kajastatakse rendiperioodi jooksul kuluna, järgides samu põhimõtteid, mis renditulu puhul.

⁽¹⁾ Vt ka SIC15 „Kasutusrendid – stiimulid”.

▼B

- 53 Renditavate amortiseeritavate varade amortisatsioonimeetod on sarnane rendileandja sarnaste varade puhul kasutatava tavapärase amortisatsioonimeetodiga, ja amortisatsiooni arvutatakse kooskõlas IAS 16 ja IAS 38-ga.
- 54 Et määrata kindlaks, kas renditava vara väärtus on langenud, rakendab (majandus)üksus IAS 36.
- 55 Rendileandjana toimiv tootja või vahendaja ei kajasta müügikasumit kasutusrendilepingust, sest seda ei saa samastada müügiga.
- 56 Rendileandjad avalikustavad lisaks IFRS 7-s toodud nõuete järgimisele järgmise kasutusrenti puudutava informatsiooni:
- a) katkestamatute kasutusrendilepingute tulevaste miinimumrendimaksete kogusumma ja eraldi summad iga järgmise perioodi kohta:
 - i) kuni üks aasta;
 - ii) üks kuni viis aastat;
 - iii) rohkem kui viis aastat;
 - b) perioodil tuluna kajastatud kogu tingimuslik rent;
 - c) rendileandja rendikokkulepete üldine kirjeldus.
- 57 Lisaks rakendatakse rendileandjatele kasutusrenti tingimustel väljarenditavate varade puhul avalikustamise nõudeid kooskõlas IAS 16, IAS 36, IAS 38, IAS 40 ja IAS 41-ga.

MÜÜGI-TAGASIRENDI TEHINGUD

- 58 Müügi-tagasirendi tehing hõlmab vara müüki ja sama vara tagasi rentimist. Rendimakse ja müügihind on tavaliselt teineteisest sõltuvad, kuna läbirääkimistel käsitletakse neid kui ühte tervikut. Müügi-tagasirendi tehingu arvestuslik käsitlus sõltub asjaomase rendilepingu liigist.
- 59 Kui müügi-tagasirendi tehingu tulemuseks on kapitalirent, ei kajasta müüja-rentnik ►**M5** finantsseisundi aruandelist ◄ (jääk)maksumust ületavat müügitulu kohe tuluna. Seda kajastatakse järgnevates perioodides ja amortiseeritakse rendiperioodi jooksul.
- 60 Kui tagasirent on kapitalirent, on tehing vahend, mille abil rendileandja rahastab rentnikku, kasutades vara tagatisena. Seetõttu ei ole asjakohane pidada ►**M5** finantsseisundi aruandelist ◄ (jääk)maksumust ületavat müügitulu tuluks. Sellist tulu kajastatakse järgnevates perioodides ja amortiseeritakse rendiperioodi jooksul.

▼B

- 61 Kui müügi-tagasirendi tehingu tulemus on kasutusrent ja kui on selge, et tehing põhineb õiglasel väärtusel, kajastatakse võimalik kasum või kahjum kohe. Kui müügihind on õiglasest väärtusest madalam, kajastatakse võimalik kasum või kahjum kohe, välja arvatud juhul, kui kahjum kompenseeritakse turuhinnast madalamate tulevaste rendimaksedega. Sel juhul kajastatakse seda järgnevatel perioodidel ja amortiseeritakse proportsionaalselt rendimaksedega vara eeldatava kasutusperioodi jooksul. Kui müügihind on õiglasest väärtusest kõrgem, lükkatakse õiglast väärtust ületav osa edasi ja amortiseeritakse vara eeldatava kasutusperioodi jooksul.
- 62 Kui tagasirent on kasutusrent ning rendimaksed ja müügihind on õiglasel väärtusel, on tegelikult tegemist tavalise müügitehinguga ning võimalik kasum või kahjum kajastatakse kohe.
- 63 Kasutusrendi korral, kui õiglane väärtus müügi-tagasirendi tehingu hetkel on väiksem kui vara ►**M5** finantsseisundi aruandelise ◀ (jääk)maksumus, kajastatakse ►**M5** finantsseisundi aruandelise ◀ (jääk)maksumuse ja õiglase väärtuse vahelise erinevuse summaga võrdne kahjum kohe.
- 64 Kapitalirendi korral on selline korrigeerimine vajalik ainult siis, kui väärtus on vähenenud, ja sel juhul vähendatakse vara ►**M5** finantsseisundi aruandelist ◀ (jääk)maksumust kaetava väärtuseni kooskõlas IAS 36-ga.
- 65 Rentnike ja rendileandjaid hõlmavaid avalikustamise nõudeid rakendatakse ka müügi-tagasirendi tehingute suhtes. Oluliste rendilepingute nõutav kirjeldus eeldab ainulaadsete või ebatavaliste lepingutingimuste või müügi-tagasirendi tehingute tingimuste avalikustamist.
- 66 Müügi-tagasirendi tehingud võivad vastata IAS 1-s „Finantsaruannete esitamine” toodud eraldi avalikustamist käsitletavatele kriteeriumidele.

ÜLEMINEKUSÄTTED

- 67 Paragrahvi 68 kohaselt on käesoleva standardi tagasiulatuv rakendamine soovitatav, kuid mitte nõutav. Kui käesolevat standardit ei rakendata tagasiulatuvalt, eeldatakse, et rendileandja on võimalike varasemate kapitalirentide saldo nõuetekohaselt kindlaks määranud, ja seda käsitletakse seejärel käesoleva standardi sätete kohaselt.
- 68 (Majandus)üksus, mis varem on rakendanud IAS 17 (muudetud 1997), rakendab käesoleva standardiga kehtestatud muudatusi tagasiulatuvalt kõigi rendilepingute suhtes või kui IAS 17 (muudetud 1997) ei rakendatud tagasiulatuvalt, kõigi rendilepingute suhtes, mis sõlmiti enne, kui (majandus)üksus esmalt rakendas käesolevat standardit.

▼M22

- 68A (Majandus)-üksus hindab lõppemata rentide maakomponentide liigitamise ümber paragrahvis 69. aasta viidatud muudatuste kasutuselevõtmise kuupäeval teabe alusel, mis oli olemas nimeetatud rentide jõustumise kuupäeval. Ta kajastab kapitalirendiks ümber liigitatud rendi tagasiulatuvalt kooskõlas IAS 8-ga *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead*. Kui aga (majandus)-üksusel ei ole teavet, mis on vajalik muudatuste rakendamiseks tagasiulatuvalt, siis ta:

- a) rakendab kõnealuste rentide suhtes muudatusi faktide ja asjaolude alusel, mis eksisteerisid tema poolt muudatuste vastuvõtmise kuupäeval; ja

▼ **M22**

- b) kajastab kapitalirendiks ümber liigitatud maa rendiga seotud vara ja kohustist nende õiglases väärtuses ümberliigitamise kuupäeva seisuga; nende õiglase väärtuse vaheline erinevus kajastatakse jaotamata kasumis.

▼ **B**

JÕUSTUMISKUUPÄEV

- 69 (Majandus)üksus rakendab käesolevat standardit 1. jaanuaril 2005 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on soovitatav. Kui (majandus)üksus rakendab käesolevat standardit enne 1. jaanuari 2005 algava perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

▼ **M22**

- 69A Paragrahv 14 ja 15 muudeti kehtetuks ning paragrahvid 15A ja 68A lisati 2009. aasta aprillis väljaantud *IFRSide edasiarenduste* osana. (Majandus)-üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2010 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)-üksus rakendab muudatusi varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

▼ **B**

IAS 17 (MUUDETUD 1997) TAGASIVÕTMINE

- 70 Käesoleva standardiga asendatakse standard IAS 17 „Rendid” (muudetud 1997).

▼ **M52**

▼ M31

RAHVUSVAHELINE RAAMATUPIDAMISSTANDARD 19

Hüvitised töötajatele

EESMÄRK

- 1 Käesoleva standardi eesmärk on sätestada töötajate hüvitiste arvestus ja avalikustamine. Standardiga nõutakse, et (majandus)üksus kajastaks:
- (a) kohustise, kui töötaja on olnud tööalases teenistuses, mille eest vastutasuks ta saab tulevikus töötajate hüvitisi; ja
 - (b) kulu, kui (majandus)üksus kasutab majanduslikku kasu, mis tuleneb töötaja tööalasest teenistusest, mille eest vastutasuks ta saab töötajate hüvitisi.

RAKENDUSALA

- 2 Tööandja rakendab käesolevat standardit kõikide töötajate hüvitiste arvestamisel, välja arvatud juhul, kui hüvitise suhtes rakendatakse IFRS 2 *Aktsiapõhine makse*.
- 3 Käesolev standard ei käsitle töötajate hüvitiste plaanide aruandlust (vt IAS 26 *Pensionihüvitiste plaanide arvestus ja aruandlus*).
- 4 Käesolevat standardit rakendatakse muu hulgas selliste töötajate hüvitiste suhtes, mis on ette nähtud:
- (a) (majandus)üksuse ja üksikute töötajate, töötajate rühmade või nende esindajate vahel sõlmitud ametlike plaanide või muude ametlike kokkulepetega;
 - (b) õigusnormide või selle valdkonna suhtes kehtiva korraga, mille kohaselt (majandus)üksused peavad panustama riigi, osariigi, tööstusharu või muudesse mitut tööandjat hõlmavatesse plaanidesse; või
 - (c) sellise mitteametliku tavaga, millega kaasneb faktiline kohustus. Mitteametliku tavaga kaasneb faktiline kohustus siis, kui (majandus)üksusel ei ole reaalselt alternatiivi töötajate hüvitiste maksmisele. Faktiline kohustus on näiteks olukorras, kus (majandus)üksuse mitteametliku tava muutmine kahjustab (majandus)üksuse ja töötajate vahelisi suhteid vastuvõetamatul viisil.
- 5 Töötajate hüvitised on muu hulgas järgmised:
- (a) lühiajalised töötajate hüvitised, näiteks järgmised hüvitised, kui need makstakse eeldatavasti tervenisti välja 12 kuu jooksul pärast selle aastase aruandeperioodi lõppu, mil töötajad olid asjakohases tööalases teenistuses:
 - (i) palgad ja sotsiaalkindlustusmaksed;
 - (ii) iga-aastane tasustatav puhkus ja tasustatav haiguspuhkus;
 - (iii) kasumiosalus ja boonused ning
 - (iv) mitterahalised hüvitised (nt arstiabi, eluase, autod ning tasuta või subsideeritud kaubad või teenused) praegustele töötajatele;

▼ **M31**

- (b) töösuhtejärgsed hüvitised, näiteks:
 - (i) pensionihüvitised (nt pensionid ja ühekordsed maksed pensionile jäämise korral) ja
 - (ii) muud töösuhtejärgsed hüvitised, näiteks töösuhtejärgne elukindlustus ja töösuhtejärgne arstiabi;
- (c) muud pikaajalised töötajate hüvitised, näiteks:
 - (i) pikaajalised tasustatavad töölt puudumised, näiteks pikaajalise tööalase teenistuse eest antav puhkus või teadustööks võetav puhkus;
 - (ii) tähtpäevadega või muud pikaajalise tööalase teenistusega seotud hüvitised ja
 - (iii) pikaajalised invaliidsushüvitised ning
- (d) töösuhte lõpetamise hüvitised.

6 Töötajate hüvitised on muu hulgas hüvitised, mis on ette nähtud töötajatele või nende ülalpeetavatele või soodustatud isikutele ning mis makstakse (või mille ulatuses pakutakse kaupa või teenust) kas otse töötajale, tema abikaasale, lastele või teistele ülalpeetavatele või muudele osapooltele, näiteks kindlustusandjatele.

7 Töötaja võib (majandus)üksusele teenuseid osutada täistööajaga, osalise tööajaga, alaliselt, juhuslikult või ajutiselt. Käesoleva standardi rakendamisel käsitatakse töötajatena ka direktoreid ja muid juhtivaid töötajaid.

MÕISTED

8 Käesolevas standardis kasutatakse järgmisi mõisteid järgmises tähenduses:

Töötajate hüvitiste mõiste

Töötajate hüvitised on igas vormis tasu, mida (majandus)üksus annab töötajatele vastutasuks nende tööalase teenistuse eest või töösuhte lõpetamise eest.

Lühiajalised töötajate hüvitised on töötajate hüvitised (muud kui töösuhte lõpetamise hüvitised), mis makstakse eeldatavasti tervenisti välja 12 kuu jooksul pärast selle aastase aruandeperioodi lõppu, mil töötajad olid asjakohases tööalases teenistuses.

Töösuhtejärgsed hüvitised on töötajate hüvitised (muud kui töösuhte lõpetamise hüvitised ja lühiajalised töötajate hüvitised), mis makstakse välja pärast töösuhte lõppu.

Muud pikaajalised töötajate hüvitised on kõik muud töötajate hüvitised peale lühiajaliste töötajate hüvitiste, töösuhtejärgsete hüvitiste ja töösuhte lõpetamise hüvitiste.

Töösuhte lõpetamise hüvitised on töötajate hüvitised, mida makstakse vastutasuks töösuhte lõpetamise eest, kui:

- (a) (majandus)üksus otsustab lõpetada töösuhte töötajaga enne tava-pärast pensionile jäämise kuupäeva või
- (b) töötaja nõustub töösuhte lõpetamisega, saades vastutasuks hüvitised.

▼ **M31****Plaanide liigitusega seotud mõisted**

Töösuhtejärgsete hüvitiste plaanid on ametlikud või mitteametlikud kokkulepped, mille alusel (majandus)üksus maksab töösuhtejärgseid hüvitisi ühele või mitmele töötajale.

Kindlaksmääratud sissemaksetega plaanid on töösuhtejärgsete hüvitiste plaanid, mille puhul (majandus)üksus maksab kindlaksmääratud sissemaksed eraldi (majandus)üksusesse (fondi) ning tal ei ole juriidilist ega faktilist kohustust teha täiendavaid makseid, kui fondil ei ole piisavalt varasid, et maksta töötajale kõiki hüvitisi, mis on seotud tema tööalase teenistusega käesoleval perioodil ja eelnevatel perioodidel.

Kindlaksmääratud hüvitistega plaanid on töösuhtejärgsete hüvitiste plaanid, mis ei ole kindlaksmääratud sissemaksetega plaanid.

Mitut tööandjat hõlmavad plaanid on kindlaksmääratud sissemaksetega plaanid (muud kui riiklikud plaanid) või kindlaksmääratud hüvitistega plaanid (muud kui riiklikud plaanid), mille puhul:

- (a) ühendatakse ühtsesse kogumisse varad, mis on saadud erinevatelt (majandus)üksustelt, mis ei ole ühise kontrolli all; ja
- (b) kasutatakse neid varasid hüvitiste maksmiseks rohkem kui ühe (majandus)üksuse töötajatele põhimõttel, et sissemaksete ja hüvitiste suurus määratakse kindlaks olenemata (majandus)üksusest, kus asjaomased töötajad töötavad.

Kindlaksmääratud hüvitiste netokohustisega (netovaraga) seotud mõisted

Kindlaksmääratud hüvitiste netokohustis (netovara) on puudu- või ülejääk, mida on korrigeeritud, võttes arvesse vara ülemmäära piiravat mõju kindlaksmääratud hüvitiste netovarale.

Puudu- või ülejääk on:

- (a) kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse nüüdiseväärtus, millest on maha arvatud
- (b) plaani varade (kui neid on) õiglane väärtus.

Vara ülemmäär on plaani tagasimaksetest või plaani tulevaste sissemaksete vähendustest saadava majandusliku kasu nüüdiseväärtus.

Kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse nüüdiseväärtus on töötajate käesoleva perioodi ja eelnevate perioodide tööalase teenistusega seotud kohustuste täitmiseks vajalike tulevaste eeldatavate maksete nüüdiseväärtus plaani varasid maha arvamata.

Plaani varad on:

- (a) pikaajaliste töötajate hüvitiste fondis olevad varad ja
- (b) tingimustele vastavad kindlustuslepingud.

▼ M31

Pikaajaliste töötajate hüvitiste fondis olevad varad on varad (muud kui aruandva (majandus)üksuse emiteeritud mitteväõrandatavad finantsinstrumendid), mis:

- (a) on sellises (majandus)üksuses (fondis), mis on aruandvast (majandus)üksusest juriidiliselt eraldiseisev ja eksisteerib üksnes selleks, et maksta või rahastada töötajate hüvitisi; ja
- (b) on kasutatavad üksnes töötajate hüvitiste maksmiseks või rahastamiseks ega ole saadaval aruandva (majandus)üksuse võlausaldajatele (isegi mitte pankroti korral) ning mida ei tohi aruandvale (majandus)üksusele tagastada, välja arvatud juhul, kui:
 - (i) fondi ülejäänud varad on piisavad, et täita kõik asjakohase plaani või aruandva (majandus)üksuse kohustused, mis on seotud töötajate hüvitistega; või
 - (ii) varad tagastatakse aruandvale (majandus)üksusele, et talle hüvitada juba makstud töötajate hüvitised.

Tingimustele vastav kindlustusleping on kindlustusleping, ⁽¹⁾ mille annab välja kindlustusandja, kes ei ole aruandva (majandus)üksusega seotud osapool (kooskõlas IAS 24-s *Seotud osapooli käsitleva teabe avalikustamine* esitatud määratlusega), kui lepingujärgsed laekumised:

- (a) on kasutatavad üksnes kindlaksmääratud hüvitistega plaani kohaste töötajate hüvitiste maksmiseks või rahastamiseks ja
- (b) ei ole saadaval aruandva (majandus)üksuse võlausaldajatele (isegi mitte pankroti korral) ja neid ei tohi maksta aruandvale (majandus)üksusele, välja arvatud juhul, kui:
 - (i) laekumised on seotud varade ülejäägiga, mida ei vajata kõikide asjakohaste töötajate hüvitistega seotud kohustuste täitmiseks; või
 - (ii) laekumised tagastatakse aruandvale (majandus)üksusele, et talle hüvitada juba makstud töötajate hüvitised.

Õiglane väärtus on summa, mille eest on teadlike, huvitatud ja sõltumatute osapoolte vahelises tehingus võimalik vahetada vara või arveldada kohustist.

Kindlaksmääratud hüvitiste maksumusega seotud mõisted

Töölase teenistuse kulutus on:

- (a) *jooksva töölase teenistuse kulutus*, mis on kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse nüüdisväärtuse suurenemine, mis tuleneb töötaja tööalasest teenistusest käesoleval perioodil;
- (b) *möödunud töölase teenistuse kulutus*, mis on eelnevate perioodide töölase teenistuse kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse nüüdisväärtuse muutus, mis tuleneb plaani muutmisest (kindlaksmääratud hüvitistega plaani kehtestamine, tühistamine või muutmine) või piiramisest ((majandus)üksus vähendab oluliselt plaaniga hõlmatud töötajate arvu); ja

⁽¹⁾ Tingimustele vastav kindlustusleping ei ole tingimata IFRS 4-s *Kindlustuslepingud* määratletud kindlustusleping.

▼ **M31**

- (c) kasum või kahjum arvelduselt.

Kindlaksmääratud hüvitiste netokohustise (netovara) netointress on perioodi jooksul toimuv kindlaksmääratud hüvitiste netokohustise (netovara) muutus, mis tuleneb aja möödumisest.

Kindlaksmääratud hüvitiste netokohustise (netovara) ümberhindamised hõlmavad järgmist:

- (a) aktuaarsed kasumid ja kahjumid;
- (b) tulu plaani varadest, välja arvatud kindlaksmääratud hüvitiste netokohustise (netovara) netointressis sisalduvad summad; ja
- (c) vara ülemmäära mõju muutus, välja arvatud kindlaksmääratud hüvitiste netokohustise (netovara) netointressis sisalduvad summad.

Aktuaarsed kasumid ja kahjumid on kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse nüüdiseväärtuse muutused, mis tulenevad:

- (a) kogemuspõhistest korrigeerimistest (varasemate aktuaarsete eelduste ja tegelikkuse erinevuste mõjust) ja
- (b) aktuaarsete eelduste muutuste mõjust.

Tulu plaani varadest on plaani varadelt saadud intress, dividendid ja muud tulud ning plaani varade realiseeritud ja realiseerimata kasum ja kahjum, millest on maha arvatud:

- (a) plaani varade haldamisega seotud kulud ja
- (b) maksud, mida plaanilt tasuma peab, välja arvatud kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse nüüdiseväärtuse mõõtmiseks kasutatava aktuaarsete eeldustes sisalduv maks.

Arveldus on tehing, millega kaotatakse kõik kindlaksmääratud hüvitistega plaani kohaselt ette nähtud edaspidised juriidilised või faktilised kohustused või osa neist, välja arvatud töötajatele või töötajate nimel hüvitiste maksmine, mis on kindlaks määratud plaani tingimustes ja sisaldub aktuaarsete eeldustes.

LÜHIAJALISED TÖÖTAJATE HÜVITISED

- 9 Lühiajalised töötajate hüvitised hõlmavad järgmisi hüvitisi, kui need makstakse eeldatavasti tervenisti välja 12 kuu jooksul pärast selle aastase aruandeperioodi lõppu, mil töötajad olid asjakohases tööalases teenistuses:

- (a) palgad ja sotsiaalkindlustusmaksed;
- (b) iga-aastane tasustatav puhkus ja tasustatav haiguspuhkus;
- (c) kasumiosalus ja boonused ning
- (d) mitterahalised hüvitised (nt arstiabi, eluase, autod ning tasuta või subsideeritud kaubad või teenused) praegustele töötajatele.

- 10 (Majandus)üksus ei pea lühiajalist töötajate hüvitist ümber liigitama, kui (majandus)üksuse ootused arvelduse ajastuse suhtes muutuvad ajutiselt. Kui aga muutuvad hüvitise omadused (nt mitteakumuleeruv hüvitis muutub akumuleeruvaks hüvitiseks) või kui ootused arvelduse ajastuse suhtes muutuvad püsivalt, peab (majandus)üksus kaaluma, kas hüvitis vastab veel lühiajalise töötajate hüvitise määratlusele.

▼ **M31****Kajastamine ja mõõtmine***Kõik lühiajalised töötajate hüvitised*

- 11 Kui töötaja on arvestusperioodil olnud (majandus)üksuses tööalases teenistuses, kajastab (majandus)üksus kõnealuse teenistuse eest makstava lühiajalise töötajate hüvitise diskonteerimata summa:

- (a) kohustisena (viitvõlana) pärast juba makstud summade mahaarvamist. Kui juba makstud summa ületab hüvitiste diskonteerimata summat, kajastab (majandus)üksus selle ülemäärase osa varana (ettemakstud kuluna) sellises ulatuses, milles kõnealuse ettemaksega kaasneb näiteks edaspidiste maksete vähendamine või raha tagasimaksmine;
- (b) kuluna, välja arvatud juhul, kui muu IFRSiga nõutakse või lubatakse hüvitiste lisamist vara maksumusse (vt näiteks IAS 2 *Varud* ja IAS 16 *Materiaalsed põhivarad*).

- 12 Lõigetes 13, 16 ja 19 selgitatakse, kuidas (majandus)üksus peab rakendama lõiget 11 tasustatavate töölt puudumiste ning kasumiosaluse ja boonusskeemide kujul antavate lühiajaliste töötajate hüvitiste suhtes.

Lühiajalised tasustatavad töölt puudumised

- 13 (Majandus)üksus kajastab tasustatavate töölt puudumiste kujul antavate lühiajaliste töötajate hüvitistega seotud eeldatavad kulud lõike 11 kohaselt järgmiselt:

- (a) akumuleeruvate tasustatavate töölt puudumiste korral siis, kui töötaja osutab teenust, mis suurendab tema õigust tasustatavatele töölt puudumistele tulevikus;
- (b) mitteakumuleeruvate tasustatavate töölt puudumiste korral siis, kui puudumine aset leiab.

- 14 (Majandus)üksus võib maksta töötajale tasu erinevatel põhjustel aset leidnud puudumise korral, muu hulgas seoses puhkuse, haiguse või lühiajalise invaliidisuse, ema- või isapuhkuse, kohtukaasistujana tegutsemise ja sõjaväeteenistusega. Tasustatavate töölt puudumistega seotud õigused jagunevad kaheks:

- (a) akumuleeruvad ja
- (b) mitteakumuleeruvad.

- 15 Akumuleeruvad tasustatavad töölt puudumised on need, mida võib edasi lükata ja kasutada tulevastel perioodidel, kui käesoleva perioodi õigusi ei ole täielikult ära kasutatud. Akumuleeruvad tasustatavad töölt puudumised võivad olla garanteeritud (st töötajal on (majandus)üksusest lahkumisel õigus saada rahalist tasu kasutamata õiguste eest) või garanteerimata (kui töötajal ei ole (majandus)üksusest lahkumisel õigust saada rahalist tasu kasutamata õiguste eest). Kohustus tekib siis, kui töötaja osutab teenust, mis suurendab tema õigust tasustatavatele töölt puudumistele tulevikus. Kohustus kestab ja seda kajastatakse isegi juhul, kui tasustatavad töölt puudumised ei ole garanteeritud, kuigi võimalus, et töötaja võib lahkuda enne, kui on kasutanud akumuleeruvat mittegaranteeritud õigust, mõjutab kõnealuse kohustuse mõõtmist.

- 16 (Majandus)üksus mõõdab akumuleeruvate tasustatavate töölt puudumiste eeldatavat kulu lisasummana, mida (majandus)üksus aruandeperioodi lõpuks akumuleerunud kasutamata õigustest tulenevalt eeldatavasti maksab.

▼ M31

- 17 Eelmises lõikes sätestatud meetodi kohaselt mõõdetakse kohustust vastavalt lisamaksetele, mis eeldatavasti tulenevad üksnes asjaolust, et hüvitis akumuleerub. Paljudel juhtudel ei ole (majandus)üksusel vaja teha üksikasjalikke arvutusi hindamiseks, et kasutamata tasustatavate töölt puudumistega seotud olulisi kohustusi ei eksisteeri. Näiteks haiguspuhkusega seotud kohustus on tõenäoliselt oluline üksnes siis, kui valitseb ametlik või mitteametlik arusaam, et kasutamata haiguspuhkust võidakse käsitada iga-aastase tasustatava puhkusena.

Lõikeid 16 ja 17 illustreeriv näide

(Majandus)üksusel on 100 töötajat, kellel on igal aastal õigus saada viie tööpäeva ulatuses tasustatavat haiguspuhkust. Kasutamata haiguspuhkust võib edasi lükata ühe kalendriaasta võrra. Haiguspuhkus võetakse kõigepealt käesoleva aasta õiguste arvelt ja seejärel eelmisel aastal edasi lükatud jäägi arvelt (LIFO). 31. detsembril 20X1 on keskmine kasutamata õigus kaks päeva töötaja kohta. (Majandus)üksus eeldab – tuginedes varasemale kogemusele, mille jätkumist eeldatakse ka tulevikus –, et 92 töötajat ei kasuta 20X2 aastal üle viie päeva tasustatavat haiguspuhkust ja ülejäänud kaheksa töötajat kasutavad igaüks keskmiselt kuus ja pool päeva.

(Majandus)üksus eeldab, et ta peab 31. detsembriks 20X1 akumuleerunud kasutamata õigustest tulenevalt maksma täiendavalt 12 haiguspäeva eest (kaheksale töötajale poolteist päeva igaühe kohta). Seepärast kajastab (majandus)üksus 12 haiguspäeva suuruse kohustise.

- 18 Mitteakumuleeruvaid tasustatavaid töölt puudumisi edasi ei kanta: need kaotavad kehtivuse, kui käesoleva perioodi õigusi ei ole täiel määral ära kasutatud, ning ei anna töötajale õigust saada (majandus)üksusest lahkumisel rahalist tasu kasutamata õiguste eest. See kehtib üldiselt haiguspuhkuse (niivõrd, kui minevikus kasutamata õigus ei suurenda edaspidiseid õigusi), ema- ja isapuhkuse ning kohtukaasistujana tegutsemise või sõjaväeteenistusega seotud tasustatavate töölt puudumiste korral. (Majandus)üksus ei kajasta kohustusi ega kulusid enne puudumise toimumist, sest tööalane teenistus ei suurenda hüvitise summat.

Kasumiosalus ja boonusskeemid

- 19 (Majandus)üksus kajastab kasumiosalusega ja boonuste maksmisega seotud eeldatavad kulud lõike 11 kohaselt üksnes siis, kui:

(a) (majandus)üksusel on minevikus toimunud sündmusest tulenev juriidiline või faktiline kohustus teha selliseid makseid ja

(b) kohustust on võimalik usaldusväärselt hinnata.

Kohustus eksisteerib üksnes siis, kui (majandus)üksusel ei ole reaalset alternatiivi makse tegemisele.

- 20 Mõne kasumiosaluse plaani kohaselt osalevad töötajad kasumi jagamises üksnes juhul, kui nad töötavad (majandus)üksuses kindlaksmääratud ajavahemiku jooksul. Sellised plaanid tekitavad faktilise kohustuse, kuna töötajad osutavad teenust, mis suurendab makstavat summat juhul, kui nad jäävad (majandus)üksuse teenistusse selle kindlaksmääratud ajavahemiku lõpuni. Selliste faktiliste kohustuste mõtlemisel võetakse arvesse võimalust, et osa töötajaid lahkub kasumiosaluse makseid saamata.

▼ **M31**

Lõiget 20 illustreeriv näide

Kasumiosaluse plaan näeb ette, et (majandus)üksus maksab kindlaksmääratud osa oma aastakasumist töötajatele, kes on teenistuses olnud kogu aasta. Kui aasta jooksul ei lahku ükski töötaja, on aastane kasumiosaluse osa kokku 3 % kasumist. (Majandus)üksuse hinnangute kohaselt vähendab tööjõu voolavus makseid 2,5 %-ni kasumist.

(Majandus)üksus kajastab kohustise ja kulude suurusena 2,5 % kasumist.

- 21 (Majandus)üksusel ei pruugi olla juriidilist kohustust boonust maksta. Sellest hoolimata on mõnikord (majandus)üksustel tava maksta boonuseid. Sel juhul on (majandus)üksusel faktiline kohustus, kuna tal ei ole boonuse maksmisele reaalselt alternatiivi. Sellise faktiliste kohustuse mõõtmisel võetakse arvesse võimalust, et osa töötajaid lahkub boonust saamata.
- 22 (Majandus)üksus saab kasumiosaluse plaani või boonusskeemi kohast juriidilist või faktilist kohustust usaldusväärselt hinnata siis ja ainult siis, kui:
- (a) plaani ametlikud tingimused sisaldavad hüvitise suuruse määramise arvutusvalemit;
 - (b) (majandus)üksus määrab makstavate summade suuruse enne finantsaruannete avaldamise heakskiitmist või
 - (c) varasem kogemus annab selge ettekujutuse (majandus)üksuse faktilise kohustuse suurusest.
- 23 Kasumiosaluse plaani ja boonusskeemi kohane kohustus tuleneb tööalasest teenistusest, mitte tehingutest (majandus)üksuse omanikega. Seepärast kajastab (majandus)üksus kasumiosaluse plaanide ja boonusskeemide väljaminekuid kuluna, mitte kasumi jagamisena.
- 24 Kui kasumiosalust ja boonuseid ei tule eeldatavasti tervenisti välja maksta 12 kuu jooksul pärast selle aastase aruandeperioodi lõppu, mil töötajad olid asjakohases tööalases teenistuses, käsitatakse neid makseid muude pikaajaliste töötajate hüvitistena (vt lõiked 153–158).

Avalikustamine

- 25 Kuigi käesolev standard ei nõua lühiajaliste töötajate hüvitiste konkreetset avalikustamist, võivad avalikustamist nõuda muud IFRS-id. IAS 24 nõuab näiteks teabe avalikustamist juhtkonna võtmetesikutele makstavate töötajate hüvitiste kohta. IAS 1 *Finantsaruannete esitamine* nõuab töötajate hüvitistega seotud kulude avalikustamist.

TÖÖSUHTEJÄRGSED HÜVITISED: KINDLAKSMÄÄRATUD SISSEMAKSETEGA PLAANIDE JA KINDLAKSMÄÄRATUD HÜVITISTEGA PLAANIDE ERINEVUS

- 26 Töösuhtejärgsed hüvitised on muu hulgas näiteks järgmised:
- (a) pensionihüvitised (nt pensionid ja ühekordsed maksed pensionile jäämise korral) ja

▼ M31

- (b) muud töösuhtejärgsed hüvitised, näiteks töösuhtejärgne elukindlustus ja töösuhtejärgne arstiabi.

Kokkulepped, mille kohaselt (majandus)üksus maksab hüvitisi pärast töösuhte lõppemist, on töösuhtejärgsete hüvitiste plaanid. (Majandus)üksus rakendab käesolevat standardit kõikide selliste kokkulepete suhtes olenemata sellest, kas neis on ette nähtud eraldi (majandus)üksuse loomine, mis võtaks vastu sissemakseid ja maksaks hüvitisi.

- 27 Töösuhtejärgsete hüvitiste plaanid liigitatakse kindlaksmääratud sissemaksetega plaanideks või kindlaksmääratud hüvitistega plaanideks, olenevalt plaani majanduslikust olemusest, mis tuleneb selle peamistest tingimustest.

- 28 Kindlaksmääratud sissemaksetega plaanide puhul on (majandus)üksuse juriidiline või faktiline kohustus piiratud summaga, mida ta on nõus fondi sisse maksta. Töötajale makstava töösuhtejärgse hüvitise summa on seega kindlaks määratud nende sissemaksete summaga, mida (majandus)üksus (ja võib-olla ka töötaja) teeb töösuhtejärgsete hüvitiste plaani või kindlustusandjale, ning sissemaksetest tuleneva investeerimiskasumiga. Selle tulemusena kannab nii aktuaarset riski (et hüvitised osutuvad oodatust väiksemaks) kui ka investeerimisriski (et investeeritud vara on oodatud hüvitiste maksmiseks ebapiisav) töötaja.

- 29 (Majandus)üksuse kohustus ei ole piiratud summaga, mida ta on nõus fondi sisse maksta, näiteks siis, kui (majandus)üksusel on juriidiline või faktiline kohustus, mille aluseks on:

- (a) plaanis rakendatav hüvitise määramise arvutusvalem, mis ei ole seotud üksnes sissemaksete suurusega ja nõuab, et (majandus)üksus teeks lisasissemakseid, kui varadest ei piisa plaanis rakendatava arvutusvalemi kohaste hüvitiste maksmiseks;
- (b) plaani kaudu kaudselt või otseselt antud garantii sissemaksetelt saadava konkreetse tulu kohta või
- (c) selline mitteametlik tava, millega kaasneb faktiline kohustus. Faktiline kohustus võib tekkida näiteks siis, kui (majandus)üksusel on olnud tavaks suurendada inflatsiooni hüvitamiseks endistele töötajatele makstavaid hüvitisi isegi siis, kui tal puudub selline juriidiline kohustus.

- 30 Kindlaksmääratud hüvitistega plaanide puhul:

- (a) on (majandus)üksusel kohustus maksta kokkulepitud hüvitisi praegustele ja endistele töötajatele ning
- (b) aktuaarset riski (et hüvitiste kulutused on oodatust suuremad) ja investeerimisriski kannab sisuliselt (majandus)üksus. Kui aktuaarsed või investeringutega seotud tulemused on oodatust halvemad, võib (majandus)üksuse kohustus suurened.

- 31 Lõigetes 32–49 selgitatakse kindlaksmääratud sissemaksetega plaanide ja kindlaksmääratud hüvitistega plaanide erinevust seoses mitut tööandjat hõlmavate plaanide, ühise kontrolli all olevate (majandus)üksuste vahel riske jagavate kindlaksmääratud hüvitistega plaanide, riiklike plaanide ja kindlustatud hüvitistega.

▼ **M31****Mitut tööandjat hõlmavad plaanid**

- 32 (Majandus)üksus liigitab mitut tööandjat hõlmavad plaanid kindlaksmääratud sissemaksetega plaanideks või kindlaksmääratud hüvitistega plaanideks vastavalt plaani tingimustele (võttes sealhulgas arvesse ametlikke tingimusi täiendavaid faktilisi kohustusi).
- 33 Välja arvatud juhul, kui rakendatakse lõiget 34, peab (majandus)üksus mitut tööandjat hõlmavas plaanis osalemise korral:
- (a) arvestama oma proportsionaalse osa sellest kindlaksmääratud hüvitiste kohustusest, plaani varadest ja plaaniga seotud kulutustest samamoodi nagu mis tahes muu kindlaksmääratud hüvitistega plaani puhul ja
 - (b) avalikustama lõigetes 135–148 (välja arvatud lõike 148 punktis d) nõutud teabe.
- 34 Kui puudub piisav teave selleks, et kasutada mitut tööandjat hõlmava kindlaksmääratud hüvitistega plaani korral kindlaksmääratud hüvitiste arvestust, peab (majandus)üksus:
- (a) pidama plaani üle arvestust lõigete 51 ja 52 kohaselt, nagu see oleks kindlaksmääratud sissemaksetega plaan; ja
 - (b) avalikustama lõikes 148 nõutud teabe.
- 35 Mitut tööandjat hõlmav kindlaksmääratud hüvitistega plaan on näiteks selline, kus:
- (a) plaani rahastatakse jooksvalt („pay-as-you-go” põhimõttel): sissemaksete suurus määratakse selline, mis on ootuspäraselt piisav sama perioodi jooksul maksmisele kuuluvate hüvitiste väljamaksmiseks, ja käesoleval perioodil väljateenitud tulevased hüvitised makstakse välja tulevastest sissemaksetest; ja
 - (b) töötajate hüvitised määratakse kindlaks nende töölase teenistuse kestuse põhjal ning osalevatel (majandus)üksustel ei ole reaalseid võimalusi plaanist välja astuda, tegemata sissemaksu nende hüvitiste jaoks, mille töötajad on plaanist väljaastumise kuupäevaks välja teeninud. Selline plaan tekitab (majandus)üksusele aktuaarse riski: kui aruandeperioodi lõpuks juba välja teenitud hüvitiste lõplik kulu on oodatust suurem, peab (majandus)üksus suurendama oma sissemakseid või veenma töötajaid nõustuma hüvitiste vähendamisega. Seepärast on tegemist kindlaksmääratud hüvitistega plaaniga.
- 36 Kui mitut tööandjat hõlmava kindlaksmääratud hüvitistega plaani kohta on piisavalt teavet, arvestab (majandus)üksus oma proportsionaalse osa kindlaksmääratud hüvitiste kohustusest, plaani varadest ja plaaniga seotud töösuhtejärgsetest hüvitistest samamoodi nagu mis tahes muu kindlaksmääratud hüvitistega plaani puhul. Mõnikord ei ole (majandus)üksusel siiski võimalik määrata arvestuses piisava usaldusväärsusega kindlaks oma osa plaani finantsseisundis ja -tulemuses. See võib juhtuda siis, kui:
- (a) plaanist tulenevad osalevatele (majandus)üksustele aktuaarsed riskid, mis on seotud teiste (majandus)üksuste praeguste ja endiste töötajatega ning mille tulemusel puudub järjekindel ja usaldusväärne alus kohustuse, plaani varade ja plaaniga seotud kulutuste jaotamiseks plaanis osalevate (majandus)üksuste vahel; või

▼ M31

(b) (majandus)üksusel ei ole plaani kohta piisavalt teavet, mis vastaks käesoleva standardi nõuetele.

Sel juhul peab (majandus)üksus selle plaani üle arvestust, nagu oleks tegemist kindlaksmääratud sissemaksetega plaaniga, ja avalikustab lõikes 148 nõutud teabe.

- 37 Mitut tööandjat hõlmava plaani ja selles osalejate vahel võib olla lepingupõhine kokkulepe, millega määratakse kindlaks, kuidas plaani ülejääk jaotatakse osalejatele (või kuidas puudujääki rahastatakse). Sellise kokkuleppe alusel mitut tööandjat hõlmavas plaanis osaleja, kes peab lõike 34 kohaselt plaani üle arvestust kindlaksmääratud sissemaksetega plaanina, kajastab lepingupõhisest kokkuleppes tulevat vara või kohustist ja kasumiaruandes vastavat kulu või tulu.

Lõiget 37 illustreeriv näide⁽¹⁾

(Majandus)üksus osaleb mitut tööandjat hõlmavas kindlaksmääratud hüvitistega plaanis, mille puhul ei koostata plaani hindamisi IAS 19 alusel. Seepärast peab ta selle plaani üle arvestust kindlaksmääratud sissemaksetega plaanina. Rahastamishinnangust, mis ei põhine IAS 19-l, nähtub plaani 100 miljoni VÜ suurune puudujääk. Plaanis on selles osalevate tööandjatega lepingu alusel kokku lepitud sissemaksete graafik, mis kõrvaldab puudujäägi järgmise viie aasta jooksul. (Majandus)üksuse lepingupõhine sissemaksete kogusumma on 8 miljonit VÜ-d.

(Majandus)üksus kajastab kohustise nende sissemaksete ulatuses, mida on korrigeeritud raha ajaväärtusega, ning vastava kulu kasumiaruandes.

- 38 Mitut tööandjat hõlmavad plaanid erinevad ühiselt hallatavatest plaanidest. Ühiselt hallatav plaan on lihtsalt mitmest ühe tööandja plaanist koosnev kogum, mis võimaldab selles osalevatel tööandjatel ühendada oma varad investeerimise eesmärkidel ning vähendada investeeringute juhtimise ja haldamisega seotud kulusid, kuid milles eri tööandjate osad hoitakse eraldi, et kasutada neid üksnes nende endi töötajate hüvanguks. Ühiselt hallatavad plaanid ei tekita erilisi arvestusprobleeme, sest teave on hõlpsasti kättesaadav, võimaldades käsitleda neid samal viisil nagu muid ühe tööandja plaane, ning kuna sellised plaanid ei tekita osalevatele (majandus)üksustele aktuaarseid riske, mis on seotud teiste (majandus)üksuste praeguste või endiste töötajatega. Käesolevas standardis sätestatud mõistete kohaselt liigitab majandusüksus ühiselt hallatavad plaanid kindlaksmääratud sissemaksetega plaanideks või kindlaksmääratud hüvitistega plaanideks vastavalt plaani tingimustele (võttes sealhulgas arvesse ka ametlikke tingimusi täiendavaid faktilisi kohustusi).

- 39 Kui (majandus)üksus otsustab, millal kajastada ja kuidas mõõta mitut tööandjat hõlmava kindlaksmääratud hüvitistega plaani likvideerimisega seotud kohustist või (majandus)üksuse tagasitõmbumist mitut tööandjat hõlmavast kindlaksmääratud hüvitistega plaanist, rakendab ta IAS 37-t *Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad*.

⁽¹⁾ Käesolevas standardis on rahasummad väljendatud valuutaühikutes (VÜ).

▼ **M31****Kindlaksmääratud hüvitistega plaanid, mille puhul riskid on jagatud ühise kontrolli all olevate (majandus)üksuste vahel**

- 40 Kindlaksmääratud hüvitistega plaanid, mille puhul riskid on jagatud ühise kontrolli all olevate (majandus)üksuste vahel, näiteks ema- ja tütarettevõtjate vahel, ei ole mitut tööandjat hõlmavad plaanid.
- 41 Sellises plaanis osalev (majandus)üksus hangib plaani kui terviku kohta teavet, mida on mõõdetud kooskõlas käesoleva standardiga plaani kui terviku suhtes kehtivate eelduste alusel. Kui on olemas lepingupõhine kokkulepe või kehtestatud meetodid käesoleva standardi kohaselt kajastatud plaani kui terviku suhtes kindlaksmääratud hüvitiste netomaksumuse sissenõudmiseks üksikutelt kontserni (majandus)üksustelt, kajastab (majandus)üksus sellist sissenõutud kindlaksmääratud hüvitiste netomaksumust oma eraldiseisvates finantsaruannetes. Sellise kokkuleppe või selliste meetodite puudumise korral kajastatakse kindlaksmääratud hüvitiste netomaksumus kontserni selle (majandus)üksuse eraldiseisvates finantsaruannetes, mis on plaani suhtes juriidiliselt spondeeriv tööandja. Ülejäänud kontserni (majandus)üksused peavad oma eraldiseisvates finantsaruannetes kajastama kulutuse, mis vastab nende poolt perioodi eest tasutavale sissemaksele.
- 42 Sellises plaanis osalemine on kontserni iga eraldiseisva (majandus)üksuse jaoks seotud osapoolte vaheline tehing. Seepärast avalikustab iga (majandus)üksus oma eraldiseisvates finantsaruannetes lõikes 149 nõutud teavet.

Riiklikud plaanid

- 43 (Majandus)üksus arvestab riiklikke plaane samamoodi kui mitut tööandjat hõlmavaid plaane (vt lõiked 32–39).
- 44 Riiklikud plaanid on loodud seaduse alusel ja neid rakendatakse kõikide (majandus)üksuste suhtes (või kõikide konkreetse kategooria, näiteks konkreetsesse majandusharru kuuluvate (majandus)üksuste suhtes) ning neid juhivad riikide valitsused või kohalikud omavalitsused või muud asutused (näiteks selleks otstarbeks loodud sõltumatud ametid), mis ei ole aruandva (majandus)üksuse kontrolli või mõju all. Teatavad (majandus)üksuse loodud plaanid näevad ette nii kohustuslikke hüvitisi, mis asendavad hüvitisi, mida muidu oleks taganud riiklikud plaanid, kui ka täiendavaid vabatahtlikke hüvitisi. Sellised plaanid ei ole riiklikud plaanid.
- 45 Riiklikud plaanid on olemuselt kindlaksmääratud hüvitistega või kindlaksmääratud sissemaksetega plaanid, olenevalt plaaniga ette nähtud (majandus)üksuse kohustusest. Paljusid riiklikke plaane rahastatakse jooksvalt („pay-as-you-go” põhimõttel): sissemaksete suurus määratakse selline, mis on ootuspäraselt piisav kõnealuse perioodi jooksul maksmisele kuuluvate hüvitiste väljamaksmiseks, ja käesoleval perioodil väljateenitud tulevased hüvitised makstakse välja tulevatest sissemaksetest. Sellest hoolimata ei ole (majandus)üksusel enamiku riiklike plaanide kohaselt juriidilist ega faktilist kohustust neid tulevase hüvitisi maksta; (majandus)üksuse ainus kohustus on õigeaegselt maksta sissemaksed ning kui riikliku plaani alla kuuluvad isikud ei ole enam (majandus)üksuse teenistuses, ei ole tal kohustust maksta oma töötajate eelnevate aastate jooksul väljateenitud hüvitisi. Sel põhjusel on riiklikud plaanid üldiselt kindlaksmääratud sissemaksetega plaanid. Kui riiklik plaan on siiski kindlaksmääratud hüvitistega plaan, rakendab (majandus)üksus lõikeid 32–39.

▼ **M31****Kindlustatud hüvitised**

46 (Majandus)üksus võib maksta töösuhtejärgsete hüvitiste plaani rahastamiseks kindlustusmakseid. (Majandus)üksus käsitleb selliseid plaane kindlaksmääratud sissemaksetega plaanidena, välja arvatud juhul, kui (majandus)üksusel on (otseselt või plaani kaudu kaudselt) juriidiline või faktiline kohustus:

- (a) maksta töötajate hüvitisi otse nende tähtajal või
- (b) maksta täiendavaid summasid, kui kindlustusandja ei maksa kõiki tulevasi töötajate hüvitisi, mis on seotud tööalase teenistusega käesoleval perioodil ja eelnevatel perioodidel.

Kui (majandus)üksusel on selline juriidiline või faktiline kohustus, käsitleb ta kõnealust plaani kindlaksmääratud hüvitistega plaanina.

47 Kindlustuslepinguga tagatud hüvitised ei pea olema otseselt või automaatselt seotud (majandus)üksuse kohustusega maksta töötajate hüvitisi. Kindlustuslepinguid sisaldavate töösuhtejärgsete hüvitiste plaanide puhul kehtib arvestuse ja rahastamise vahel samasugune eristus nagu muude rahastatavate plaanide puhul.

48 Kui (majandus)üksus rahastab töösuhtejärgsete hüvitiste kohustust läbi sellise kindlustuslepingu maksete, mille kohaselt (majandus)üksusel on (kas otseselt, plaani kaudu kaudselt, tulevaste kindlustusmaksete määramise mehhanismi kaudu või seotud osapoolde ja kindlustusandja suhte kaudu) juriidiline või faktiline kohustus, ei tähenda kindlustusmaksete tasumine kindlaksmääratud sissemaksetega kokkuleppe teket. Sellest tuleneb, et (majandus)üksus:

- (a) arvestab tingimustele vastavat kindlustuslepingut plaani varana (vt lõige 8) ja
- (b) kajastab muid kindlustuslepinguid kompensatsiooni saamise õiguse (kui lepingud vastavad lõikes 116 sätestatud kriteeriumile).

49 Kui kindlustusleping on konkreetse plaanis osaleja või plaanis osalejate rühma nimel ning (majandus)üksusel puudub juriidiline ja faktiline kohustus katta kindlustuslepingust tulenevaid kahjusid, ei ole (majandus)üksusel kohustus maksta töötajatele hüvitisi ja hüvitiste maksmise eest vastutab üksnes kindlustusandja. Selliste lepingute kohaselt kindlaksmääratud kindlustusmaksete tasumine on oma olemuselt pigem töötajate hüvitiste maksmise kohustuse täitmine, mitte kohustuse täitmiseks tehtav investeering. Sellest tulenevalt ei ole (majandus)üksusel enam vara ega kohustist. Seepärast käsitleb (majandus)üksus kõiki selliseid makseid kindlaksmääratud sissemaksetega plaanide sissemaksetena.

TÖÖSUHTEJÄRGSED HÜVITISED: KINDLAKSMÄÄRATUD SISSEMAKSETEGA PLAANID

50 Kindlaksmääratud sissemaksetega plaanide arvestus on lihtne, sest aruandva (majandus)üksuse kohustuse suurus igal perioodil on määratud sel perioodil sissemakstavate summadega. Sellest tulenevalt ei nõuta kohustuse või kulu mõõtmiseks aktuaarseid eeldusi ning puuduvad võimalused aktuaarse kasumi või kahjumi tekkeks. Lisaks sellele mõõdetakse kohustusi diskonteerimata kujul, välja arvatud juhul, kui neid ei tule eeldatavasti tervenisti välja maksta 12 kuu jooksul pärast selle aastase aruandeperioodi lõppu, mil töötajad olid asjakohases tööalases teenistuses.

▼ **M31****Kajastamine ja mõõtmine**

51 Kui töötaja on perioodi jooksul olnud (majandus)üksuses töölases teenistuses, kajastab (majandus)üksus kõnealuse teenistuse eest kindlaksmääratud sissemaksetega plaani tehtavat makset:

(a) kohustisena (viitvõlana) pärast juba tehtud sissemaksete mahaarvamist. Kui juba tehtud sissemakse ületab enne aruandeperioodi lõppu osutatud töölase teenuse eest makstavat summat, kajastab (majandus)üksus selle ülemäärase osa varana (ettemakstud kuluna) sellises ulatuses, milles kõnealuse ettemaksega kaasneb näiteks edaspidiste maksete vähendamine või raha tagasimaksmine;

(b) kuluna, välja arvatud juhul, kui muu IFRSiga nõutakse või lubatakse sissemaksete lisamist vara maksumusse (vt nt IAS 2 ja IAS 16).

52 Kui kindlaksmääratud sissemaksetega plaani sissemakseid ei tule eeldatavasti tervenisti tasuda 12 kuu jooksul pärast selle aastase aruandeperioodi lõppu, mil töötajad olid asjakohases töölases teenistuses, diskonteeritakse need sissemaksed, kasutades lõikes 83 sätestatud diskontomäära.

Avalikustamine

53 (Majandus)üksus avalikustab summad, mis on kajastatud kindlaksmääratud sissemaksetega plaanide kuluna.

54 Kui IAS 24 seda nõuab, avalikustab (majandus)üksus teabe kindlaksmääratud sissemaksetega plaanidesse juhtkonna võtmeisikute eest tehtavate sissemaksete kohta.

TÖÖSUHTEJÄRGSED HÜVITISED: KINDLAKSMÄÄRATUD HÜVITISTEGA PLAANID

55 Kindlaksmääratud hüvitistega plaanide arvestus on keeruline, sest kohustuse ja kulu mõõtmiseks nõutakse aktuaarseid eeldusi ning on olemas võimalus aktuaarse kasumi või kahjumi tekkeks. Lisaks sellele mõõdetakse kohustusi diskonteeritult, kuna need võidakse arveldada mitu aastat pärast seda, mil töötajad olid asjakohases töölases teenistuses.

Kajastamine ja mõõtmine

56 Kindlaksmääratud hüvitistega plaanid võivad olla eelnevalt rahastamata või neid rahastatakse tervikuna või osaliselt sissemaksetest, mida (majandus)üksus ja mõnikord selle töötajad tasuvad (majandus)üksusele või fondile, mis on aruandvast (majandus)üksusest juriidiliselt eraldiseisev ja millest makstakse töötajate hüvitisi. Eelnevalt rahastatud hüvitiste tähtaegne väljamaksmine sõltub nii fondi finantsseisundist ja selle investeeringute tasuvusest kui ka (majandus)üksuse suutlikkusest ja soovist korvata fondi varade võimalikud puudujäägid. Seepärast vastutab (majandus)üksus sisuliselt plaaniga seotud aktuaarsete ja investeerimisriskide eest. Sellest tulenevalt ei pea kindlaksmääratud hüvitistega plaani kulu kajastav summa olema tingimata võrdne selle perioodi eest tehtavate sissemaksete summaga.

▼ **M66**

57 Kindlaksmääratud hüvitistega plaanide arvestus hõlmab järgmisi etappe:

▼ **M31**

(a) puudu- või ülejäägi kindlaksmääramine. See hõlmab järgmist:

▼ **M31**

- (i) aktuaarse meetodi, st ühiku kohustuste projektsiooni meetodi kasutamine, et hinnata usaldusväärselt (majandus)üksuse lõplikku kulutust seoses hüvitisega, mille töötajad on välja teeninud käesoleva perioodi ja eelnevate perioodide tööalase teenistuse eest (vt lõiked 67–69). Selleks peab (majandus)üksus otsustama, kui suur hüvitis määratakse käesoleva perioodi ja eelnevate perioodide tööalase teenistuse eest (vt lõiked 70–74), ning andma hinnangu (määrama aktuaarsed eeldused) demograafilistele muutujatele (nt tööjõu voolavus ja suremus) ja finantsilistele muutujatele (nt tulevane palgatõus ja ravikulud), mis mõjutavad hüvitistega seotud kulutusi (vt lõiked 75–98);
- (ii) kõnealuse hüvitise diskonteerimine, et määrata kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse nüüdisväärtus ja jooksva tööalase teenistuse kulutus (vt lõiked 67–69 ja 83–86);
- (iii) plaani varade õiglase väärtuse mahaarvamine (vt lõiked 113–115) kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse nüüdisväärtusest;
- (b) kindlaksmääratud hüvitiste netokohustise (netovara) kindlaksmääramine punkti a kohaselt kindlaksmääratava puudu- või ülejäägina, mida on korrigeeritud vastavalt vara ülemmäära piirava mõjuga kindlaksmääratud hüvitiste netovarale (vt lõige 64);

▼ **M66**

- (c) kasumiaruandes kajastatavate summade kindlaksmääramine:
 - (i) jooksva tööalase teenistuse kulutus (vt lõiked 70–74 ja lõige 122A).

▼ **M31**

- (ii) möödunud tööalase teenistuse kulutus ning kasum või kahjum arvelduselt (vt lõiked 99–112);
- (iii) kindlaksmääratud hüvitiste netokohustise (netovara) netointress (vt lõiked 123–126);
- (d) muu koondkasumina kajastatavate kindlaksmääratud hüvitiste netokohustise (netovara) ümberhindamise kindlaksmääramine, mis hõlmab järgmist:
 - (i) aktuaarsed kasumid või kahjumid (vt lõiked 128 ja 129);
 - (ii) tulu plaani varadest, välja arvatud kindlaksmääratud hüvitiste netokohustise (netovara) netointressis sisalduvad summad (vt lõige 130); ja
 - (iii) vara ülemmäära mõju muutused (vt lõige 64), välja arvatud kindlaksmääratud hüvitiste netokohustise (netovara) netointressis sisalduvad summad.

Kui (majandus)üksusel on mitu kindlaksmääratud hüvitistega plaani, teeb (majandus)üksus kirjeldatud toiminguid iga olulise plaani suhtes eraldi.

(Majandus)üksus määrab kindlaksmääratud hüvitiste netokohustise (netovara) kindlaks piisavalt korrapäraselt, nii et finantsaruannetes kajastatavad summad ei erineks oluliselt aruandeperioodi lõpul kindlaksmääratavatest summadest.

▼ M31

- 59 Käesolev standard soovib, kuid ei nõua, et (majandus)üksus kaasaks kõikide oluliste töösuhtejärgsete hüvitiste kohustuste mõõtmisesse professionaalse aktuaari. (Majandus)üksus võib praktilistel kaalutlustel paluda, et professionaalne aktuaar hindaks kohustust üksikasjalikult enne aruandeperioodi lõppu. Sellise hindamise tulemusi ajakohastatakse siiski enne aruandeperioodi lõppu toimunud oluliste tehingute ja muude asjaolude olulise muutumise (sealhulgas turuhindade ja intressimäärade muutus) põhjal.
- 60 Mõnikord võib hinnangute, keskmiste ja lihtsustatud arvutuste kasutamine anda käesolevas standardis kirjeldatud üksikasjalike arvutuste tulemusele lähedase usaldusväärse tulemuse.

Faktiliste kohustuste arvestus

- 61 (Majandus)üksus arvestab nii kindlaksmääratud hüvitistega plaani ametlikest tingimustest tulenevat juriidilist kohustust kui ka kõiki (majandus)üksuse mitteametlikust tavast tulenevaid faktilisi kohustusi. Mitteametliku tavaga kaasneb faktiline kohustus siis, kui (majandus)üksusel ei ole töötajate hüvitiste maksmisele reaalselt alternatiivi. Faktiline kohustus on näiteks olukorras, kui (majandus)üksuse mitteametliku tava muutmine kahjustaks (majandus)üksuse ja töötajate vahelisi suhteid vastuvõetamatul viisil.
- 62 Kindlaksmääratud hüvitistega plaani ametlikud tingimused võivad lubada (majandus)üksusel plaaniga ette nähtud kohustuse täitmise lõpetada. Tavaliselt on (majandus)üksusel siiski raske plaaniga ette nähtud kohustust (maksmata) lõpetada, kui ta soovib töötajaskonda säilitada. Seepärast eeldatakse töösuhtejärgsete hüvitiste arvestamisel vastupidiste tõendite puudumisel, et (majandus)üksus, mis hetkel selliseid hüvitisi lubab, jätkab nende maksmist töötajate töövõimelise eluea jooksul.

Finantsseisundi aruanne

- 63 (Majandus)üksus kajastab kindlaksmääratud hüvitiste netokohustist (netovara) finantsseisundi aruandes.
- 64 Kui (majandus)üksuse kindlaksmääratud hüvitistega plaanil on ülejääk, mõõdab ta kindlaksmääratud hüvitiste netovara summas, mis on madalam järgmistest:
- (a) kindlaksmääratud hüvitistega plaani ülejääk ja
 - (b) vara ülemmäär, mis määratakse kindlaks lõikes 83 sätestatud diskontomäära kasutades.
- 65 Kindlaksmääratud hüvitiste netovara võib tekkida siis, kui kindlaksmääratud hüvitistega plaan on ülerahastatud või kui on tekkinud aktuaarsed kasumid. Sel juhul kajastab (majandus)üksus kindlaksmääratud hüvitiste netovara, sest:
- (a) (majandus)üksus kontrollib ressursi, mis tähendab, et ta võib kasutada ülejääki uute hüvitiste loomiseks;
 - (b) kõnealune kontroll on tekkinud varasemate sündmuste ((majandus)üksuse tehtud sissemaksed ja töötaja tööalane teenistus) tulemusena ja
 - (c) (majandus)üksuse käsutuses on tulevane majanduslik kasu tulevaste sissemaksete vähendusena või rahalise tagasimaksena kas otseselt (majandus)üksusele või kaudselt teisele plaanile, milles on puudujääk. Vara ülemmäär on selle tulevase kasu nüüdiseväärtus.

▼ M31

Kajastamine ja mõõtmine: kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse nüüdisväärtus ja jooksva tööalase teenistuse kulutus

66 Kindlaksmääratud hüvitistega plaani lõplikku kulutust võivad mõjutada paljud muutujad, näiteks lõplikud palgad, tööjõu voolavus ja suremus, töötajate sissemaksed ja ravikulude suundumused. Plaani lõplik kulutus ei ole teada ja tõenäoliselt kestab see teadmatus pikka aega. Töösuhtejärgsete hüvitiste kohustuse nüüdisväärtuse ja sellega seotud jooksva tööalase teenistuse kulutuse mõõtmiseks on vaja:

- (a) rakendada aktuaarset hindamismeetodit (vt lõiked 67–69);
- (b) määrata tööalase teenistuse perioodide suhtes hüvitised (vt lõiked 70–74) ja
- (c) määrata aktuaarsed eeldused (vt lõiked 75–98).

Aktuaarne hindamismeetod

67 (Majandus)üksus kasutab ühiku kohustuste projektsiooni meetodit, et leida kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse nüüdisväärtus ja sellega seotud jooksva tööalase teenistuse kulutus ning vajaduse korral möödunud tööalase teenistuse kulutus.

68 Ühiku kohustuste projektsiooni meetodi (mõnikord nimetatud ka teenistusega proportsionaalselt kogunenud edasilükatud hüvitise meetodiks või hüvitis/tööaastad-meetodiks) kohaselt tekib iga tööalase teenistuse periood lisaühiku hüvitise saamiseks (vt lõiked 70–74) ja lõpliku kohustuse saamiseks mõõdetakse iga ühikut eraldi (vt lõiked 75–98).

Lõiget 68 illustreeriv näide

Tööalase teenistuse lõppemisel makstakse ühekordse maksena hüvitis, mille suurus on 1 % iga tööalase teenistuse aasta lõplikust palgast. Esimesel aastal on palk 10 000 VÜ-d ja eeldatakse, et see tõuseb igal aastal 7 % (kumulatiivselt). Kasutatav diskontomäär on 10 % aastas. Järgmine tabel näitab, kuidas kujuneb kohustus töötaja kohta, kes peaks lahkuma viienda aasta lõpus, oletades et aktuaarsed eeldused ei muutu. Lihtsuse huvides jäetakse käesolevast näitest välja täiendavad korrigeerimised, mis on vajalikud arvestamiseks võimalust, et töötaja võib (majandus)üksusest lahkuda ka varem või hiljem.

<i>Aasta</i>	<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>
	<i>VÜ</i>	<i>VÜ</i>	<i>VÜ</i>	<i>VÜ</i>	<i>VÜ</i>
<i>Hüvitis on määratud:</i>					
— <i>eelmiste aastate eest</i>	<i>0</i>	<i>131</i>	<i>262</i>	<i>393</i>	<i>524</i>
— <i>käesoleva aasta eest (1 % lõplikust palgast)</i>	<i>131</i>	<i>131</i>	<i>131</i>	<i>131</i>	<i>131</i>
— <i>käesoleva aasta ja eelmiste aastate eest</i>	<i>131</i>	<i>262</i>	<i>393</i>	<i>524</i>	<i>655</i>
<i>Kohustus aasta alguses</i>	—	89	196	324	476
<i>Intress 10 %</i>	—	9	20	33	48
<i>Jooksva tööalase teenistuse kulutus</i>	89	98	108	119	131
<i>Kohustus aasta lõpus</i>	89	196	324	476	655

▼ M31

Märkus:

- 1 *Kohustus aasta alguses on eelmiste aastate suhtes määratud hüvitise nüüdisväärtus.*
- 2 *Jooksva töölase teenistuse kulutus on käesoleva aasta suhtes määratud hüvitise nüüdisväärtus.*
- 3 *Kohustus aasta lõpus on käesoleva aasta ja eelmiste aastate suhtes määratud hüvitise nüüdisväärtus.*

69 (Majandus)üksus diskonteerib kogu töösuhtejärgsete hüvitiste kohustuse isegi siis, kui osa kohustusest kuulub täitmisele 12 kuu jooksul pärast aruandeperioodi.

Hüvitiste sidumine töölase teenistuse perioodidega

70 Kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse nüüdisväärtuse ja sellega seotud jooksva töölase teenistuse kulutuse ning vajaduse korral möödunud töölase teenistuse kulutuse kindlaksmääramisel määrab (majandus)üksus töölase teenistuse perioodidele vastavad hüvitised kindlaks plaanis rakendatavast hüvitiste määramise arvutusvalemist lähtuvalt. Kui aga töötaja hilisemate aastate töölase teenistusega kaasneb hüvitise oluline suurenemine võrreldes varasemate aastatega, määrab (majandus)üksus hüvitise lineaarselt, alates:

- (a) kuupäevast, mil töötaja töölase teenistus annab esimest korda õiguse plaaniga ette nähtud hüvitisi saada (olenemata sellest, kas hüvitise saamine sõltub töösuhte jätkumisest), kuni
- (b) kuupäevani, mil töötaja edaspidine töölase teenistus ei too kaasa plaaniga ette nähtud tulevaste hüvitiste olulist suurenemist muul viisil kui tulevaste palgatõusudega.

71 Ühiku kohustuste projektsiooni meetod nõuab, et (majandus)üksus määraks hüvitised käesoleva perioodi suhtes (et määrata kindlaks jooksva töölase teenistuse kulutus) ning käesoleva perioodi ja eelnevate perioodide suhtes (et määrata kindlaks kindlaksmääratud hüvitiste kohustuste nüüdisväärtus). (Majandus)üksus määrab hüvitised nende perioodide suhtes, mil tekib kohustus maksta töösuhtejärgseid hüvitisi. See kohustus tekib siis, kui töötajad osutavad teenuseid vastutasuks töösuhtejärgsete hüvitiste eest, mida (majandus)üksus kavatseb maksta tulevastel aruandeperioodidel. Aktuaarsed meetodid võimaldavad (majandus)üksusel mõõta seda kohustust piisava usaldusväärsusega, et õigustada kohustise kajastamist.

Lõiget 71 illustreerivad näited

- 1 Kindlaksmääratud hüvitistega plaan näeb pensionile jäämise puhul ette ühekordse summana hüvitise 100 VÜ-d iga tööaasta eest.

Hüvitis suurusega 100 VÜ-d määratakse iga aasta suhtes. Jooksva töölase teenistuse kulutus on 100 VÜ nüüdisväärtus. Kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse nüüdisväärtus on 100 VÜ nüüdisväärtus korrutatuna kuni aruandeperioodi lõpuni teenistuses oldud aastate arvuga.

Kui hüvitis tuleb välja maksta kohe pärast töötaja lahkumist (majandus)üksusest, võetakse jooksva töölase teenistuse kulutuse ja kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse nüüdisväärtuse määramisel arvesse kuupäeva, mil töötaja eeldatavasti (majandus)üksusest lahku. Seega on need summad diskonteerimise mõjul väiksemad kui juhul, mil töötaja oleks lahkunud aruandeperioodi lõpul.

▼ M31

- 2 Plaan näeb ette igakuise pensioni suurusega 0,2 % iga tööaasta lõplikust palgast. Pensioni makstakse alates 65aastaseks saamisest.

Iga tööaasta suhtes määratakse hüvitis, mis on võrdne sellise igakuise pensioni nüüdisväärtusega eeldataval pensionile jäämise päeval, mille suurus on 0,2 % hinnangulisest lõplikust palgast ja mida makstakse eeldatavasti pensionile jäämise päevast kuni eeldatava surmani. Jooksva tööalase teenistuse kulutus on selle hüvitise nüüdisväärtus. Kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse nüüdisväärtus on lõplikust palgast 0,2 % suuruste igakuiste pensionimaksete nüüdisväärtus korrutatuna aruandeperioodi lõpuni teenistuses olnud aastate arvuga. Jooksva tööalase teenistuse kulutus ja kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse nüüdisväärtus diskonteeritakse, kuna pensionimaksed algavad 65 aasta vanuselt.

- 72 Töötaja teenistusega kaasneb kindlaksmääratud hüvitistega plaani kohane kohustus isegi siis, kui hüvitised sõltuvad töösuhte jätkumisest (teisisõnu, need ei ole garanteeritud). Töötaja teenistus enne garanteerimiskuupäeva põhjustab faktilise kohustuse, sest töö hulk, mida töötaja peab edaspidi tegema, enne kui tal on õigus hüvitist saada, muutub igal järgneva aruandeperioodi lõpul väiksemaks. Kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse mõõtmisel kaalub (majandus)üksus, kui tõenäoline on, et osa töötajaid ei vasta ühelegi garanteerimise eeldusele. Samuti tekib kohustus siis, kui töötaja osutab teenust, mis annab talle kindlaksmääratud juhtumi toimumisel õiguse saada hüvitisi, kuigi teatavad töösuhtejärgsed hüvitised, näiteks töösuhtejärgse arstiabiga seotud hüvitised, kuuluvad tasumisele üksnes siis, kui kindlaksmääratud juhtum leiab aset pärast töötaja töösuhte lõppu. Kindlaksmääratud juhtumi toimumise tõenäosus mõjutab kohustuse mõõtmist, kuid ei määra kohustuse olemasolu.

Lõiget 72 illustreerivad näited

- 1 Plaani kohaselt makstakse hüvitist summas 100 VÜ-d iga tööaasta kohta. Hüvitised muutuvad garanteerituks pärast kümmet tööaastat.

Hüvitis suurusega 100 VÜ-d määratakse iga aasta suhtes. Esimese kümne aasta jooksul võetakse igal aastal jooksva tööalase teenistuse kulutuse ja kohustuse nüüdisväärtuse määramisel arvesse võimalust, et töötaja võib teenistuses olla vähem kui kümme aastat.

- 2 Plaani kohaselt makstakse hüvitist summas 100 VÜ-d iga tööaasta kohta, välja arvatud tööalane teenistus enne 25aastaseks saamist. Hüvitised garanteeritakse kohe.

Enne 25aastaseks saamist osutatud tööalaste teenuste eest hüvitisi ei määrata, kuna enne seda vanust osutatud tööalaste teenustega ei kaasne hüvitisi (ei kindlaid ega tingimuslikke). Hüvitis suurusega 100 VÜ-d määratakse iga järgmise aasta suhtes.

- 73 Kohustus suureneb kuni kuupäevani, mil töötaja edaspidise tööalase teenistusega ei kaasne edaspidiste hüvitiste olulist suurenemist. Seepärast määratakse kogu hüvitis perioodidele, mis lõpevad sel kuupäeval või enne seda. Hüvitis määratakse üksikute arvestusperioodide suhtes vastavalt plaanis rakendatavale hüvitise määramise arvutusvalemile. Kui aga töötaja hilisemate aastate tööalase teenistusega kaasneb hüvitise oluline suurenemine võrreldes varasemate aastatega, määrab (majandus)üksus hüvitise lineaarselt kuni kuupäevani, mil töötaja edaspidine tööalane teenistus ei too kaasa edaspidiste hüvitiste olulist suurenemist. Seda seepärast, et töötaja tööalane teenistus kogu perioodi jooksul toob lõpuks kaasa suurema määraga hüvitise.

▼M31

Lõiget 73 illustreerivad näited

- 1 Plaani kohaselt makstakse ühekordse maksena hüvitist 1 000 VÜ-d, mis garanteeritakse kümne teenistuses oldud aasta järel. Plaani ei paku täiendavaid hüvitisi edaspidise tööalase teenistuse eest.

Hüvitis suurusega 100 VÜ-d (1 000 VÜ-d jagatud kümnega) määratakse esimese kümne aasta iga aasta suhtes.

Esimese kümne aasta jooksul võetakse igal aastal jooksva tööalase teenistuse kulutuse määramisel arvesse tõenäosust, et töötaja võib teenistuses olla vähem kui kümme aastat. Järgmise aastate suhtes hüvitisi ei määrata.

- 2 Plaani kohaselt makstakse ühekordse maksena hüvitist suurusega 2 000 VÜ-d kõikidele töötajatele, kes töötavad (majandus)üksuses 55 aasta vanuselt pärast 20aastast tööalast teenistust või kes töötavad 65 aasta vanuselt, olenemata tööalase teenistuse pikkusest.

Enne 35aastaseks saamist töötamist alustanud töötajate tööalase teenistusega kaasnevad plaani kohaselt hüvitised 35aastaseks saamisel (töötaja võib olla töölt lahkunud 30aastaselt ja tagasi tulnud 33aastaselt, ilma et see mõjutaks hüvitiste summat või väljamaksmise ajaldamist). Need hüvitised sõltuvad töösuhte jätkumisest. Samuti ei kaasne üle 55 aasta vanusena töötamisega olulist hüvitiste suurenemist. Selliste töötajate puhul määrab (majandus)üksus hüvitise suurusega 100 VÜ-d (2 000 VÜ-d jagatud 20-ga) iga aasta eest vanusevahemikus 35–55.

35–45 aasta vanusena tööd alustanud töötajate üle 20 aasta kestnud töötamisega ei kaasne olulist hüvitiste suurenemist. Selliste töötajate puhul määrab (majandus)üksus hüvitise suurusega 100 VÜ-d (2 000 VÜ-d jagatud 20-ga) esimese 20 tööaasta iga aasta eest.

55 aasta vanusena tööd alustanud töötaja üle kümne aasta kestnud töötamisega ei kaasne olulist hüvitiste suurenemist. Sellise töötaja puhul määrab (majandus)üksus hüvitise suurusega 200 VÜ-d (2 000 VÜ-d jagatud kümnega) esimese kümne tööaasta iga aasta eest.

Kõikide töötajate puhul võetakse igal aastal jooksva tööalase teenistuse kulutuse ja kohustuse nüüdisväärtuse määramisel arvesse tõenäosust, et töötaja võib teenistuses olla vähem kui ettenähtud aja.

- 3 Töösuhtejärgsest arstiabi plaanist hüvitatakse 40 % töötaja töösuhtejärgsetest ravikuludest, kui töötaja on lahkudes selles (majandus)üksuses töötanud enam kui 10 aastat, kuid vähem kui 20 aastat, ning 50 % nimetatud kuludest, kui töötaja on lahkudes selles (majandus)üksuses töötanud 20 aastat või rohkem.

Plaanis rakendatava hüvitise määramise arvutusvalemi kohaselt määrab (majandus)üksus 4 % eeldatavate ravikulude nüüdisväärtusest (40 % jagatud kümnega) kümne esimese tööaasta iga aasta kohta ja 1 % (10 % jagatud kümnega) järgmise kümne aasta iga aasta kohta. Jooksva tööalase teenistuse kulutuse puhul võetakse igal aastal arvesse tõenäosust, et töötaja ei pruugi teenistuses olla osalise või täismahus hüvitise väljateenimiseks vajaliku perioodi lõpuni. Hüvitisi ei määrata töötajatele, kes eeldatavasti lahkuvad teenistusest kümne aasta jooksul.

- 4 Töösuhtejärgsest arstiabi plaanist hüvitatakse 10 % töötaja töösuhtejärgsetest ravikuludest, kui töötaja on lahkudes selles (majandus)üksuses töötanud enam kui 10 aastat, kuid vähem kui 20 aastat, ning 50 % nimetatud kuludest, kui töötaja on lahkudes selles (majandus)üksuses töötanud 20 aastat või rohkem.

▼ M31

Edaspidise tööalase teenistusega kaasnevad oluliselt suuremad hüvitised kui varasematel aastatel. Seepärast määrab (majandus)üksus töötajatele, kes eeldatavasti lahkuvad 20 või enama aasta pärast, hüvitised lineaarselt kooskõlas lõikega 71. Üle 20 aasta töötamine ei too kaasa olulist edaspidiste hüvitiste suurenemist. Seepärast määratakse esimese 20 aasta iga aasta kohta hüvitiseks 2,5 % eeldatavate ravikulude nüüdisväärtusest (50 % jagatud 20-ga).

Töötajatele, kes eeldatavasti lahkuvad töölt pärast kümnendat ja enne kahekümnendat tööaastat, määratakse esimese kümne tööaasta iga aasta kohta hüvitist 1 % eeldatavate ravikulude nüüdisväärtusest.

Selliste töötajate puhul ei määrata hüvitisi tööalase teenistuse eest alates kümnenda tööaasta lõpust kuni eeldatava töölt lahkumise kuupäevani.

Hüvitisi ei määrata töötajatele, kes eeldatavasti lahkuvad teenistusest kümne aasta jooksul.

74 Kui hüvitise summa on kindel proportsionaalne osa iga tööaasta lõplikust palgast, mõjutavad edaspidised palgatõusud selle summa suurust, mida on vaja enne aruandeperioodi lõppu aset leidnud tööalase teenistusega kaasneva kohustuse täitmiseks, kuid nimetatud palgatõusud ei too kaasa täiendavaid kohustusi. Seega:

- (a) lõike 70 punkti b rakendamisel ei too palgatõusud kaasa täiendavaid hüvitisi, kuigi hüvitise suurus oleneb lõplikust palgast; ja
- (b) iga perioodi eest määratud hüvitise summa on kindel proportsionaalne osa palgast, millega hüvitis on seotud.

Lõiget 74 illustreeriv näide

Töötajal on õigus saada hüvitist 3 % lõplikust palgast iga tööaasta kohta enne 55aastaseks saamist.

Kuni 55aastaseks saamiseni määratakse iga aasta eest hüvitist 3 % hinnangulisest lõplikust palgast. See on tähtaeg, millest alates töötaja edaspidine tööalane teenistus ei too kaasa edaspidiste hüvitiste olulist suurenemist. Pärast sellesse ikka jõudmist hüvitisi ei määrata.

Aktuaarsed eeldused

75 Aktuaarsed eeldused on erapooletud ja omavahel kooskõlas.

76 Aktuaarsed eeldused on (majandus)üksuse parimad hinnangud muutujatele, mis määravad töösuhtejärgsete hüvitiste maksmise lõpliku kulu- tuse. Aktuaarsed eeldused hõlmavad:

- (a) demograafilisi eeldusi hüvitise saamise õigusega praeguste ja varasemate töötajate (ja nende ülalpeetavate) edaspidiste omaduste kohta. Demograafilised eeldused tehakse näiteks alljärgneva kohta:
 - (i) suremus (vt lõiked 81 ja 82);
 - (ii) tööjõu volavuse, invaliidsuse ja ennetähtaegse pensionile jäämise määrad;
 - (iii) selliste plaani liikmete ja nende ülalpeetavate osakaal, kellel on õigus hüvitisi saada;
 - (iv) selliste plaani liikmete osakaal, kes valivad iga plaani tingimuste kohaselt kättesaadava maksevõimaluse; ja

▼ **M31**

(v) arstiabi plaanide alusel esitatavate nõuete määr;

(b) finantseeldusi, mis tehakse näiteks alljärgneva kohta:

(i) diskontomäär (vt lõiked 83–86);

(ii) hüvitiste tase (maha on arvatud hüvitistega seotud kulutused, mille peavad kandma töötajad) ja edaspidine palgatase (vt lõiked 87–95);

(iii) arstiabi hüvitiste puhul edaspidised ravikulud, sealhulgas nõuete haldamise kulud (st nõuete käsitlemisel ja täitmisel kantavad kulud, sealhulgas õigus- ja käsitluskulud) (vt lõiked 96–98); ja

(iv) plaani sissemaksetelt tasumisele kuuluvad maksud, mis on seotud aruandekuupäeva eelse tööalase teenistusega või sellest teenistusest tulenevate hüvitistega.

77 Aktuaarsed eeldused on erapooletud juhul, kui need ei ole liiga optimistlikud ega ka liiga konservatiivsed.

78 Aktuaarsed eeldused on omavahel kooskõlas, kui neis võetakse arvesse majanduslikke suhteid selliste tegurite vahel nagu inflatsioon, palgatõusu määrad ja diskontomäärad. Näiteks kasutatakse kõikides eeldustes, mis sõltuvad vaadeldaval tulevikuperioodil konkreetsest inflatsioonitasemest (nt intressimäärade ning palga ja hüvitiste suurenemise eeldused), selle perioodi suhtes sama inflatsioonitaset.

79 (Majandus)üksus määrab diskontomäärad ja muud finantseeldused nominaalväärtuses, välja arvatud juhul, kui tegelikul väärtusel põhinevad (inflatsiooniga korrigeeritud) hinnangud on usaldusväärsemad, näiteks hüperinflatiivses majanduskeskkonnas (vt IAS 29 *Finantsaruandlus hüperinflatiivsetes majanduskeskkondades*), või kui hüvitis on seotud indeksiga ning samas vääringus ja sama tähtajaga indeksivõlakirjadele on olemas aktiivne turg.

80 Finantseeldused põhinevad aruandeperioodi lõpul valitsevatel turuootustel selle perioodi suhtes, mille jooksul kohustused tuleb täita.

Aktuaarsed eeldused: suremus

81 (Majandus)üksus määrab oma suremuse eeldused kindlaks, võttes aluseks plaani liikmete suremuse nii töösuhte ajal kui ka pärast seda.

82 Hüvitise lõpliku kulu hindamiseks võtab (majandus)üksus arvesse suremuse eeldatavaid muutusi, näiteks muutes standardseid suremuse-tabeleid paranevate näitajatega.

Aktuaarsed eeldused: diskontomäär

▼ **M48**

83 Töösuhtejärgsete hüvitiste kohustuste (nii eelnevalt rahastatud kui rahastamata) diskonteerimise määr määratakse kindlaks aruandeperioodi lõpus äriühingute kvaliteetsete võlakirjade suhtes valitseva turuintressi alusel. Valuutade korral, mille puhul puudub äriühingute selliste kvaliteetsete võlakirjade aktiivne turg, kasutatakse selles valuutas nomineeritud riigivõlakirjade turuintressi (aruandeperioodi lõpus). Äriühingute võlakirjade või riigivõlakirjade valuuta ja tähtaeg peavad olema kooskõlas töösuhtejärgsete hüvitiste kohustuste valuuta ja hinnangulise tähtajaga.

▼ M31

84 Diskontomäär on olulise mõjuga aktuaarne eeldus. Diskontomäär väljendab raha ajalist väärtust, kuid mitte aktuaarseid või investeerimisriske. Samuti ei väljenda diskontomäär (majandus)üksusele omast krediidiriski, mida kannavad (majandus)üksuse võlausaldajad, ega riski, et edaspidised sündmused võivad aktuaarsetest eeldustest erineda.

85 Diskontomäär väljendab hüvitiste maksmise hinnangulist ajaldamist. Praktikas kasutab (majandus)üksus selleks sageli üht kaalutud keskmist diskontomäära, mis vastab hüvitiste maksmise hinnangulisele ajale ja hüvitiste summale ning vääringule, milles hüvitisi makstakse.

86 Mõnikord võib võlakirjadel, mille lunastustähtaeg on piisavalt pikk, et sobida kõigi hüvitiste väljamaksmise hinnangulise tähtajaga, puududa aktiivne turg. Sel juhul kasutab (majandus)üksus sobiva pikkusega perioodi jooksvaid turumäärasid lühema tähtajaga maksete diskonteerimiseks ja prognoosib pikema tähtajaga maksete diskontomäärad, ekstrapoleerides turul valitsevad määrad vastavalt tulukõverale. Kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse nüüdisväärtus tervikuna ei ole tõenäoliselt eriti tundlik diskontomäära suhtes, mida kasutatakse hüvitiste selle osa suhtes, mis tuleb välja maksta pärast olemasolevate äriühingute või riigi võlakirjade lunastustähtaega.

Aktuaarsed eeldused: palgad, hüvitised ja ravikulud

87 (Majandus)üksus võtab oma kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse mõõtmisel arvesse:

- (a) plaani tingimustes määratud (või neid tingimusi täiendavast faktilisest kohustusest tulenevaid) hüvitisi aruandeperioodi lõpul;
- (b) hinnangulisi tulevasi palgatõuse, mis mõjutavad makstavaid hüvitisi;
- (c) edaspidiste hüvitiste kulust tööandja osa piiramise mõju;
- (d) töötajate või kolmandate osapoolte sissemakseid, mis vähendavad nende hüvitiste lõplikku kulu (majandus)üksusele; ja
- (e) mis tahes riikliku hüvitise taseme edaspidiseid hinnangulisi muutusi, mis mõjutavad kindlaksmääratud hüvitistega plaani kohaselt makstavaid hüvitisi siis ja ainult siis, kui:
 - (i) need muutused on tekkinud enne aruandeperioodi lõppu või
 - (ii) varasemad kogemused või muud usaldusväärsed tõendid näitavad, et need riigi hüvitised muutuvad teataval prognoositaval viisil, näiteks koos üldiste hinnatasemetega või palgatasemete edaspidiste muutustega.

88 Aktuaarsed eeldused võtavad arvesse plaani ametlike tingimustega (või neid täiendava faktilise kohustusega) ette nähtud hüvitiste edaspidiseid muutusi aruandeperioodi lõpul. See on nii näiteks juhul, kui:

- (a) (majandus)üksus on varasema tava kohaselt hüvitisi suurendanud, näiteks inflatsiooni mõju leevendamiseks, ja puuduvad märgid, mis viitaksid sellise tava muutumisele tulevikus;

▼ **M31**

- (b) (majandus)üksus on kas plaani ametlike tingimuste (või neid täiendava faktilise kohustuse) või seaduse kohaselt kohustatud kasutama plaani ülejääki plaanis osalejate heaks (vt lõike 108 punkt c); või
 - (c) hüvitised erinevad vastavalt tegevuseesmärgile või muudele kriteeriumidele. Plaani tingimustes võib näiteks olla sätestatud, et töötajatele makstakse vähendatud hüvitisi või neilt nõutakse täiendavaid sissemakseid, kui plaani varad ei ole piisavad. Kohustuse mõõtmisel võetakse arvesse tegevuseesmärgi või muu kriteeriumi mõju parimat hinnangut.
- 89 Aktuaarsed eeldused ei võta arvesse hüvitiste edaspidiseid muutusi, mis ei ole ette nähtud plaani ametlike tingimustega (või faktilise kohustusega) aruandeperioodi lõpul. Sellised muutused toovad kaasa:
- (a) möödunud tööalase teenistuse kulutuse selles ulatuses, milles need muudavad muudatuste-eelseid tööalase teenistusega seotud hüvitisi; ja
 - (b) jooksva tööalase teenistuse kulutuse selles ulatuses, milles need muudavad muudatustejärgseid tööalase teenistusega seotud hüvitisi.
- 90 Edaspidise palgatõusu hinnangutes võetakse arvesse inflatsiooni, töökogemust, edutamist ja muid asjakohaseid tegureid, näiteks nõudmist ja pakkumist tööturul.
- 91 Osa kindlaksmääratud hüvitistega plaane piirab (majandus)üksuse sissemakseid. Hüvitiste lõpliku kulu puhul võetakse arvesse sissemaksete piiramise mõju. Sissemaksete piiramise mõju määratakse selle alusel, kumb järgmistest on lühem:
- (a) (majandus)üksuse eeldatav eluiga või
 - (b) plaani eeldatav eluiga.
- 92 Osa kindlaksmääratud hüvitistega plaane nõuab töötajate või kolmandate osapoolte osalemist plaani kulutuse katmises. (Majandus)üksus võtab arvesse, kas kolmandate osapoolte sissemaksed vähendavad (majandus)üksuse hüvitistega seotud kulutusi või on lõikes 116 kirjeldatud hüvitise saamise õigused. Töötajate või kolmandate osapoolte sissemaksed on sätestatud plaani ametlikes tingimustes (või tulenevad neid täiendavast faktilisest kohustusest) või on valikulised. Töötajate või kolmandate osapoolte valikulised sissemaksed vähendavad tööalase teenistuse kulutust nende sissemaksete tegemisel plaani.

▼ **M44**

- 93 Plaani ametlikes tingimustes sätestatud töötajate või kolmandate osapoolte sissemaksed vähendavad tööalase teenistuse kulutust (kui sissemaksed on seotud tööalase teenistusega) või mõjutavad kindlaksmääratud hüvitiste netokohustise (netovara) ümberhindamisi (kui sissemaksed ei ole seotud tööalase teenistusega). Tööalase teenistusega mitteseotud sissemaksed on näiteks sissemaksed, mida nõutakse plaani varade kahjudest või aktuaarsetest kahjumitest tuleneva puudujäägi vähendamiseks. Kui töötajate või kolmandate osapoolte sissemaksed on tööalase teenistusega seotud, vähendavad need tööalase teenistuse kulutust järgmiselt:
- (a) kui sissemaksete summa sõltub teenistuses oldud aastate arvust, määrab (majandus)üksus tööalase teenistuse perioodidele vastavad sissemaksed kindlaks, kasutades sama meetodit, mida lõike 70 kohaselt tuleb kasutada koguhüvitiste puhul (st plaanis rakendatavast sissemaksete määramise arvutusvalemist lähtuvalt või lineaarselt);

▼ **M44**

- (b) kui sissemaksete summa ei sõltu teenistuses oldud aastate arvust, võib (majandus)üksus kajastada need tööalase teenistuse kulutuse vähendamiseks perioodil, mil asjaomast tööalast teenust osutatakse. Sissemaksed, mille summa ei sõltu teenistuses oldud aastate arvust, on näiteks need, mis moodustavad töötaja palgast kindla protsendi või mille summa on terveks teenistuse perioodiks fikseeritud või sõltub töötaja vanusest.

Lõikes A1 sätestatakse asjakohane rakendusjuhis.

- 94 Muudatused töötajate või kolmandate osapoolte sissemaksetes, mis on kooskõlas lõike 93 punktiga a seotud teenistuse perioodidega, avalduvad:
- (a) jooksva ja möödunud tööalase teenistuse kulutuses (kui muudatused ei ole sätestatud plaani ametlikes tingimustes ega tulene faktilisest kohustusest) või
- (b) aktuaarsetes kasumites ja kahjumites (kui muudatused on sätestatud plaani ametlikes tingimustes või tulenevad faktilisest kohustusest).

▼ **M31**

- 95 Osa töösuhtejärgseid hüvitisi on seotud selliste muutujatega nagu riikliku pensioni või riikliku arstiabi tase. Selliste hüvitiste mõõtmisel võetakse arvesse nende muutujate parimat hinnangut, toetudes varasematele andmetele ja muudele usaldusväärsetele tõenditele.
- 96 Ravikulude eeldustes võetakse arvesse arstiabi maksumuse hinnangulisi edaspidiseid muutusi, mis tulenevad nii inflatsioonist kui ka arstiabi maksumuse konkreetsetest muutustest.
- 97 Töösuhtejärgsete arstiabihüvitiste mõõtmine nõuab edaspidiste nõuete suuruse ja sageduse ning nende nõuete rahuldamise kulu kohta eelduste tegemist. (Majandus)üksus hindab edaspidiseid ravikulusid (majandus)üksuse kogemustele tuginevate varasemate andmete põhjal, lisades vajaduse korral teistelt (majandus)üksustelt, kindlustusandjalt, arstiabi osutajatelt või muudest allikatest saadud andmed. Tulevaste ravikulude hinnangutes võetakse arvesse tehnoloogia arengut, muudatusi tervishoiuteenuste kasutamises või osutamise viisides ning plaanis osalejate tervisliku seisundi muutusi.
- 98 Nõuete suurus ja sagedus sõltuvad eriti suurel määral töötaja (ja tema ülalpeetavate) vanusest, tervislikust seisundist ja soost ning need võivad sõltuda ka muudest teguritest, näiteks geograafilisest asukohast. Seepärast korrigeeritakse varasemaid andmeid vastavalt sellele, kuivõrd elanikkonna demograafiline koostis erineb andmete aluseks oleva elanikkonna demograafilisest koostisest. Varasemaid andmeid korrigeeritakse ka siis, kui on usaldusväärseid tõendeid, et varasemad suundumused ei jätku.

Möödunud tööalase teenistuse kulutus ning kasum ja kahjum arvelduselt

▼ **M66**

- 99 Möödunud tööalase teenistuse kulutuse või arvelduselt saadud kasumi või kahjumi määramisel hindab üksus kindlaksmääratud hüvitiste netokohustise (netovara) ümber, kasutades plaani varade hetkel kehtivat õiglast väärtust ja hetke aktuaarseid eeldusi (sealhulgas turul valitsevaid intressimäärasid ja muid turul valitsevaid hindu), mis kajastavad:
- (a) plaaniga pakutavaid hüvitisi ja plaani varasid enne plaani muutmist, kärpimist või arveldust ning
- (b) plaaniga pakutavaid hüvitisi ja plaani varasid pärast plaani muutmist, kärpimist või arveldust.

▼ **M31**

- 100 (Majandus)üksus ei pea eristama plaani muutmise tulenevat möödunud tööalase teenistuse kulutust, kärpimisest tulenevat möödunud tööalase teenistuse kulutust ega kasumit või kahjumit arvelduselt, kui need tehingud toimuvad koos. Mõnikord muudetakse plaani enne arveldust, näiteks kui (majandus)üksus muudab plaani kohaseid hüvitisi ja arveldab muudetud hüvitised hiljem. Sel juhul kajastab (majandus)üksus möödunud tööalase teenistuse kulutuse enne arvelduselt saadud kasumi või kahjumi kajastamist.
- 101 Arveldus toimub koos plaani muutmise ja kärpimisega siis, kui plaan lõpetatakse nii, et kohustus täidetakse ja plaan likvideeritakse. Plaani lõpetamine ei ole siiski arveldus, kui plaan asendatakse uue plaaniga, mis pakub sisuliselt sarnaseid hüvitisi.

▼ **M66**

- 101A Plaani muutmise, kärpimise või arvelduse korral kajastab ja mõõdab üksus möödunud tööalase teenistuse kulutusi või arvelduselt saadud kasumit või kahjumit vastavalt lõigetele 99–101 ja lõigetele 102–112. Seda tehes ei võta üksus arvesse varade ülempiiri mõju. Seejärel määrab üksus pärast plaani muutmist, kärpimist või arveldust kindlaks varade ülempiiri mõju ja kajastab kõnealuse mõju mis tahes muutust vastavalt lõike 57 punktile d.

▼ **M31***Möödunud tööalase teenistuse kulutus*

- 102 Möödunud tööalase teenistuse kulutus on kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse nüüdisväärtuse muutus, mis tuleneb plaani muutmise või kärpimisest.
- 103 (Majandus)üksus kajastab möödunud tööalase teenistuse kulutuse kuluna kuupäeval, mis on järgmistest varasem:
- (a) plaani muutmise või kärpimise kuupäev ja
 - (b) kuupäev, mil (majandus)üksus kajastab seotud restruktureerimiskulud (vt IAS 37) või töösuhte lõpetamise hüvitised (vt lõige 165).
- 104 Plaani muudatus toimub siis, kui (majandus)üksus kehtestab või tühistab kindlaksmääratud hüvitistega plaani või muudab olemasoleva kindlaksmääratud hüvitistega plaani kohaselt makstavaid hüvitisi.
- 105 Kärpimine toimub siis, kui (majandus)üksus vähendab oluliselt plaaniga hõlmatud töötajate arvu. Kärbe võib tuleneda üksikjuhtumist, näiteks käitise sulgemisest, tegevuse katkemisest või plaani lõpetamisest või peatamisest.
- 106 Möödunud tööalase teenistuse kulutus võib olla positiivne (kui hüvitised kehtestatakse või neid muudetakse nii, et kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse nüüdisväärtus kasvab) või negatiivne (kui hüvitised tühistatakse või neid muudetakse nii, et kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse nüüdisväärtus kahaneb).
- 107 Kui (majandus)üksus vähendab olemasoleva kindlaksmääratud hüvitistega plaani kohaselt makstavaid hüvitisi ja suurendab samal ajal plaani kohaselt samadele töötajatele makstavaid muid hüvitisi, käsitab (majandus)üksus muudatust ühekordse netomuudatusena.
- 108 Möödunud tööalase teenistuse kulutuse hulka ei kuulu:
- (a) tegelike ja varem eeldatud palgatõusude erinevuste mõju kohustusele maksta hüvitisi varasemate aastate tööalase teenistuse eest (möödunud tööalase teenistuse kulutus puudub, sest aktuaarsetes eeldustes on prognoositud palku arvesse võetud);
 - (b) (majandus)üksuse äranägemisel toimuva pensionitõusu ala- või ülehindamine, kui (majandus)üksusel on faktiline kohustus sellisel pensione tõsta (möödunud tööalase teenistuse kulutus puudub, sest aktuaarsetes eeldustes on pensionitõusu arvesse võetud);

▼ **M31**

- (c) hinnangud hüvitiste suurenemise kohta, mis tulenevad juba finant-saruannetes kajastatud aktuaarsetest kasumitest või plaani varadest saadud tulust, kui (majandus)üksus on kas plaani ametlike tingimuste (või neid täiendava faktilise kohustuse) või seaduse kohaselt kohustatud kasutama plaani ülejääki plaanis osalejate heaks isegi siis, kui hüvitise suurendamine ei ole veel ametlikult kinnitatud (möödunud tööalase teenistuse kulutus puudub, sest tulenev kohustuse suurenemine on aktuaarne kahjum, vt lõige 88); ja
- (d) garanteeritud hüvitiste (hüvitised, mis ei sõltu töösuhte jätkumisest tulevikus, vt lõige 72) suurendamine, kui uusi hüvitisi või endiste hüvitiste suurendamist ei esine ja töötajad täidavad garanteerimise tingimused (möödunud tööalase teenistuse kulutus puudub, sest (majandus)üksus kajastab hüvitiste hinnangulise kulu jooksva tööalase teenistuse kulutusena töö tegemise ajal).

Kasum ja kahjum arvelduselt

109 Kasum või kahjum arvelduselt on järgmiste väärtuste vahe:

- (a) arveldatud kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse nüüdiseväärtus, mis määratakse kindlaks arvelduskuupäeval; ja
- (b) arveldushind, sealhulgas plaani ülekantud varad ja maksed, mille (majandus)üksus on arveldusega seoses otse teinud.

110 (Majandus)üksus kajastab kasumi või kahjumi kindlaksmääratud hüvitistega plaani arvelduselt arvelduse toimumisel.

111 Arveldus toimub siis, kui (majandus)üksus teeb tehingu, millega kaotatakse kõik edaspidised juriidilised või faktilised kohustused kindlaksmääratud hüvitistega plaani kohaselt ette nähtud hüvitiste osaliseks või täismahus maksmiseks (v.a plaani tingimuste kohaselt töötajatele või töötajate nimel hüvitiste maksmine, mida on aktuaarsetes eeldustes arvesse võetud). Arveldus on näiteks töandja oluliste plaanijärgsete kohustuste ühekordne ülekandmine kindlustusandjale kindlustuslepingu sõlmimise kaudu; arveldus ei ole plaanis osalejatele plaani tingimuste kohaselt tehtav ühekordne rahaline väljamakse, mis tehakse vastutasuks nende õiguse eest saada määratud töösuhtejärgseid hüvitisi.

112 Mõnikord sõlmib (majandus)üksus kindlustuslepingu, et rahastada mõningaid või kõiki töötajate hüvitisi, mis on seotud töötaja tööalase teenistusega käesoleval perioodil ja eelnevatel perioodidel. Sellise lepingu sõlmimine ei ole arveldus, kui (majandus)üksus säilitab juriidilise või faktilise kohustuse (vt lõige 46) maksta täiendavaid summasid, kui kindlustusandja ei maksa kindlustuslepingus sätestatud töötajate hüvitisi. Lõigetes 116–119 käsitletakse selliste kindlustuslepingujärgsete hüvitise saamise õiguste kajastamist ja mõõtmist, mis ei ole plaani varad.

Kajastamine ja mõõtmine: plaani varad*Plaani varade õiglane väärtus*

113 Plaani varade õiglane väärtus arvatakse maha puudu- või ülejäägi kindlaksmääramisel.

▼ M31

114 Plaani varade hulka ei kuulu sissemaksed, mida aruandev (majandus)üksus ei ole fondile tähtaegselt teinud, ja (majandus)üksuse emiteeritud mittevõõrandatavad finantsinstrumendid, mida fond haldab. Plaani varasid vähendavad kõik fondi kohustised, mis ei ole seotud töötajate hüvitistega, näiteks võlad tarnijatele, muud võlad ja tuletisinstrumentidest tulenevad kohustised.

115 Kui plaani varade hulka kuuluvad tingimustele vastavad kindlustuslepingud, mis vastavad summade ja tähtaegade poolest täpselt kõikidele plaani kohaselt makstavatele hüvitistele või osale neist, käsitatakse selliste kindlustuslepingute õiglase väärtusena asjakohaste kohustuste nüüdisväärtust (vähendades seda vajalikul määral, kui kindlustuslepingu kohaselt saada olevad summad ei ole tagasisaadavad täies ulatuses).

Hüvitised

116 Siis ja ainult siis, kui on praktiliselt kindel, et teine osapool hüvitab kõik kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse arveldamiseks vajalikud kulutused või osa neist, peab (majandus)üksus:

(a) kajastama oma hüvitise saamise õiguse eraldi varana. (Majandus)üksus mõõdab sellist vara õiglases väärtuses;

(b) eristama ja kajastama hüvitise saamise õiguse õiglase väärtuse muutusi sarnaselt plaani varade õiglase väärtuse muutustega (vt lõiked 124 ja 125). Lõike 120 kohaselt kajastatavaid kindlaksmääratud hüvitiste maksumuse komponente võib kajastada summa-deta, mis on seotud hüvitise saamise õiguse bilansilise väärtuse muutustega.

117 Mõnikord võib (majandus)üksus pöörduda kõigi kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse arveldamiseks vajalike kulutuste või nende osa tasumiseks teise osapoole, näiteks kindlustusandja poole. Lõikes 8 määratletud tingimustele vastavad kindlustuslepingud on plaani varad. (Majandus)üksus arvestab tingimustele vastavaid kindlustuslepinguid sarnaselt kõigi muude plaani varadega ning lõiget 116 ei rakendata (vt lõiked 46–49 ja 115).

118 Kui (majandus)üksuse kindlustusleping ei vasta tingimustele, ei ole see plaani vara. Sel juhul rakendatakse lõiget 116: (majandus)üksus kajastab kindlustuslepinguga ette nähtud hüvitise saamise õiguse eraldi varana ning seda ei arvata maha kindlaksmääratud hüvitiste puudu- või ülejäägi kindlaksmääramisel. Lõike 140 punktis b nõutakse, et (majandus)üksus kirjeldaks lühidalt hüvitise saamise õiguse ja asjakohase kohustuse vahelist sidet.

119 Kui hüvitise saamise õigus tuleneb kindlustuslepingust, mis vastab summade ja tähtaegade poolest täpselt kõikidele kindlaksmääratud hüvitistega plaani kohaselt makstavatele hüvitistele või osale neist, käsitatakse hüvitise saamise õiguse õiglase väärtusena asjakohase kohustuse nüüdisväärtust (vähendades seda vajalikul määral, kui hüvitis ei kuulu tasumisele täies ulatuses).

▼ **M31****Kindlaksmääratud hüvitiste maksumuse komponendid**▼ **M66**

120

Üksus kajastab kindlaksmääratud hüvitiste maksumuse komponendid, välja arvatud ulatuses, milles muu IFRSiga nõutakse või lubatakse nende arvestamist vara soetusmaksumuse hulka, järgmiselt:

(a) tööalase teenistuse kulutuse (vt lõiked 66–112 ja lõige 122A) kasumiaruandes;

▼ **M31**

(b) kindlaksmääratud hüvitiste netokohustise (netovara) netointressi (vt lõiked 123–126) kasumiaruandes ja

(c) kindlaksmääratud hüvitiste netokohustise (netovara) ümberhindamised (vt lõiked 127–130) muu koondkasumina.

121

Muud IFRS-id nõuavad teatavate töötajate hüvitistega seotud kulutuste arvamist selliste varade soetusmaksumuse hulka nagu varud või materiaalsed põhivarad (vt IAS 2 ja IAS 16). Selliste varade soetusmaksumuse hulka arvatud töösuhtejärgsete hüvitistega seotud kulutused hõlmavad asjakohase proportsionaalse osa lõikes 120 loetletud komponentidest.

122

Muu koondtuluna kajastatavaid kindlaksmääratud hüvitiste netokohustise (netovara) ümberhindamisi ei liigitata järgmisel perioodil ümber kasumiks või kahjumiks. (Majandus)üksus võib aga kanda sellised muu koondtuluna kajastatud summad üle omakapitali sees.

▼ **M66***Jooksva tööalase teenistuse kulutus*

122A

Üksus määrab kindlaks jooksva tööalase teenistuse kulutuse, kasutades aastase aruandeperioodi alguses kindlaks määratud aktuaarseid eeldusi. Kui üksus hindab kindlaksmääratud hüvitiste netokohustise (netovara) ümber vastavalt lõikele 99, määrab ta jooksva tööalase teenistuse kulutuse kindlaks ülejäänud aastaseks aruandeperioodiks pärast plaani muutmist, kärpimist või arveldust, kasutades aktuaarseid eeldusi, mida kasutati kindlaksmääratud hüvitiste netokohustise (netovara) ümberhindamisel vastavalt lõike 99 punktile b.

▼ **M31***Kindlaksmääratud hüvitiste netokohustise (netovara) netointress*▼ **M66**

123

Kindlaksmääratud hüvitiste netokohustise (netovara) netointressi kindlaksmääramiseks korrutab üksus kindlaksmääratud hüvitiste netokohustise (netovara) lõikes 83 sätestatud diskontomääraga.

123A

Netointressi kindlaksmääramiseks vastavalt lõikele 123 kasutab üksus kindlaksmääratud hüvitiste netokohustist (netovara) ja aastase aruandeperioodi alguses kindlaks määratud diskontomäära. Kui üksus hindab kindlaksmääratud hüvitiste netokohustise (netovara) ümber vastavalt lõikele 99, määrab ta netointressi kindlaks ülejäänud aastaseks aruandeperioodiks pärast plaani muutmist, kärpimist või arveldust, kasutades:

▼ **M66**

(a) kindlaksmääratud hüvitiste netokohustist (netovara), mis on kindlaks määratud vastavalt lõike 99 punktile b; ning

(b) diskontomäära, mida kasutati kindlaksmääratud hüvitiste netokohustise (netovara) ümberhindamisel vastavalt lõike 99 punktile b.

Lõike 123A kohaldamisel võtab üksus arvesse ka kindlaksmääratud hüvitiste netokohustise (netovara) mis tahes selliseid muutusi perioodi jooksul, mis tulenevad sissemaksetest või hüvitiste väljamaksetest.

▼ **M31**

124

Kindlaksmääratud hüvitiste netokohustise (netovara) netointress sisaldab intressitulu plaani varadelt, intressikulu kindlaksmääratud hüvitiste kohustuselt ja lõikes 64 nimetatud varade ülempiiri mõju intresse.

▼ **M66**

125

Intressitulu plaani varadelt on osa plaani varadest saadavast tulust ja selle määramiseks korrutatakse plaani varade õiglane väärtus lõikes 123A sätestatud diskontomääraga. Üksus määrab plaani varade õiglase väärtuse kindlaks aastase aruandeperioodi alguses. Kui üksus hindab kindlaksmääratud hüvitiste netokohustise (netovara) ümber vastavalt lõikele 99, määrab ta intressikulu kindlaks ülejäänud aastaseks aruandeperioodiks pärast plaani muutmist, kärpimist või arveldust, kasutades plaani varasid, mida kasutati kindlaksmääratud hüvitiste netokohustise (netovara) ümberhindamisel vastavalt lõike 99 punktile b. Lõike 125 kohaldamisel võtab üksus arvesse ka perioodi jooksul hoitud plaani varade mis tahes muutusi, mis tulenevad sissemaksetest või hüvitiste väljamaksetest. Plaani varadelt saadud intressitulu ja plaani varadest saadud tulu erinevust võetakse arvesse kindlaksmääratud hüvitiste netokohustise (netovara) ümberhindamisel.

126

Varade ülempiiri mõju intressid on varade ülempiiri mõju kogumuutuse osa ja nende määramiseks korrutatakse varade ülempiiri mõju lõikes 123A sätestatud diskontomääraga. Üksus määrab varade ülempiiri mõju kindlaks aastase aruandeperioodi alguses. Kui üksus hindab kindlaksmääratud hüvitiste netokohustise (netovara) ümber vastavalt lõikele 99, määrab ta varade ülempiiri mõju intressid kindlaks ülejäänud aastaseks aruandeperioodiks pärast plaani muutmist, kärpimist või arveldust, võttes arvesse varade ülempiiri mõju mis tahes muutust, mis on kindlaks määratud vastavalt lõikele 101A. Varade ülempiiri mõju intressi ja varade ülempiiri kogumuutuse erinevust võetakse arvesse kindlaksmääratud hüvitiste netokohustise (netovara) ümberhindamisel.

▼ **M31**

Kindlaksmääratud hüvitiste netokohustise (netovara) ümberhindamised

127 Kindlaksmääratud hüvitiste netokohustise (netovara) ümberhindamised hõlmavad järgmist:

- (a) aktuaarsed kasumid ja kahjumid (vt lõiked 128 ja 129);
- (b) tulu plaani varadest (vt lõige 130), välja arvatud kindlaksmääratud hüvitiste netokohustise (netovara) netointressis sisalduvad summad (vt lõige 125); ja
- (c) varade ülempiiri mõju muutus, välja arvatud kindlaksmääratud hüvitiste netokohustise (netovara) netointressis sisalduvad summad (vt lõige 126).

128 Aktuaarsed kasumid ja kahjumid tulenevad kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse nüüdisväärtuse suurenemisest või vähenemisest, mis on tingitud aktuaarsete eelduste muutustest ja kogemuspõhistest korrigeerimistest. Aktuaarsete kasumite ja kahjumite põhjused on näiteks:

- (a) ootamatult kõrged või madalad tööjõu volavuse, ennetähtaegselt pensionile jäämise või suremuse määrad, ning oodatust suurem või väiksem palkade, hüvitiste (kui plaani ametlikud või faktilised tingimused näevad ette inflatsioonist tulenevat hüvitiste suurendamist) või ravikulude suurenemine;
- (b) hüvitise maksmise võimalustega seotud eelduste muutuste mõju;
- (c) edaspidiste tööjõu volavuse, ennetähtaegselt pensionile jäämise või suremuse määrade muutuste, samuti palkade, hüvitiste (kui plaani ametlikud või faktilised tingimused näevad ette inflatsioonist tulenevat hüvitiste suurendamist) või ravikulude suurenemise hinnangute muutuste mõju ja
- (d) diskontomäära muutuste mõju.

129 Aktuaarsed kasumid ja kahjumid ei sisalda kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse nüüdisväärtuse muutusi, mille põhjuseks on kindlaksmääratud hüvitistega plaani kehtestamine, muutmine, kärpimine või arveldus, ega kindlaksmääratud hüvitistega plaani kohaselt makstavate hüvitiste muutusi. Selliste muutuste tulemuseks on möödunud tööalase teenistuse kulutus või kasum või kahjum arvelduselt.

130 Plaani varadest saadava tulu kindlaksmääramisel arwab (majandus)üksus maha plaani varade haldamisega seotud kulud ja plaanilt tasumisele kuuluvad maksud, välja arvatud kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse mõõtmiseks kasutatavates aktuaarsetes eeldustes (lõige 76) sisalduvad maksud. Muid halduskulusid plaani varadest saadavast tulust maha ei arvata.

▼ M31**Esitusviis***Tasaarvestamine*

131 (Majandus)üksus tasaarvestab ühe plaani vara ja teise plaani kohustise siis ja ainult siis, kui:

- (a) (majandus)üksusel on juriidilist jõudu omav õigus kasutada ühe plaani ülejääki teise plaani kohustuste täitmiseks ja
- (b) (majandus)üksus kavatseb kohustusi täita netosummana või samaaegselt realiseerida ühe plaani ülejäägi ning täita teise plaani kohustuse.

132 Tasaarvestamise kriteeriumid on sarnased IAS 32-s *Finantsinstrumendid: esitamine* finantsinstrumentide puhul sätestatud kriteeriumitega.

Lühi- ja pikaajaliste elementide eristamine

133 Osa (majandus)üksusi eristab käibevara ja lühiajalisi kohustisi põhivarast ja pikaajalistest kohustistest. Käesolevas standardis ei sätestata, kas (majandus)üksus peab eristama töösuhtejärgsetest hüvitistest tulevate varade ja kohustiste lühi- ja pikaajalisi elemente.

Kindlaksmääratud hüvitiste maksumuse komponendid

134 Lõike 120 kohaselt peab (majandus)üksus kajastama tööalase teenistuse kulutuse ja kindlaksmääratud hüvitiste netokohustise (netovara) netointressi kasumiaruandes. Käesolevas standardis ei sätestata, kuidas (majandus)üksus peab tööalase teenistuse kulutust ja kindlaksmääratud hüvitiste netokohustise (netovara) netointressi kajastama. (Majandus)üksus kajastab need komponendid kooskõlas IAS 1-ga.

Avalikustamine

135 (Majandus)üksus avalikustab teabe, mis:

- (a) selgitab tema kindlaksmääratud hüvitistega plaanide omadusi ja nendega seotud riske (vt lõige 139);
- (b) täpsustab ja selgitab, millised finantsaruannetes kajastatud summad tulenevad tema kindlaksmääratud hüvitistega plaanidest (vt lõiked 140–144); ja
- (c) kirjeldab, kuidas tema kindlaksmääratud hüvitistega plaanid võivad mõjutada (majandus)üksuse tulevaste rahavoogude summat, tähtaegu ja ebakindlust (vt lõiked 145–147).

136 Lõike 135 eesmärkide saavutamiseks võtab (majandus)üksus arvesse kõiki järgmisi asjaolusid:

- (a) avalikustamisnõuete täitmiseks vajalik üksikasjalikkus;
- (b) kui suurt rõhku tuleb igale nõudele panna;
- (c) mil määral tuleb teavet koondada või eristada ja
- (d) kas finantsaruannete kasutajad vajavad avalikustatud kvantitatiivse teabe hindamiseks lisateavet.

▼ M31

137 Kui käesoleva standardi ja muude IFRSidega ette nähtud avalikustamisest ei piisa lõike 135 eesmärkide saavutamiseks, avalikustab (majandus)üksus nende eesmärkide saavutamiseks vajaliku lisateabe. (Majandus)üksus võib esitada näiteks kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse nüüdsväärtuse analüüsi, milles on kirjeldatud kohustuse olemust, omadusi ja riske. Sellisel avalikustamisel võib eristada:

- (a) aktiivsete liikmete, passiivsete liikmete ja pensionäridega seotud summasid;
- (b) garanteeritud hüvitisi ja kogunenud, kuid garanteerimata hüvitisi;
- (c) tingimuslikke hüvitisi, edaspidistest palgatõusudest tulenevaid summasid ja muid hüvitisi.

138 (Majandus)üksus hindab, kas kogu avalikustatav teave või osa sellest tuleks esitada oluliselt erinevate riskidega plaane või plaanide rühmi eristades. (Majandus)üksus võib eristada plaanide kohta avalikustatavat teavet näiteks järgmiste tunnuste alusel:

- (a) erinevad geograafilised asukohad;
- (b) erinevad omadused, nt kindlal palgal põhinevad pensioniplaanid, lõplikul palgal põhinevad pensioniplaanid või töösuhtejärgse arstiabi plaanid;
- (c) erinevad regulatiivsed keskkonnad;
- (d) erinevad aruandlusvaldkonnad;
- (e) erinev rahastamiskord (nt tervikuna eelnevalt rahastamata, tervikuna või osaliselt rahastatud).

Kindlaksmääratud hüvitistega plaanide omadused ja nendega seotud riskid

139 (Majandus)üksus avalikustab:

- (a) teabe oma kindlaksmääratud hüvitistega plaanide omaduste kohta, sealhulgas:
 - (i) plaaniga (nt lõplikul palgal põhinevate kindlaksmääratud hüvitistega plaan või sissemaksetel põhinev garantiiga plaan) ette nähtud hüvitiste olemuse;
 - (ii) plaani regulatiivse keskkonna kirjelduse, näiteks rahastamise miinimumnõuded ja regulatiivse keskkonna, näiteks varade ülempiiri (vt lõige 64) mõju plaanile;
 - (iii) (majandus)üksuse muude plaani haldamisega seotud kohustuste kirjelduse, näiteks fondivalitsejate või plaani nõukogu liikmete kohustused;
- (b) plaanist (majandus)üksusele tulenevate riskide kirjelduse, milles pööratakse tähelepanu ebatavalistele, (majandus)üksusele eriomastele või plaanile eriomastele riskidele, ning suurte riskikontsentratsioonide kirjelduse. Näiteks kui plaani varad investeeritakse peamiselt ühte investeringuklassi (nt kinnisvarasse), võib plaan põhjustada (majandus)üksuse kinnisvarariskide kontsentreerumist;
- (c) plaani muudatuste, kärpimiste ja arvelduste kirjelduse.

▼ **M31***Finantsaruannetes esitatud summade selgitus*

140 (Majandus)üksus esitab vajaduse korral järgmiste elementide alg- ja lõppsaldo võrdluse:

(a) kindlaksmääratud hüvitiste netokohustis (netovara), esitades eraldi võrdluse alljärgneva kohta:

(i) plaani varad;

(ii) kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse nüüdisväärtus;

(iii) varade ülempiiri mõju;

(b) hüvitise saamise õigused. (Majandus)üksus kirjeldab ka hüvitise saamise õiguse ja asjakohase kohustuse suhet.

141 Igas lõike 140 kohases võrdluses tuleb vajaduse korral esitada järgmised andmed:

(a) jooksva tööalase teenistuse kulutus;

(b) intressitulu või -kulu;

(c) kindlaksmääratud hüvitiste netokohustise (netovara) ümberhindamised, näidates eraldi:

(i) tulu plaani varadest, välja arvatud punktis b nimetatud intressides sisalduvad summad;

(ii) aktuaarsed kasumid ja kahjumid, mis tulenevad demograafiliste eelduste muutustest (vt lõike 76 punkt a);

(iii) aktuaarsed kasumid ja kahjumid, mis tulenevad finantseelduste muutustest (vt lõike 76 punkt b);

(iv) muutused varade ülempiiri piiravas mõjus kindlaksmääratud hüvitiste netovarale, välja arvatud punktis b nimetatud intressides sisalduvad summad. (Majandus)üksus avalikustab ka selle, kuidas ta määras suurima kättesaadava majandusliku kasu, st kas see kasu saadakse tagasimaksetest, tulevaste sissemaksete vähendustest või neist mõlemast;

(d) möödunud tööalase teenistuse kulutus ning kasumid ja kahjumid arveldustelt. Lõike 100 kohaselt ei tule möödunud tööalase teenistuse kulutust ning kasumeid ja kahjumeid arveldustelt eristada, kui need tekivad koos;

(e) valuutakursside muutuste mõju;

(f) plaani sissemaksed, näidates eraldi tööandja ja plaanis osalejate sissemaksed;

(g) plaani kohaselt tehtavad maksed, näidates eraldi arveldustega seoses makstud summad;

(h) äriühenduste ja müügi mõju.

142 (Majandus)üksus jagab plaani varade õiglase väärtuse nende varade olemust ja riske eristavateks liikideks ning iga plaani varade liigi alaliikideks, millel on noteeritud turuhind aktiivsel turul (nagu määratletud IFRS 13-s *Õiglase väärtuse määramine*)⁽¹⁾ ja millel see puudub. Näiteks lõikes 136 käsitletud avalikustamise taseme puhul võib (majandus)üksus eristada:

(a) raha ja raha ekvivalente;

⁽¹⁾ Kui (majandus)üksus ei ole veel IFRS 13 rakendanud, võib ta vajaduse korral arvesse võtta IAS 39 *Finantsinstrumendid: kajastamine ja määramine* lõiget AG71 või IFRS 9 *Finantsinstrumendid* (oktoober 2010) lõiget B.5.4.3.

▼ **M31**

- (b) omakapitaliinstrumente (eraldatud majandusharu, ettevõtja suuruse, geograafilise asukoha jmt järgi);
 - (c) võlainstrumente (eraldatud emiteerija, krediitkvaliteedi, geograafilise piirkonna jmt järgi);
 - (d) kinnisvara (eraldatud geograafilise piirkonna jmt järgi);
 - (e) tuletisinstrumente (eraldatud lepinguga, näiteks intressimäära lepingute, valuutakursi lepingute, omakapitali lepingute, krediitilepingute, pikaajalise vahetuslepingute ja muude lepingutega kaasneva riski tüübi järgi);
 - (f) investeerimisfonde (eraldatud fondi liigi järgi);
 - (g) varaga tagatud väärtipabereid ja
 - (h) struktureeritud võlga.
- 143 (Majandus)üksus avalikustab oma plaani varade hulka kuuluvate võõrandatavate finantsinstrumentide õiglase väärtuse ning (majandus)üksuse kasutuses oleva ja plaani varade hulka kuuluva kinnisvara või muu vara õiglase väärtuse.
- 144 (Majandus)üksus avalikustab olulised aktuaarsed eeldused, mida kasutatakse kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse nüüdisväärtuse määramiseks (vt lõige 76). Need andmed tuleb avalikustada absoluutmäärades (nt absoluutse protsendimäärana, mitte erinevate protsendimäärade või muude muutujate vahena). Kui (majandus)üksus avalikustab mitme plaani kokkuvõtlikud andmed, esitab ta need andmed kaalutud keskmistena või suhteliselt kitsaste vahemikena.
- Tulevaste rahavoogude summa, tähtajad ja usaldatavus*
- 145 (Majandus)üksus avalikustab:
- (a) iga (lõike 144 kohaselt avalikustatud) olulise aktuaarse eelduse tundlikkusanalüüsi aruandeperioodi lõpu seisuga, näidates, kuidas sel ajal piisavalt tõenäolised asjakohase aktuaarse eelduse muutused oleksid mõjutanud kindlaksmääratud hüvitiste kohustust;
 - (b) punktis a nõutava tundlikkusanalüüsi tegemisel kasutatud meetodid ja eeldused ning nende meetodite puudused;
 - (c) tundlikkusanalüüsi tegemisel kasutatud meetodite ja eelduste muutused võrreldes eelmise perioodiga ja nende muutuste põhjused.
- 146 (Majandus)üksus kirjeldab varade ja kohustiste vastavusse viimise strateegiaid, mida plaan või (majandus)üksus kasutab riskide juhtimiseks, sealhulgas annuiteetide ja muude meetodite, näiteks pikaajalise vahetustehingute kasutamist.
- 147 Selleks et näidata kindlaksmääratud hüvitistega plaani mõju (majandus)üksuse tulevastele rahavoogudele, avalikustab (majandus)üksus:
- (a) tulevase sissemakseid mõjutava rahastamiskorra ja rahastamis põhimõtete kirjelduse;
 - (b) eeldatavad sissemaksed plaani järgmisel aruandeaastal;

▼ M31

- (c) teabe kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse lõpptähtaegade kohta. Teave sisaldab kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse kaalutud keskmist kestust ja võib sisaldada muid andmeid hüvitiste väljamaksete tähtaegade jaotuse kohta, näiteks hüvitiste väljamaksete lõpptähtaegade analüüsi.

Mitut tööandjat hõlmavad plaanid

148 Kui (majandus)üksus osaleb mitut tööandjat hõlmavas plaanis, avalikustab ta:

- (a) rahastamiskorra kirjelduse, mis sisaldab (majandus)üksuse sisse- maksete määra kindlaksmääramise meetodit ja rahastamise miini- mumnõudeid;
- (b) kirjelduse selle kohta, mil määral on (majandus)üksus mitut tööandjat hõlmava plaani tingimuste kohaselt plaani puhul vastutav teiste (majandus)üksuste kohustuste eest;
- (c) kirjelduse puudu- või ülejäägi kokkulepitud jaotamise kohta:
 - (i) plaani likvideerimise korral või
 - (ii) kui (majandus)üksus plaanist tagasi astub;
- (d) kui (majandus)üksus peab lõike 34 kohaselt selle plaani üle arves- tust kindlaksmääratud sisse maksetega plaanina, avalikustab ta lisaks punktides a–c nõutud teabele ning lõigetes 139–147 nõutud teabe asemel:
 - (i) asjaolu, et plaan on kindlaksmääratud hüvitistega plaan;
 - (ii) põhjuse, miks ei ole piisavalt teavet, et (majandus)üksus saaks plaani üle arvestust pidada kindlaksmääratud hüvitis- tega plaanina;
 - (iii) eeldatavad sisse maksed plaani järgmisel aruandeaastal;
 - (iv) teabe tulevaste sisse maksete summat mõjutada võiva plaani puudu- või ülejäägi, sealhulgas selle puudu- või ülejäägi kindlaksmääramise aluse ja (majandus)üksusele avalduva mõju kohta;
 - (v) (majandus)üksuse osaluse taseme võrreldes teiste plaanis osalevate (majandus)üksustega. Seda võivad näidata näiteks (majandus)üksuse osakaal plaani sisse maksete kogumahus või aktiivsete liikmete, pensionile jäänud liikmete ja hüvitise saamise õigusega endiste liikmete koguarvus, kui see teave on kättesaadav.

Kindlaksmääratud hüvitistega plaanid, mille puhul riskid on jagatud ühise kontrolli all olevate (majandus)üksuste vahel

149 Kui (majandus)üksus osaleb ühise kontrolli all olevate (majandus)ük- suste vahel riske jagavas kindlaksmääratud hüvitistega plaanis, avalikustab ta alljärgneva:

- (a) lepingupõhine kokkulepe või kehtestatud meetod kindlaksmää- ratud hüvitiste netomaksumuse sissenõudmiseks või asjaolu, et selline meetod puudub;

▼ **M31**

- (b) (majandus)üksuse tasutava sissemakse määramise meetod;
 - (c) kogu lõigetes 135–147 nõutud teave plaani kui terviku kohta, kui (majandus)üksus arvestab kindlaksmääratud hüvitiste netomaksu-
muse jaotamist lõike 41 kohaselt;
 - (d) lõigetes 135–137, 139 ja 142–144 ning lõike 147 punktides a ja b nõutud teave plaani kui terviku kohta, kui (majandus)üksus kajastab perioodi eest makstavat sissemakset lõike 41 kohaselt.
- 150 Lõike 149 punktides c ja d nõutud teabe võib avalikustada ristviitega mõne teise kontserni kuuluva (majandus)üksuse finantsaruandes avalikustatud andmetele, kui:
- (a) plaani kohta nõutud teave on kõnealuse kontserni kuuluva (majandus)üksuse finantsaruandes eraldi välja toodud ja avalikustatud ning
 - (b) kõnealuse kontserni kuuluva (majandus)üksuse finantsaruanne on finantsaruande kasutajatele kättesaadav samadel tingimustel ja samal ajal või varem kui (majandus)üksuse finantsaruanne.

Muude IFRSide avalikustamisnõuded

- 151 Kui IAS 24 seda nõuab, avalikustab (majandus)üksus teabe:
- (a) seotud osapoolte ja töösuhtejärgsete hüvitistega plaanide vaheliste tehingute kohta ja
 - (b) juhtkonna võtmeisikutele makstavate töösuhtejärgsete hüvitiste kohta.
- 152 Kui IAS 37 seda nõuab, avalikustab (majandus)üksus teabe töösuhtejärgsete hüvitiste kohustustest tulenevate tingimuslike kohustiste kohta.

MUUD PIKAAJALISED TÖÖTAJATE HÜVITISED

- 153 Kui muid pikaajalisi töötajate hüvitisi ei maksta eeldatavasti terveniisti välja 12 kuu jooksul pärast selle aruandeaasta lõppu, mil töötajad olid asjakohases tööalases teenistuses, on need hüvitised järgmised:
- (a) pikaajalised tasustatavad töölt puudumised, näiteks pikaajalise tööalase teenistuse eest antav puhkus või teadustööks võetav puhkus;
 - (b) tähtpäevadega või muud pikaajalise tööalase teenistusega seotud hüvitised;
 - (c) pikaajalised invaliidsushüvitised;
 - (d) kasumiosalus ja boonused ning
 - (e) edasilükatud töötasu.
- 154 Muude pikaajaliste töötajate hüvitiste mõõtmisega ei kaasne üldjuhul sama palju ebakindlust kui töösuhtejärgsete hüvitiste mõõtmisega. Seepärast nõutakse käesoleva standardiga lihtsustatud meetodi kasutamist muude pikaajaliste töötajate hüvitiste arvestamisel. Erinevalt töösuhtejärgsete hüvitiste arvestamise meetodist ei kajastata selle meetodi kohaselt ümberhindamisi muu koondkasumina.

Kajastamine ja mõõtmine

- 155 (Majandus)üksus rakendab muude pikaajaliste töötajate hüvitistega plaani puudu- või ülejäägi kajastamisel ja mõõtmisel lõikeid 56–98 ja 113–115. Hüvitise saamise õiguse kajastamisel ja mõõtmisel rakendab (majandus)üksus lõikeid 116–119.

▼ M66

156 Üksus kajastab muude pikaajaliste töötajate hüvitiste puhul kasumiaruandes järgmiste summade netokogusumma, välja arvatud selles ulatuses, milles muu IFRSiga nõutakse või lubatakse nende arvestamist vara soetusmaksumuse hulka:

(a) tööalase teenistuse kulutus (vt lõiked 66–112 ja lõige 122A);

▼ M31

(b) kindlaksmääratud hüvitiste netokohustise (netovara) netointress (vt lõiked 123–126) ja

(c) kindlaksmääratud hüvitiste netokohustise (netovara) ümberhindamised (vt lõiked 127–130).

157 Üks muude pikaajaliste töötajate hüvitiste vorm on pikaajalised invaliidsushüvitised. Kui hüvitise suurus sõltub tööalase teenistuse pikkusest, tekib tööalase teenuse osutamisel kohustus. Selle kohustuse mõõtmisel võetakse arvesse, kui tõenäoline on väljamaksmine ja kui pika aja jooksul peab väljamaksmine eeldatavasti toimuma. Kui hüvitise suurus on kõikidele invaliidistunud töötajale ühesugune, olenev tööalase teenistuse kestusest, kajastatakse nende hüvitiste eeldatav maksumus siis, kui pikaajalist invaliidsust põhjustav juhtum toimub.

Avalikustamine

158 Kuigi käesoleva standardiga ei nõuta muude pikaajaliste töötajate hüvitiste kohta konkreetse teabe avalikustamist, võidakse teabe avalikustamist nõuda muude IFRSidega. IAS 24 nõuab näiteks teabe avalikustamist juhtkonna võtmeisikutele makstavate töötajate hüvitiste kohta. IAS 1 nõuab töötajate hüvitistega seotud kulude avalikustamist.

TÖÖSUHTE LÕPETAMISE HÜVITISED

159 Käesolevas standardis käsitletakse töösuhte lõpetamise hüvitisi muudest töötajate hüvitistest eraldi, sest kohustust tekitav sündmus on töösuhte lõpetamine, mitte töötaja tööalane teenistus. Töösuhte lõpetamise hüvitised tulenevad kas (majandus)üksuse otsusest töösuhte lõpetada või töötaja otsusest võtta vastu (majandus)üksuse pakkumine saada hüvitist vastutasuks töösuhte lõpetamise eest.

160 Töösuhte lõpetamise hüvitised ei hõlma töötajate hüvitisi, mida makstakse töösuhte lõpetamisel töötaja soovil ilma (majandus)üksuse pakkumiseta või kohustuslike pensionilejäämise nõuete tõttu, sest need hüvitised on töösuhtejärgsed hüvitised. Osa (majandus)üksusi maksab töötaja soovil toimuva töösuhte lõpetamise korral väiksemat hüvitist (sisuliselt töösuhtejärgset hüvitist) kui (majandus)üksuse algatusel toimuva töösuhte lõpetamise korral. Töötaja soovil toimuva töösuhte lõpetamise eest makstava hüvitise ja (majandus)üksuse algatuse korral makstava suurema hüvitise erinevus on töösuhte lõpetamise hüvitis.

161 Töötajate hüvitise vorm ei näita, kas seda makstakse tööalase teenistuse või töösuhte lõpetamise eest. Töösuhte lõpetamise hüvitised on enamasti ühekordsed väljamaksed, kuid hõlmavad mõnikord ka:

(a) töösuhtejärgsete hüvitiste suurendamist kas kaudselt töötajate hüvitiste plaani kaudu või otseselt;

(b) palka kuni kindlaksmääratud etteteatamisperioodi lõpuni, kui töötaja ei osuta edaspidi (majandus)üksusele majanduslikku kasu toovaid tööalaseid teenuseid.

▼ **M31**

162 Näitajad, mis osutavad, et töötajate hüvitist makstakse töölase teenistuse eest, on muu hulgas järgmised:

(a) hüvitis sõltub töölase teenistuse jätkumisest (sh hüvitised, mis töölase teenistuse jätkudes suurenevad);

(b) hüvitist makstakse töötajate hüvitiste plaani tingimuste kohaselt.

163 Teatavaid töösuhte lõpetamise hüvitisi makstakse olemasoleva töötajate hüvitiste plaani kohaselt. Need hüvitised võivad näiteks olla kindlaks määratud põhikirjas, töölepingus või ametiühingu kokkuleppes või tuleneda tööandja väljakujunenud tavast maksta sarnaseid hüvitisi. Teine näide: kui (majandus)üksus teeb pikemat aega kehtiva hüvitiste pakkumise või kui pakkumise ja töösuhte tegeliku lõpetamise eeldatava kuupäeva vahele jääb pikem aeg, siis (majandus)üksus kaalub, kas ta on loonud uue töötajate hüvitiste plaani ja kas selle kohaselt pakutavad hüvitised on töösuhte lõpetamise hüvitised või töösuhtejärgsed hüvitised. Töötajate hüvitiste plaani tingimuste kohaselt makstavad töötajate hüvitised on töösuhte lõpetamise hüvitised, kui need tulenevad (majandus)üksuse otsusest töötaja töösuhte lõpetada ega sõltu töölase teenistuse jätkumisest.

164 Mõningaid töötajate hüvitisi makstakse olenemata töötaja lahkumise põhjusest. Selliste hüvitiste maksmine on kindel (kui teatavad garantiimist või minimaalset teenistust käsitlevad tingimused on täidetud), kuid nende väljamaksmise aeg ei ole kindel. Kuigi selliseid hüvitisi käsitatakse mõnes riigis töösuhte lõpetamise hüvitistena või lisahüvistena, on pigem tegemist töösuhtejärgsete hüvitistega kui töösuhte lõpetamise hüvitistega, ja (majandus)üksus arvestab neid töösuhtejärgsete hüvitistena.

Kajastamine

165 (Majandus)üksus kajastab töösuhte lõpetamise hüvitiste kohustise ja kulud kuupäeval, mis on järgmistest varasem:

(a) kui (majandus)üksus ei saa enam nende hüvitiste pakkumist tagasi võtta ja

(b) kui (majandus)üksus kajastab IAS 37 rakendamisalasse kuuluva ja töösuhte lõpetamise hüvitiste maksmist hõlmava restruktureerimise kulud.

166 Kui töösuhte lõpetamise hüvitisi makstakse tulenevalt töötaja otsusest võtta vastu pakkumine saada hüvitist vastutasuks töösuhte lõpetamise eest, ei saa (majandus)üksus töösuhte lõpetamise hüvitiste pakkumist enam tagasi võtta kuupäeval, mis on järgmistest varasem:

(a) kui töötaja võtab pakkumise vastu ja

(b) kui hakkab kehtima (majandus)üksuse pakkumise tagasivõtmise piirang (juriidiline, regulatiivne või lepinguline nõue või muu piirang). See toimub pakkumise tegemisel, kui piirang oli pakkumise tegemise ajal olemas.

167 Kui töösuhte lõpetamise hüvitisi makstakse tulenevalt (majandus)üksuse otsusest töötaja töösuhte lõpetada, ei saa (majandus)üksus enam pakkumist tagasi võtta, kui ta on edastanud asjaomastele töötajatele töösuhte lõpetamise plaani, mis vastab kõikidele järgmistele kriteeriumidele:

▼ **M31**

- (a) plaani elluviimiseks vajalikud meetmed osutavad sellele, et plaani oluline muutmine on ebatõenäoline;
- (b) plaanis on märgitud töötajate arv, kellega töösuhe lõpetatakse, nende ametikoha liik või tegevusala ja asukoht (kuid plaanis ei tule nimetada iga töötajat) ning eeldatav töösuhe lõpetamise kuupäev;
- (c) töösuhe lõpetamise hüvitisi on plaanis käsitletud piisavalt üksikasjalikult, et töötajad saaksid kindlaks teha, mis liiki ja kui suuri hüvitisi nad töösuhe lõpetamisel saavad.

168 Töösuhe lõpetamise hüvitiste kajastamisel võib (majandus)üksusel olla vaja arvestada ka plaani muudatusi või muude töötajate hüvitiste kärpimist (vt lõige 103).

Mõõtmine

169 (Majandus)üksus mõõdab töösuhe lõpetamise hüvitisi esmasel kajastamisel ning mõõdab ja kajastab hilisemaid muutusi kooskõlas töötajate hüvitise olemusega, tingimusel, et kui töösuhe lõpetamise hüvitised kujutavad endast töösuhetjargsete hüvitiste suurendamist, rakendab (majandus)üksus töösuhetjargsete hüvitiste suhtes kehtivaid nõudeid. Lisaks sellele:

- (a) kui töösuhe lõpetamise hüvitised makstakse eeldatavasti tervenisti välja 12 kuu jooksul pärast selle aruandeaasta lõppu, mil töösuhe lõpetamise hüvitis kajastatakse, rakendab (majandus)üksus lühiajaliste töötajate hüvitiste suhtes kehtivaid nõudeid;
- (b) kui töösuhe lõpetamise hüvitisi ei maksta eeldatavasti tervenisti välja 12 kuu jooksul pärast aruandeaasta lõppu, rakendab (majandus)üksus muude pikaajaliste töötajate hüvitiste suhtes kehtivaid nõudeid.

170 Kuna töösuhe lõpetamise hüvitisi ei maksta tööalase teenistuse eest, ei rakendata lõikeid 70–74, mis käsitlevad hüvitise määramist tööalase teenistuse perioodidele.

Lõikeid 159–170 illustreeriv näide**Taust**

(Majandus)üksus kavatseb kümne kuu jooksul sulgeda hiljuti omandatud tehase ja lõpetada siis kõigi tehasesse järele jäänud töötajate töösuhete. Kuna (majandus)üksus vajab tehase töötajate teadmisi mõne lepingu täitmiseks, esitab ta järgmise töösuhete lõpetamise plaani.

Igale töötajale, kes jääb tööalasesse teenistusse kuni tehase sulgemiseni, makstakse töösuhe lõpetamise kuupäeval sularahas 30 000 VÜ-d. Enne tehase sulgemist lahkuvad töötajad saavad 10 000 VÜ-d.

Tehases on 120 töötajat. (Majandus)üksus eeldab plaani esitamise ajal, et 20 neist lahkub enne tehase sulgemist. Seega on raha väljavoo eeldatav kogusumma 3 200 000 VÜ-d ($20 \times 10\,000 \text{ VÜ} + 100 \times 30\,000 \text{ VÜ}$). Nagu lõikes 160 nõutud, kajastab (majandus)üksus töösuhe lõpetamise eest makstavad hüvitised töösuhe lõpetamise hüvitistena ja tööalase teenistuse eest makstavad hüvitised lühiajaliste töötajate hüvitistena.

▼ **M31**

Töösuhete lõpetamise hüvitised

Töösuhete lõpetamise eest makstakse hüvitiseks 10 000 VÜ-d. Selle summa peab (majandus)üksus töösuhete lõpetamise eest maksuma olenemata sellest, kas töötajad jäävad tööalasesse teenistusse tehase sulgemiseni või lahkuvad enne seda. Kuigi töötajad võivad lahkuda enne tehase sulgemist, on kõigi töötajate töösuhete lõpetamise põhjuseks (majandus)üksuse otsus tehas sulgeda ja nende töösuhete lõpetada (st kõik töötajad lahkuvad töölt, kui tehas suletakse). Seepärast kajastab (majandus)üksus 1 200 000 VÜ ($120 \times 10\,000$ VÜ) suuruse töötajate hüvitiste plaani kohaselt makstavate töösuhete lõpetamise hüvitiste kohustise kas töösuhete lõpetamise plaani avaldamisel või tehase sulgemisega seotud restruktureerimiskulude kajastamisel, olenevalt sellest, kumb toimub varem.

Hüvitised tööalase teenistuse eest

Lisahüvitised, mida töötajad saavad, kui nad jäävad kümneks kuuks tööalasesse teenistusse, on vastutaks sel ajal osutatud tööalaste teenuste eest. (Majandus)üksus kajastab need hüvitised lühiajaliste töötajate hüvitistena, sest ta maksab need eeldatavasti välja enne 12 kuu möödumist aruandeaasta lõpust. Selle näite puhul ei ole diskonteerimine nõutav, nii et kümnekuuse tööalase teenistuse igal kuul kajastatakse 200 000 VÜ ($2\,000\,000$ VÜ $\div 10$) suurused kulud, suurendades vastavalt kohustise bilansilist väärtust.

Avalikustamine

- 171 Kuigi käesoleva standardiga ei nõuta töösuhete lõpetamise hüvitiste kohta konkreetse teabe avalikustamist, võidakse teabe avalikustamist nõuda muude IFRSidega. IAS 24 nõuab näiteks teabe avalikustamist juhtkonna võtmeisikutele makstavate töötajate hüvitiste kohta. IAS 1 nõuab töötajate hüvitistega seotud kulude avalikustamist.

ÜLEMINEK JA JÕUSTUMINE

- 172 (Majandus)üksus rakendab käesolevat standardit 1. jaanuaril 2013 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab käesolevat standardit varem, avalikustab ta selle asjaolu.
- 173 (Majandus)üksus rakendab käesolevat standardit tagasiulatuvalt kooskõlas IAS 8-ga *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead*, välja arvatud juhul, kui:
- (a) (majandus)üksus ei pea korrigeerima käesoleva standardi rakendusalast välja jääva vara bilansilist väärtust vastavalt neile töötajate hüvitistega seotud kulude muutustele, mis sisaldasid bilansilises väärtuses enne esmase rakendamise kuupäeva. Esmase rakendamise kuupäev on varaseima eelneva perioodi algus, mille (majandus)üksus esitab esimeses finantsaruandes, milles ta käesolevat standardit rakendab;
 - (b) (majandus)üksus ei pea enne 1. jaanuari 2014 alanud perioodide finantsaruannetes lõike 145 kohaselt teavet avalikustades esitama võrdlusandmeid kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse tundlikkuse kohta.
- 174 IFRS 13-ga, välja antud mais 2011, muudeti mõistet „õiglane väärtus” lõikes 8 ja lõige 113. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 13.

▼ **M44**

- 175 Dokumendiga „Kindlaksmääratud hüvitistega plaanid: töötajate sissemaksed” (IAS 19 muudatused), välja antud 2013. aasta novembris, muudeti lõikeid 93–94. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi tagasiulatuvalt kooskõlas IAS 8-ga „Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead” 1. juulil 2014 või hiljem algavate aruandeaastate

▼ **M44**

suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab kõnealuseid muudatusi varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

▼ **M48**

176 Dokumendiga *IFRSide 2012.-2014. aasta tsükli iga-aastased edasirendused*, välja antud septembris 2014, muudeti paragrahvi 83 ja lisati paragrahv 177. (Majandus)üksus rakendab seda muudatust 1. jaanuaril 2016 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab kõnealust muudatust varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

177 (Majandus)üksus rakendab paragrahvi 176 muudatust alates esimestes finantsaruannetes, milles (majandus)üksus rakendab muudatust, esitatud varasema võrreldava perioodi algusest. Käesoleva muutuse rakendamisest tulenevat mis tahes esialgset korrigeerimist kajastatakse jaotamata kasumis selle perioodi alguses.

▼ **M66**

179 2018. aasta veebruaris välja antud dokumendiga *Plaani muutmine, kärpimine või arveldus* (IAS 19 muudatused) lisati lõiked 101A, 122A ja 123A ning muudeti lõikeid 57, 99, 120, 123, 125, 126 ja 156. Üksus kohaldab neid muudatusi plaani muutmise, kärpimise või arvelduse suhtes, mis toimub sellise aastase aruandeperioodi alguses või pärast seda, mis algab 1. jaanuaril 2019 või pärast seda. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab muudatusi varem, avalikustab ta selle asjaolu.

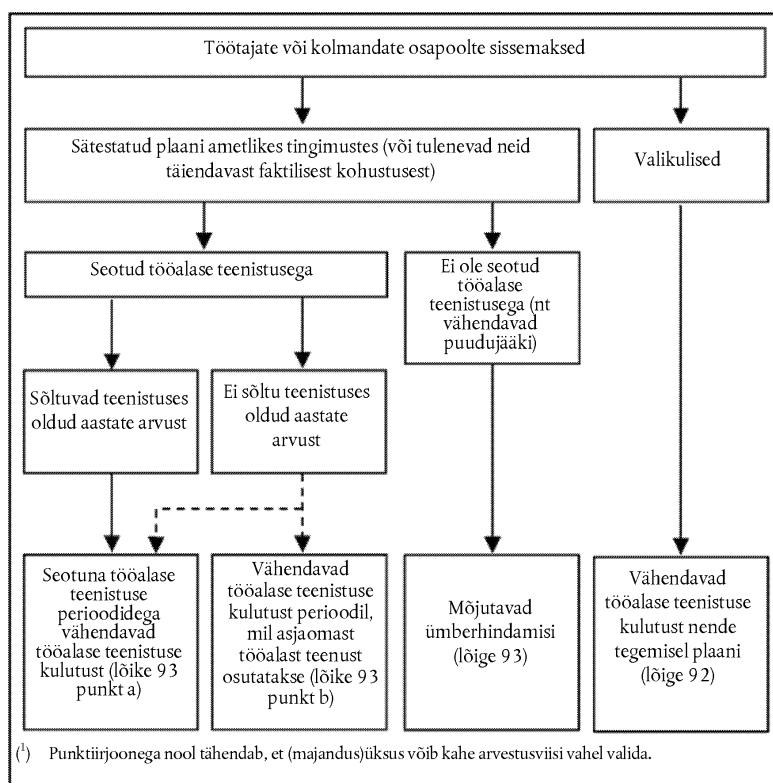
▼ **M31**

Lisa A

Rakendusjuhhis

Käesolev lisa on IFRSi lahutamatu osa. Selles kirjeldatakse lõigete 92–93 rakendamist ja sellel on sama õiguslik jõud nagu IFRSi teistel osadel.

A1 Töötajate või kolmandate osapoolte sissemaksetega seotud raamatupidamisnõudeid on kujutatud järgmisel skeemil.



▼B**RAHVUSVAHELINE RAAMATUPIDAMISSTANDARD IAS 20*****Valitsusepoolse sihtfinantseerimise arvestamine ja valitsusepoolse abi avalikustamine*****RAKENDUSALA ►M8 ⁽¹⁾ ◀**

1 Käesolevat standardit rakendatakse valitsusepoolse sihtfinantseerimise arvestamisel ja avalikustamisel ning muu valitsusepoolse abi avalikustamisel.

2 Käesolevas standardis ei käsitleta:

a) spetsiifilisi probleeme, mis tekivad valitsusepoolse sihtfinantseerimise arvestamisel muutuvate hindade mõju peegeldavates finantsaruannetes või samalaadses täiendavas informatsioonis;

▼M8

b) valitsusepoolset abi, mida (majandus)üksus saab kasuna, mis võetakse arvesse maksustatava kasumi või kahjumi kindlaksmääramisel või mis määratakse kindlaks või mida piiratakse tulumaksudhustise alusel. Sellised kasud on näiteks tulumaksupuhkus, investeeringu maksusoodustused, kiirendatud kulumi arvestuse rakendamine ja vähendatud tulumaksumäärad;

▼B

c) riigi osalust (majandus)üksuse omandis;

d) IAS 41-ga „Põllumajandus” hõlmatud valitsusepoolset sihtfinantseerimist.

MÕISTED

3 Käesolevas standardis kasutatakse järgmisi mõisteid järgmises tähenduses:

Valitsus on valitsus, valitsusasutused ja samalaadsed kohalikud, riiklikud või rahvusvahelised asutused.

Valitsusepoolne abi on valitsusepoolne tegevus, mille eesmärk on anda majanduslikku kasu teatavatele kriteeriumitele vastavale (majandus)üksusele või (majandus)üksuste rühmale. Käesolevas standardis ei hõlma valitsusepoolne abi kaudset kasu, mida saadakse üldisi majandustingimusi mõjutavate meetmete kaudu (nt arenevatesse piirkondadesse infrastruktuuri rajamine või konkurentidele äripiirangute seadmine).

Valitsusepoolne sihtfinantseerimine on valitsusepoolne abi (majandus)üksusele ressursside üleandmise teel vastutasuks selle eest, et (majandus)üksus on minevikus vastanud teatavatele põhitegevusega seotud tingimustele või teeb seda tulevikus. Siia ei kuulu need valitsusepoolse abi vormid, mille väärtust ei ole võimalik usaldusväärselt mõõta, ja tehingud valitsusasutustega, mida ei ole võimalik eristada (majandus)üksuse tavapärastest äritehingutest ⁽²⁾.

⁽¹⁾ Teiste IFRS-idega järjepidevuse saavutamiseks muutis juhatus 2008. aasta mais välja antud IFRS-ide edasiarenduste osana käesolevas standardis kasutatud mõisteid järgmiselt:

a) „maksustatav tulu” on asendatud mõistega „maksustatav kasum või maksukahjum”,
 b) „kajastatakse tuluna/kuluna” on asendatud mõistega „kajastatakse kasumiaruandes”,
 c) „krediteeritakse otse omakapitalis” on asendatud mõistega „kajastatakse mujal kui kasumiaruandes” ja
 d) „arvestusliku hinnangu muutmine” on asendatud mõistega „arvestusliku hinnangu muutus”.

⁽²⁾ Vt ka SIC 10 „Valitsusepoolne abi, kui puudub konkreetne seos põhitegevusega”.

▼B

Varade sihtfinantseerimine on valitsusepoolne sihtfinantseerimine, mille esmatingimus on, et selle saamise tingimustele vastav (majandus)üksus peab ostma, ehitama või muul viisil omandama pikaajalist vara. Vara liigi või asukohaga või omandamise või omamise perioodidega seotud kõrvaltingimuste lisandumine on samuti võimalik.

Tegevuskulude sihtfinantseerimine on sihtfinantseerimine, mis ei ole varade sihtfinantseerimine.

Tingimuslikult tagastamatud laenud on laenud, mille tagasimaksest laenuandja kohustub loobuma teataval kindlatel ettenähtud tingimustel.

▼M33

Õiglase väärtus on hind, mis saadakse vara müügil või makstakse kohustise üleandmisel mõotmiskuupäeval turuosaliste vahelises tava-pärases tehingus. (vt IFRS 13 *Õiglase väärtuse mõõtmine*.)

▼B

- 4 Valitsusepoolne abi võib esineda mitmesugustes vormides, mis erinevad nii abi laadi kui ka sellega tavaliselt kaasnevate tingimuste poolest. Abi eesmärk võib olla (majandus)üksuse kannustamine sellise tegevuse alustamiseks, mida see ei oleks tavaliselt ette võtnud, kui abi ei oleks osutatud.
- 5 Valitsusepoolse abi saamine (majandus)üksuse poolt võib finantsaruannete koostamisel olla oluline kahel põhjusel. Esiteks, kui ressursid on üle antud, peab selle üleandmise jaoks leidma sobiva arvestusmeetodi. Teiseks on soovitatav näidata, mil määral on (majandus)üksus aruandeperioodil sellisest abist kasu saanud. See hõlbustab (majandus)üksuse finantsaruannete võrdlemist eelnevate perioodide finantsaruannetega ja teiste (majandus)üksuste finantsaruannetega.
- 6 Valitsusepoolset sihtfinantseerimist nimetatakse tihti ka subsideerimiseks, abirahaks või toetuseks.

VALITSUSEPOOLNE SIHTFINANTSEERIMINE

- 7 Valitsusepoolset sihtfinantseerimist, sealhulgas mitterahalist sihtfinantseerimist õiglaselt väärtustades, ei kajastata enne, kui on piisavalt kindel, et:
 - a) (majandus)üksus vastab sihtfinantseerimisega kaasnevatele tingimustele ja
 - b) sihtfinantseerimine leiab aset.
- 8 Valitsusepoolset sihtfinantseerimist ei kajastata enne, kui on piisavalt kindel, et (majandus)üksus vastab sihtfinantseerimisega kaasnevatele tingimustele ja sihtfinantseerimine leiab aset. Sihtfinantseerimise kättesaamine ei ole iseenesest piisav tõend, et sellega kaasnevad tingimused on täidetud või saavad täidetud.
- 9 Sihtfinantseerimise viis ei mõjuta selle suhtes kasutatava arvestusmeetodi valikut. Seega arvestatakse sihtfinantseerimist ühtmoodi, olenemata sellest, kas see saadakse rahas või vähendatakse selle abil (majandus)üksuse kohustist valitsusasutuse ees.
- 10 Valitsusepoolset tingimuslikult tagastamatut laenu käsitletakse valitsusepoolse sihtfinantseerimisena, kui on piisavalt kindel, et (majandus)üksus täidab laenu kustutamise tingimused.

▼ M53

- 10A Turumäärast madalama intressiga valitsuse laenu käsitletakse valitsusepoolse sihtfinantseerimisena. Laenu kajastatakse ja mõõdetakse kooskõlas IFRS 9-ga *Finantsinstrumendid*. Kasu turumäärast madalama intressi rakendamisest on IFRS 9 kohaselt kindlaksmääratud laenu esialgse bilansilise jääkväärtuse ja saadud tulude erinevus. Kasu arvestatakse kooskõlas käesoleva standardiga. Selliste kulude kindlaksmääramisel, mida kasu peaks kompenseerima, võtab üksus arvesse tingimusi ja kohustusi, mis on või peavad olema täidetud.

▼ B

- 11 Kui valitsusepoolne sihtfinantseerimine on kajastatud, käsitletakse iga sellega seotud tingimuslikku kohustist või tingimuslikku vara kooskõlas IAS 37-ga „Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad”.

▼ M8

- 12 Valitsusepoolset *sihtfinantseerimist kajastatakse süstemaatiliselt kasumiaruandes nendel perioodidel, mil (majandus)üksus kajastab kuluna seotud kulutusi, mille kompenseerimiseks on sihtfinantseerimine ette nähtud.*
- 13 Valitsusepoolse sihtfinantseerimise arvestamiseks on kaks üldist meetodit: kapitalimeetod, mille kohaselt sihtfinantseerimine kajastatakse mujal kui kasumiaruandes, ja tulumetod, mille kohaselt kajastatakse seda kasumiaruandes ühe või mitme perioodi jooksul.
- 14 Kapitalimeetodi pooldajad väidavad järgmist:
- a) Valitsusepoolne sihtfinantseerimine on finantseerimisvahend ja sellena tuleb seda käsitleda finantsseisundi aruandes, mitte aga kajastada kasumiaruandes nende kulukirjete saldeerimiseks, mida sellega on finantseeritud. Et tagasimaks ei eeldata, tuleb sellist sihtfinantseerimist kajastada mujal kui kasumiaruandes;
 - b) valitsusepoolse sihtfinantseerimise kajastamine kasumiaruandes ei ole asjakohane, sest seda ei teenita, vaid see kujutab endast valitsuse seatud stiimulit ilma vastavate kulutusteta.
- 15 Tulumetodi pooldajad väidavad järgmist:
- a) et valitsusepoolset sihtfinantseerimist saadakse muust allikast kui omanikelt, siis ei kajastata seda otse omakapitalis, vaid kajastatakse kasumiaruandes vastavate perioodide jooksul;
 - b) valitsusepoolne sihtfinantseerimine on harva tasuta. (Majandus)üksus saab selle vastutasuks temale pandud tingimuste ja kohustuste täitmise eest. Seega kajastatakse sihtfinantseerimist kasumiaruandes *nendel perioodidel, mil (majandus)üksus kajastab kuluna seotud kulutusi, mille kompenseerimiseks sihtfinantseerimine on ette nähtud;*
 - c) et tulumaks ja muud maksud on kulud, siis on loogiline käsitleda kasumiaruandes ka valitsusepoolset sihtfinantseerimist, mis on riigi fiskaalpoliitika osa.

▼M8

- 16 Tulumeetodi puhul on peamine see, et valitsusepoolset sihtfinantseerimist kajastatakse süstemaatiliselt kasumiaruandes nendel perioodidel, mil (majandus)üksus kajastab kulutustena seotud kulutusi, mille kompenseerimiseks sihtfinantseerimine on ette nähtud. Valitsusepoolse sihtfinantseerimise kajastamine kasumiaruandes, tuginedes laekumistele, ei vasta tekkepõhisele arvestuspõhimõttele (vt IAS 1 *Finantsaruannete esitamine*) ja seda võib kasutada ainult siis, kui ei ole mingit alust sihtfinantseerimise jaotamiseks muudele perioodidele kui sellele, millal see saadi.
- 17 Tavaliselt on lihtne kindlaks määrata perioode, mil (majandus)üksus kajastab sihtfinantseerimisega seotud kulutusi või kulusid. Seega kajastatakse konkreetsete kuludega seotud sihtfinantseerimine kasumiaruandes vastavate kuludega samal perioodil. Samuti kajastatakse amortiseeritavate varade sihtfinantseerimist tavaliselt kasumiaruandes nendel perioodidel ja samas proportsioonis, mil kajastatakse kulumu kulu nendelt varadelt.
- 18 Mitteamortiseeritavate varade sihtfinantseerimine võib samuti eeldada teatavate kohustuste täitmist ja siis tuleb sihtfinantseerimist kajastada nende perioodide kasumiaruandes, millal kohustuste täitmiseks vajalikud kulutused tekivad. Näiteks võib maa annetamise tingimus olla sellele ehitatav ehitis ja seetõttu võib olla asjakohane kajastada sihtfinantseerimist kasumiaruandes ehitise kasutusea jooksul.

▼B

- 19 Sihtfinantseerimist saadakse mõnikord osana mingist finants- või fiskaalabi paketist, millega on seotud mitmeid tingimusi. Sellistel juhtudel tuleb hoolikalt täpsustada selliste kulutuste ja kulude tekkimisega seotud tingimused, mis määravad kindlaks sihtfinantseerimise teenimise perioodid. Mõnikord võib olla sobiv jaotada osa sihtfinantseerimisest ühtedel ja osa teistel alustel.

▼M8

- 20 Valitsusepoolne sihtfinantseerimine, mida saadakse juba esinenud kulude või kahjumite kompenseerimise või (majandus)üksusele kohese rahalise toetuse andmise eesmärgil, ilma asjaomaste tulevaste kulutusteta, kajastatakse selle perioodi kasumiaruandes, mil ta muutub kättesaadavaks.
- 21 Mõnes olukorras võib valitsusepoolse sihtfinantseerimise eesmärk olla anda (majandus)üksusele kohest rahalist toetust, mitte olla stiimuliks spetsiifiliste kulutuste tegemisel. Selline sihtfinantseerimine võib piirduda üksiku (majandus)üksusega ja ei pruugi olla kättesaadav kõigile kasusaajatele. Need olukorrad võivad tingida valitsusepoolse sihtfinantseerimise kajastamise kasumiaruandes perioodil, mil (majandus)üksus vastab selle saamise tingimustele, koos vastavate asjaolude avalikustamisega, tagamaks selle mõju selge mõistmise.
- 22 (Majandus)üksus võib saada valitsusepoolset sihtfinantseerimist eelneval perioodil esinenud kulude või saadud kahjumite kompenseerimiseks. Selline sihtfinantseerimine kajastatakse selle perioodi kasumiaruandes, mil ta muutub kättesaadavaks, koos vastavate asjaolude avalikustamisega, tagamaks selle mõju selge mõistmise.

▼ B**Mitterahaline valitsusepoolne sihtfinantseerimine**

- 23 Valitsusepoolne sihtfinantseerimine võib toimuda mitterahalise vara (nt maa või muud ressursid) üleandmisena (majandus)üksuse kasutusse. Sellistel juhtudel on tavaks hinnata selle mitterahalise vara õiglast väärtust ja arvestada selles õiglases väärtuses nii sihtfinantseerimine kui ka vara. Alternatiivse võimalusena kajastatakse mõnikord nii vara kui ka sihtfinantseerimine nimiväärtuses.

Varade sihtfinantseerimise esitusviis

- 24 Varade sihtfinantseerimine, sealhulgas mitterahaline sihtfinantseerimine õiglases väärtuses, kajastatakse ► **M5** finantsseisundi aruandes ◀ kas tulevaste perioodide tuluna või sihtfinantseerimise summa lahutatakse, saades vara ► **M5** finantsseisundi aruandeline ◀ (jääk)maksumus.
- 25 Varade sihtfinantseerimise (või sihtfinantseerimise vastava osa) kajastamisel finantsaruannetes on aktsepteeritavad kaks meetodit.

▼ M8

- 26 Esimese meetodi rakendamisel kajastatakse sihtfinantseerimine tulevaste perioodide tuluna, mis seejärel kajastatakse süstemaatiliselt kasumiaruandes vara kasuliku eluea jooksul.
- 27 Teise meetodi rakendamisel lahutatakse sihtfinantseerimine vara maksumusest vara bilansilise (jääk)maksumuse arvutamisel. Sihtfinantseerimine kajastatakse kasumiaruandes amortiseeritava vara eluea jooksul vähenevate amortisatsioonikuludena.

▼ B

- 28 Varade ostmine ja sellega seotud sihtfinantseerimise saamine võib põhjustada (majandus)üksuse rahavoogudes olulisi muutusi. Seetõttu ja varadesse tehtud brutoinvesteeringute avaldamiseks avalikustatakse need muutused tihti eraldi kirjetena rahavoogude aruannetes, olenevata sellest, kas toetusraha lahutatakse ► **M5** finantsseisundi aruandes kajastamise eesmärgil ◀ sellega seotud vara maksumusest või mitte.

Tegevuskulude sihtfinantseerimise esitusviis**▼ M31**

- 29 Tegevuskulude sihtfinantseerimine esitatakse kasumiaruandes kas eraldi või üldpealkirja, näiteks „Muu tulu” all; teise võimalusena lahutatakse see asjaomastest kuludest.

▼ B

- 30 Esimese meetodi pooldajad väidavad, et tulu ja kulu saldeerimine ei ole asjakohane ning sihtfinantseerimise eraldamine kuludest lihtsustab võrdlust teiste, sihtfinantseerimisest mõjutamata kuludega. Teise meetodi pooldajad väidavad, et neid kulusid ei oleks (majandus)üksus võib-olla ilma sihtfinantseerimiseta üldse teinud ning kulude esitamine ilma sihtfinantseerimise saldeerimiseta võib seega olla eksitav.

▼B

- 31 Mõlemat meetodit peetakse tegevuskulude sihtfinantseerimise puhul vastuvõetavaks. Finantsaruannete paremaks mõistmiseks võib olla vajalik sihtfinantseerimise avalikustamine. Tavaliselt on asjakohane avalikustada sihtfinantseerimise mõju kõigi eraldi avalikustamisele kuuluvatele tulu- ja kulukirjete kohta.

Valitsusepoolse sihtfinantseerimise tagasimakse**▼M8**

- 32 Valitsusepoolset sihtfinantseerimist, mis kuulub tagasimaksmisele, käsitletakse arvestushinnangu muutusena (vt IAS 8 *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead*). Sihtfinantseerimise tagasimakse võrra korrigeeritakse kõigepealt tulevaste perioodide sihtfinantseerimisetulu. Määral, mil tagasimakse ületab tulevaste perioodide tulu, või kui tulevaste perioodide tulu puudub, kajastatakse tagasimakse viivitamatult kasumiaruandes. Vara sihtfinantseerimise tagasimakset kajastatakse, suurendades vara bilansilist (jääk)maksumust või vähendades tulevaste perioodide tulu saldot tagasimakstava summa ulatuses. Täiendav kumulatiivne kulum, mida oleks seni sihtfinantseerimise puudumisel kajastatud kasumiaruandes, kajastatakse viivitamatult kasumiaruandes.

▼B

- 33 Vara sihtfinantseerimise tagasimakse tinginud asjaolud võivad nõuda vara uue ►M5 finantsseisundi aruandelise ◀ (jääk)maksumuse võimaliku väärtuse languse kindlaksmääramist.

VALITSUSEPOOLNE ABI

- 34 Paragrahvis 3 esitatud valitsusepoolse sihtfinantseerimise mõistest on välja jäetud valitsusepoolse abi teatavad vormid, mille väärtust ei ole võimalik põhjendatult hinnata, ja tehingud valitsusasutustega, mida ei ole võimalik eristada (majandus)üksuse tavapärastest äritehingutest.
- 35 Abi, mida ei ole võimalik põhjendatult hinnata, on näiteks tasuta tehniline või turustusala nõustamine ja garantiide andmine. Tehing valitsusasutusega, mida ei ole võimalik eristada (majandus)üksuse tavapärastest äritehingutest, on näiteks riigihankega seotud tehing, mille tulemus on osa (majandus)üksuse müügitegevusest. Kasu olemasolu võib küll olla vaieldamatu, kuid tavapärase äritegevuse ja valitsusepoolse abi eristamine oleks meelevaldne.
- 36 Kasu tähtsus võib ülaltoodud näidetes olla nii oluline, et finantsaruannete eksitavuse vältimiseks on vaja avalikustada abi laad, määr ja kestus.

▼M8

▼B

- 38 Käesolevas standardis ei loeta valitsusepoolseks abiks infrastruktuuride arendamist üldise transpordi- ja sidevõrgu parandamise teel ning selliste paremate teenuste pakkumist nagu niisutus- või veevõrgustik, mis on püsivalt kasutuses kogu kohaliku elanikkonna jaoks.

▼B**AVALIKUSTAMINE**

39 Avalikustatakse järgmine teave:

- a) valitsusepoolse sihtfinantseerimise arvestusmeetod ning finantsaruannetes esitamise viis;
- b) finantsaruannetes kajastatud valitsusepoolse sihtfinantseerimise olemus ja ulatus ning muud valitsusepoolse abi vormid, millest (majandus)üksus on otseselt kasu saanud, ja
- c) valitsusepoolse abiga seotud täitmata tingimused ja muud võimalikud sündmused.

ÜLEMINEKUSÄTTED

40 Käesolevat standardit esimest korda rakendav (majandus)üksus peab:

- a) võimaluse korral täitma avalikustamise nõude ja
- b) kas:
 - i) korrigeerima oma finantsaruandeid vastavalt arvestusmeetodite muutusele IAS 8 kohaselt või
 - ii) rakendama käesoleva standardi arvestussätteid ainult sellise sihtfinantseerimise või selle osade suhtes, mis muutuvad saada olevateks või kuuluvad tagasimaksmisele pärast käesoleva standardi jõustumise kuupäeva.

JÕUSTUMISKUUPÄEV

41 Käesolevat standardit rakendatakse nende finantsaruannete suhtes, mis hõlmavad 1. jaanuaril 1984 või hiljem algavaid perioode.

▼M5

42 IAS 1-ga (parandatud 2007) muudeti kõikides IFRSides kasutatud terminoloogiat. Lisaks lisati sellega paragrahv 29A. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi aruandeaastatele, mis algavad 1. jaanuaril 2009 või hiljem. Kui (majandus)üksus rakendab IAS 1 (parandatud 2007) varasemale perioodile, rakenduvad need muudatused ka sellele varasemale perioodile.

▼M8

43 2008. aasta mais välja antud *IFRSide edasiarendustega* muudeti kehtetuks paragrahv 37 ja lisati paragrahv 10A. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi edasiulatuvalt valitsuselt 1. jaanuaril 2009 või hiljem algavatel aruandeaastatel saadavate laenude suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab muudatusi varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

▼M33

45 IFRS 13-ga, välja antud mais 2011, muudeti õiglase väärtuse mõiste lõikes 3. (Majandus)üksus rakendab seda muudatust siis, kui ta rakendab IFRS 13.

▼M31

46 Dokumendiga *Muu koondkasumi objektide esitamine* (IAS 1 muudatused), välja antud juunis 2011, muudeti lõige 29 ja jäeti välja lõige 29A. (Majandus)üksus rakendab need muudatused siis, kui ta rakendab IAS 1 (muudetud juunis 2011).

▼M53

48 IFRS 9-ga, välja antud 2014. aasta juulis, muudeti paragrahvi 10A ning jäeti välja paragrahvid 44 ja 47. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 9.

▼B**RAHVUSVAHELINE RAAMATUPIDAMISSTANDARD IAS 21***Valuutakursside muutuste mõjud***EESMÄRK**

- 1 (Majandus)üksus võib viia välistegevust läbi kahel viisil. Ta võib teostada välisvaluutatehinguid või omada välismaiseid äriüksusi. Lisaks võib (majandus)üksus esitada oma finantsaruandeid välisvaluutas. Käesoleva standardi eesmärk on sätestada alused (majandus)üksuse välisvaluutatehingute ja välismaiste äriüksuste kajastamiseks finantsaruannetes ning finantsaruannete ümberarvestamiseks esitusvaluutasse.
- 2 Põhiküsimused on, milliseid valuutakursse kasutada ja kuidas kajastada valuutakursside muutuste mõju finantsaruannetes.

RAKENDUSALA**▼M53**

- 3 **Käesolevat standardit rakendatakse:** [joonealune märkus jäetakse välja]

a) välisvaluutatehingute ja saldode arvestamisel, välja arvatud nende tuletisinstrumentidehingute ja saldode suhtes, mis kuuluvad IFRS 9 *Finantsinstrumendid* rakendusalas;

▼B

- b) nende välismaiste äriüksuste finantstulemuse ja -seisundi ümberarvestamisel, mis on kaasatud (majandus) üksuse finantsaruannetes kas konsolideerimise ► **M32** ————— ◀ teel või kapitaliosaluse meetodil, ja
- c) (majandus)üksuse finantstulemuse ja -seisundi ümberarvestamisel esitusvaluutasse.

▼M53

- 4 IFRS 9 kehtib paljude välisvaluuta tuletisinstrumentide suhtes ning sellest tulenevalt arvatakse need käesoleva standardi rakendusalaist välja. Samas kuuluvad käesoleva standardi rakendusalaist need välisvaluuta tuletisinstrumentid, mis ei kuulu IFRS 9 rakendusalaist (nt mõned välisvaluuta tuletisinstrumentid, mis sisalduvad teistes lepingutes). Lisaks rakendab üksus käesolevat standardit tuletisinstrumentidega seotud summade ümberarvestamisel arvestusvaluutast esitusvaluutasse.

5. Käesolevat standardit ei rakendata välisvaluuta riskimaandamisinstrumentide arvestamisel, kaasa arvatud välismaisesse äriüksusesse tehtud netoinvesteeringu riskimaandamisinstrumentide arvestamisel. Riskimaandamisinstrumentide arvestamisel rakendatakse IFRS 9.

▼B

- 6 Käesolevat standardit rakendatakse (majandus)üksuse finantsaruannete esitamisel välisvaluutas ning sellega kehtestatakse nõuded, et vastavaid finantsaruandeid saaks nimetada rahvusvaheliste finantsaruandlusstandarditega vastavuses olevateks. Käesolev standard määratleb avalikustatava informatsiooni nende välisvaluutasse ümber arvestatud finantsandmete suhtes, mis nimetatud nõuetele ei vasta.
- 7 Käesolevat standardit ei rakendata välisvaluutatehingutest tekkinud rahavoogude esitamisel rahavoogude aruandes või välismaiste äriüksuste rahavoogude ümberarvestamisel (vt IAS 7 „Rahavoogude aruanded”).

▼ B**MÕISTED**

- 8 Käesolevas standardis kasutatakse järgmisi mõisteid järgmises tähenduses:

Sulgemiskurss on kahe valuuta vaheline hetke vahetuskurss (spot-kurss) ► **M5** aruandeperioodi lõpus ◀.

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

Valuutakurss on kahe valuuta teineteise vastu vahetamise kurss.

▼ M33

Õiglase väärtus on hind, mis saadakse vara müügil või makstakse kohustise üleandmisel mõõtmiskuupäeval turuosaliste vahelises tava-pärase tehingus. (vt IFRS 13 *Õiglase väärtuse mõõtmine*.)

▼ B

Välisvaluuta on valuuta, mis ei ole (majandus)üksuse arvestusvaluuta.

Välismaine äriüksus on aruandva (majandus)üksuse tütarettevõtte, sidusettevõtte, ► **M32** ühine ettevõtmine ◀ või filiaal, mille tegevus baseerub või mille tegevust viiakse läbi riigis või valuutas, mis ei ole aruandva (majandus)üksuse asukohariik ega -valuuta.

Arvestusvaluuta on (majandus)üksuse esmase majanduskeskkonna valuuta.

Kontsern on emaettevõtte ja selle kõik tütarettevõtted.

Rahalistel varad ja kohustised on olemasolevad valuutaühikud ning vara ja kohustised, mis kuuluvad laekumisele või maksmisele fikseeritud või kindlaksmääratavas arvus valuutaühikutes.

Netoinvesteering välismaisesse äriüksusesse on aruandva (majandus)üksuse osalus antud äriüksuse netovarades.

Esitusvaluuta on valuuta, milles finantsaruanded esitatakse.

Hetke vahetuskurss (spot-kurss) on kohesel vahetusel kehtiv vahetuskurss.

Mõistete täpsustamine*Arvestusvaluuta*

- 9 (Majandus)üksuse peamine majanduskeskkond on üldjuhul keskkond, milles (majandus)üksus raha teenib ja kulutab. Arvestusvaluuta määramisel võtab (majandus)üksus arvesse järgmisi tegureid:

a) valuutat:

- i) mis kõige enam mõjutab kaupade ja teenuste müügihindasid (sageli on see valuuta, milles kaupade ja teenuste müügihinnad fikseeritakse ja arveldatakse) ja

- ii) mis on selle asukohariigi valuuta, mille konkurentsitingimused ja regulatsioonid määravad peaauglikult (majandus)üksuse kaupade ja teenuste müügihinnad.

- b) valuutat, mis kõige enam mõjutab kaupade või teenustega seotud tööjõu- ja materjalikulutusi ning teisi kulutusi (milleks on sageli valuuta, milles sellised kulutused fikseeritakse ja arveldatakse).

▼B

- 10 Järgmised tegurid võivad samuti anda informatsiooni (majandus)üksuse arvestusvaluuta kohta:
- a) valuuta, milles saadakse finantseerimistegevusest (nt võla- ja omakapitaaliinstrumentide emitteerimisest) kujunevad rahalised vahendid;
 - b) valuuta, milles hoitakse tavaliselt põhitegevusest tulenevaid laekumisi.
- 11 Järgmisi lisategureid arvestatakse välismaise äriüksuse arvestusvaluuta määramisel ning otsustamaks seda, kas selle arvestusvaluuta ühtib aruandva (majandus)üksuse omaga (käesolevas kontekstis on aruandvaks (majandus)üksuseks (majandus)üksus, mille välismaine äriüksus on selle tütarettevõtteks, filiaaliks, sidusettevõtteks või ►**M32** ühiseks ettevõtmiseks ◄):
- a) asjaolu, kas välismaise äriüksuse tegevus toimub pigem aruandva (majandus)üksuse tegevuse laiendusena kui sellest olulisel määral autonoomselt. Esimesel puhul võib näitena tuua olukorra, kus välismaine äriüksus ainult müüb aruandvalt (majandus)üksuselt imporditud kaupu ning kannab sellele üle müügitulu. Viimase näiteks võib tuua olukorra, kus äriüksus akumuleerib raha ning teisi rahalisi varasid ja kohustisi, tekitab kulusid, genereerib tulu ja võtab laenu põhiliselt kohalikus valuutas;
 - b) asjaolu, kas aruandva (majandus)üksusega toimuvad tehingud moodustavad väikese või suure osa välismaise äriüksuse tegevusest;
 - c) asjaolu, kas välismaise äriüksuse tegevusega seotud rahavood mõjutavad otseselt aruandva (majandus)üksuse rahavoogusid ning on kergesti kättesaadavad (majandus)üksusele ülekandmiseks;
 - d) asjaolu, kas välismaise äriüksuse tegevusest tulenevad rahavood on piisavad olemasolevate ja tavaliselt eeldatavate võlakohustuste täitmiseks ilma aruandva (majandus)üksuse antavate rahaliste vahenditeta.
- 12 Kui ülaltoodud näitajad esinevad läbisegi ning arvestusvaluutat ei saa üheselt määrata, kasutab juhtkond oma hinnangut sellise arvestusvaluuta määramiseks, mis esindab kõige täpsemalt aluseks olevate tehingute, sündmuste ja tingimuste majanduslikke mõjusid. Sellisele lähenemisele tuginedes võtab juhtkond eelkõige arvesse paragrahvis 9 toodud peamisi näitajaid, enne kui asub kaaluma paragrahvides 10 ja 11 toodud näitajaid, mille eesmärgiks on anda täiendavaid toetavaid tõendeid (majandus)üksuse arvestusvaluuta määramiseks.
- 13 (Majandus)üksuse arvestusvaluuta peegeldab aluseks olevaid asjakohaseid tehinguid, sündmusi ja tingimusi. Sellest tulenevalt ei muudeta kord juba kindlaks määratud arvestusvaluutat, välja arvatud juhul, kui toimub muutus aluseks olevates tehingutes, sündmustes ja tingimustes.
- 14 Kui arvestusvaluuta on hüperinflatiivse majanduskeskkonna valuuta, korrigeeritakse (majandus)üksuse finantsaruanded IAS 29 „Finantsaruandlus hüperinflatiivsetes majanduskeskkondades” kohaselt. (Majandus)üksus ei saa vältida aruandluse korrigeerimist IAS 29 kohaselt, võttes näiteks enda arvestusvaluutaks valuuta, mis ei vasta käesoleva standardi kohaselt määratud arvestusvaluutale (nagu näiteks emettevõtte arvestusvaluuta).

▼B*Netoinvesteering välismaisesse äriüksusesse*

- 15 (Majandus)üksusel võib olla rahaline vara või kohustis, mis kuulub tasumisele välismaisele äriüksusele või selle poolt. Vara või kohustis, mille arveldamist lähitulevikus ei ole kavandatud ja tõenäoliselt ei toimu, on oma olemuselt osaks (majandus)üksuse netoinvesteeringust välismaisesse äriüksusesse ning seda arvestatakse paragrahvide 32 ja 33 kohaselt. Sellised rahalised varad ja kohustised võivad hõlmata pikaajalisi nõudeid või laene. Need ei hõlma ostjate tasumata nõudeid ja võlgasid tarnijatele.

- 15A (Majandus)üksus, kellel on rahaline nõue või võlg paragrahvis 15 kirjeldatud välismaise äriüksuse suhtes, võib olla kontserni mis tahes tütarettevõtte. Näiteks on (majandus)üksusel kaks tütarettevõtet – A ja B. Tütarettevõtte B on välismaine äriüksus. Tütarettevõtte A annab tütarettevõttele B laenu. Kui laenu arveldamist ei ole kavandatud ning seda ei ole tulevikus tõenäoliselt ette näha, oleks tütarettevõtte A laenu nõue tütarettevõtte B vastu osa (majandus)üksuse netoinvesteeringust tütarettevõttesse B. See kehtib ka juhul, kui tütarettevõtte A on ise välismaine äriüksus.

*Rahalised varad ja kohustised***▼M54**

- 16 Rahalise vara ja kohustise peamiseks tunnuseks on õigus saada või kohustus üle anda fikseeritud või kindlaksmääratav arv valuutaühikuid. Näiteks: rahas makstavad pensionid ja muud töötajate hüvitised, rahaliselt arveldatavad eraldised, rendikohustised ja rahalised dividendid, mida kajastatakse kohustistena. Sarnaselt eelnevaga on rahaliseks varaks või kohustiseks leping, millega saadakse või antakse üle muutuv arv üksuse kapitaliinstrumente või muutuv kogus varasid, nii et saadav või üleantav õiglase väärtus võrdub fikseeritud või kindlaksmääratava arvu valuutaühikutega. Vastupidiselt eelnevale on mitterahalise vara ja kohustise peamiseks tunnuseks fikseeritud või kindlaksmääratava arvu valuutaühikute saamise õiguse või üleandmise kohustuse puudumine. Näiteks: kaupade ja teenuste eest ette makstud summad, firmaväärtus, immateriaalsed varad“ varud, materiaalsed põhivarad; kasutamissoiguse esemeks olev vara ja eraldised, mis arveldatakse mitterahalise vara üleandmisel.

▼B**ÜLEVAADE KÄESOLEVA STANDARDI POOLT NÕUTUD LÄHENEMISEST**

- 17 Finantsaruannete koostamisel määrab iga (majandus)üksus – kas üksik (majandus)üksus, välismaiste äriüksustega (majandus)üksus (nagu näiteks emaettevõtte) või välismaine äriüksus (nagu näiteks tütarettevõtte või filiaal) – enda arvestusvaluuta kooskõlas paragrahvidega 9–14. (Majandus)üksus arvestab välisvaluutas fikseeritud varad ja kohustised ümber arvestusvaluutasse ning kajastab sellise ümberarvestamise mõju kooskõlas paragrahvidega 20–37 ja 50.

▼B

18 Paljud aruandvad (majandus)üksused koosnevad mitmetest eraldiseisvatest (majandus)üksustest (nt kontserni moodustab emaettevõte ja üks või mitu tütarettevõtet). Erinevatel (majandus)üksustel, kas kontserni liikmetel või teistel, võivad olla investeeringud sidusettevõtetes või ►**M32** ühistes ettevõtmistes ◀. Lisaks sellele võivad neil olla filiaalid. Aruandva (majandus)üksuse iga eraldiseisva (majandus)üksuse finantstulemus ja -seisund tuleb arvestada ümber valuutasse, milles aruandev (majandus)üksus enda finantsaruanded esitab. Käesoleva standardiga lubatakse aruandval (majandus)üksusel kasutada esitusvaluutana mis tahes valuutat (valuutasid). Aruandva (majandus)üksuse koosseisus oleva iga eraldiseisva (majandus)üksuse puhul, mille arvestusvaluuta erineb esitusvaluutast, arvestatakse finantstulemus ja -seisund ümber kooskõlas paragrahvidega 38–50.

►**M32** 19 Käesoleva standardiga lubatakse samuti finantsaruandeid koostaval üksikul (majandus)üksusel või IAS 27 *Konsolideerimata finantsaruanded* kohaselt konsolideerimata finantsaruandeid koostaval (majandus)üksusel esitada oma finantsaruanded mis tahes valuutas (või valuutades). ◀ Kui (majandus)üksuse esitusvaluuta erineb selle arvestusvaluutast, arvestatakse selle finantstulemus ja -seisund samuti ümber esitusvaluutasse paragrahvide 38–50 kohaselt.

VÄLISVALUUTATEHINGUTE KAJASTAMINE ARVESTUSVALUUTAS

Esmane kajastamine

20 Välisvaluutatehing on tehing, mis on fikseeritud või nõuab arveldust välisvaluutas, sealhulgas tehingud, mis tulenevad sellest, kui (majandus)üksus kas:

- a) ostab või müüb kaupu või teenuseid, mille hind on fikseeritud välisvaluutas;
- b) võtab või annab laenu, kui võlad või nõuded on fikseeritud välisvaluutas, või
- c) muul viisil omandab või müüb varasid või võtab või arveldab kohustusi, mis on fikseeritud välisvaluutas.

21 Välisvaluutatehingu esmasel kajastamisel arvestusvaluutas arvestatakse välisvaluuta summa ümber arvestusvaluutaks, kasutades arvestusvaluuta ja välisvaluuta vahelist hetke vahetuskurssi (spot-kurssi) tehingu kuupäeval.

22 Tehingu kuupäevaks on kuupäev, mil tehingut saab esmakordselt kajastada kooskõlas rahvusvaheliste finantsaruandlusstandarditega. Praktilistel põhjustel kasutatakse tihti kurssi, mis on ligikaudu sama tehingukuupäeva tegeliku kursiga; näiteks võib kõigi antud perioodil samas välisvaluutas teostatud tehingute suhtes kasutada nädala või kuu keskmist kurssi. Kuid juhul, kui valuutakursid oluliselt kõiguvad, ei ole perioodi keskmise kursi kasutamine kohane.

▼ **M5****Kajastamine järgmiste aruandeperioodide lõpus**▼ **M33**

23

Iga aruandeperioodi lõpus:▼ **B**

- a) välisvaluutas fikseeritud rahalised varad ja kohustised arvestatakse ümber, kasutades sulgemiskurssi;
- b) välisvaluutas fikseeritud soetusmaksumuses mõõdetavad mitterahalised varad ja kohustised arvestatakse ümber, kasutades tehingu kuupäeval kehtinud valuutakurssi, ja

▼ **M33**

- c) välisvaluutas fikseeritud õiglases väärtuses mõõdetavad mitterahalised varad ja kohustised arvestatakse ümber, kasutades õiglase väärtuse mõõtmise kuupäeval kehtinud valuutakurssi.

▼ **B**

24

Varade ja kohustiste ► **M5** finantsseisundi aruandeline ◀ maksumus määratakse kindlaks kooskõlas teiste asjakohaste standarditega. Näiteks materiaalseid põhivarasid võib mõõta õiglases väärtuses või soetusmaksumuses kooskõlas IAS 16-ga „Materiaalsed põhivarad”. Olenemata sellest, kas ► **M5** finantsseisundi aruandeline ◀ (jääk)-maksumus määratakse õiglase väärtuse või soetusmaksumuse alusel, tuleb kooskõlas käesoleva standardiga välisvaluutas määratud summa arvestada ümber arvestusvaluutasse.

25

Mõnede varade ja kohustiste ► **M5** finantsseisundi aruandeline ◀ maksumus määratakse kindlaks kahe või enama summa võrdlusena. Kooskõlas IAS 2-ga „Varud” on näiteks varude ► **M5** finantsseisundi aruandeliseks ◀ (jääk)maksumuseks kas soetusmaksumus või netorealiseerimisväärtus, olenevalt sellest, kumb on madalam. Sarnaselt sellega on IAS 36 „Varade väärtuse langus” kohaselt sellise vara ► **M5** finantsseisundi aruandeline ◀ maksumus, mille puhul esinevad võimalikule väärtuse langusele viitavad asjaolud, selle vara ► **M5** finantsseisundi aruandeline ◀ (jääk)maksumus enne vara väärtuse langusest tuleneva võimaliku kahjumi arvestamist, või kaetav väärtus, olenevalt sellest, kumb on madalam. Juhul kui selline vara on mitterahaline ja seda mõõdetakse välisvaluutas, määratakse ► **M5** finantsseisundi aruandeline ◀ (jääk)maksumus, võrreldes:

- a) soetusmaksumust või ► **M5** finantsseisundi aruandelist ◀ (jääk)-maksumust, vastavalt varale, arvestatuna ümber summa määramise kuupäeval kehtinud valuutakursi järgi (st tehingu toimumise kuupäeval kehtinud valuutakursi järgi, kui vara või kohustis mõõdetakse lähtuvalt soetusmaksumusest), ja
- b) netorealiseerimisväärtust või kaetavat väärtust, vastavalt varale, arvestatuna ümber väärtuse määramise kuupäeval kehtinud valuutakursi järgi (nt ► **M5** aruandeperioodi lõpu ◀ sulgemiskursi järgi).

Nimetatud võrdluse tulemusena võib varade väärtuse langusest tuleneva kahjumi kajastamine toimuda arvestusvaluutas, kuid mitte välisvaluutas, või vastupidi.

26

Kui eksisteerib mitu erinevat valuutakurssi, kasutatakse kurssi, millega tehingus või saldod kajastuvad tulevased rahavood oleksid arveldatud, kui need rahavood oleksid mõõtmiskuupäeval tekkinud. Kui kahe valuuta vahetusvõimalus ajutiselt puudub, kasutatakse esimest võimalikku kurssi, millega vahetused võiksid toimuda.

Valuutakursi vahe kajastamine▼ **M53**

27

Nagu viidatud paragrahvi 3 punktis a ja paragrahvis 5, rakendatakse välisvaluuta riskimaandamisinstrumentide arvestamisel IFRS 9. Riskimaandamisinstrumentide arvestuse kohaselt peab üksus mõningaid valuutakursi vahesid kajastama erinevalt käesolevas standardis nõutust. Näiteks IFRS 9 nõuab, et riskimaandamisinstrumentideks loetavate rahaliste varade ja kohustiste valuutakursi vahed kajastatakse algselt muus koondkasumis ulatuses, mil riskimaandaja on efektiivne.

▼ **B**

- 28 Valuutakursi vahed, mis tulenevad rahaliste varade või kohustiste arveldusest või nende ümberarvestamisest kursside alusel, mis erinevad kurssidest, mida kasutati nende esmasel kajastamisel perioodil või eelmistes finantsaruannetes, kajastatakse nende tekkimise perioodi kasumis või kahjumis (►**M5** koondkasumi aruandes ◄), välja arvatud paragrahvis 32 kirjeldatud juhul.
- 29 Valuutakursi vahe tekib välisvaluutatehingust tuleneva rahalise vara või kohustise puhul, kui tehingupäeva ja arvelduspäeva vahel toimub muutus valuutakursis. Kui tehing arveldatakse samal arvestusperioodil, kui see tekkis, kajastatakse kogu valuutakursi vahe sellel perioodil. Kui aga tehing arveldatakse järgmisel arvestusperioodil, siis määratakse kuni arvelduskuupäevani igal vahepealsel perioodil kajastatav valuutakursi vahe kindlaks vastavalt iga perioodi valuutakursi muutusele.
- 30 Kui mitterahalisest varast või kohustisest tulenevat kasumit või kahjumit kajastatakse ►**M5** muus koondkasumis ◄, kajastatakse kasumi või kahjumiga seotud valuutakursi vahede komponendid samuti ►**M5** muus koondkasumis ◄. Kui aga mitterahalisest varast või kohustisest tulenevat kasumit või kahjumit kajastatakse ►**M5** koondkasumi aruandes ◄, kajastatakse selle kasumi või kahjumiga seotud valuutakursi vahede komponendid samuti ►**M5** koondkasumi aruandes ◄.
- 31 Teised standardid nõuavad osa kasumite ja kahjumite kajastamist ►**M5** muus koondkasumis ◄. Näiteks IAS 16 nõuab, et osa kasumeid ja kahjumeid, mis tekivad materiaalsete põhivarade ümberhindamisest, kajastatakse ►**M5** muus koondkasumis ◄. Kui sellist vara mõeldakse välisvaluutas, nõuab käesoleva standardi paragrahvi 23 punkt c ümberhinnatud väärtuse ümberarvestamist, kasutades väärtuse määramise kuupäeval kehtinud valuutakurssi, millest tekib valuutakursi vahe, mida kajastatakse samuti ►**M5** muus koondkasumis ◄.
- 32 Seoses rahalise vara või kohustisega tekkiv valuutakursi vahe, mis moodustab osa aruandva (majandus)üksuse netoinvesteeringust välismaisesse äriüksusesse (vt paragrahv 15), kajastatakse aruandva (majandus)üksuse konsolideerimata finantsaruannete või välismaise äriüksuse konsolideerimata finantsaruannete kasumis või kahjumis, sõltuvalt kumb on asjakohane. Finantsaruannetes, mis hõlmavad välismaist äriüksust ja aruandvat (majandus)üksust (nt konsolideeritud finantsaruanded, juhul kui välismaine äriüksus on tütarettevõtte), kajastatakse selline valuutakursi vahe algselt ►**M5** muus koondkasumis ning liigitatakse ◄ paragrahvi 48 kohaselt ►**M5** omakapitalist kasumisse või kahjumisse ◄ netoinvesteeringu müümise järel.
- 33 Kui rahaline vara või kohustis moodustab osa aruandva (majandus)üksuse netoinvesteeringust välismaisesse äriüksusesse ning see on fikseeritud aruandva (majandus)üksuse arvestusvaluutas, tekib valuutakursi vahe välismaise äriüksuse eraldiseisvates finantsaruannetes kooskõlas paragrahviga 28. Kui selline vara või kohustis on fikseeritud välismaise äriüksuse arvestusvaluutas, tekib valuutakursi vahe aruandva (majandus)üksuse konsolideerimata finantsaruannetes kooskõlas paragrahviga 28. Kui selline vara või kohustis on fikseeritud muus valuutas kui aruandva (majandus)üksuse või välismaise äriüksuse arvestusvaluuta, tekib aruandva (majandus)üksuse konsolideerimata finantsaruannetes ja välismaise äriüksuse eraldiseisvates finantsaruannetes valuutakursi vahe kooskõlas paragrahviga 28. Sellised valuutakursi vahed ►**M5** kajastatakse muu koondkasumina ◄ finantsaruannetes, mis hõlmavad välismaist äriüksust ja aruandvat (majandus)üksust (st finantsaruannetes, mille puhul välismaine äriüksus on konsolideeritud ►**M32** ————— ◄ või arvestatud kapitaliosaluse meetodi alusel).

▼B

- 34 Kui (majandus)üksuse jooksev arvepidamine on mingis teises valuutas kui tema arvestusvaluuta, arvestab (majandus)üksus finantsaruande koostamisel kõik summad ümber arvestusvaluutasse, kooskõlas paragrahvidega 20–26. Selle tulemusena saadakse samad summad arvestusvaluutas, mis oleks tekkinud juhul, kui varad ja kohustised oleksid esmalt kajastatud arvestusvaluutas. Näiteks arvestatakse rahalised varad ja kohustised ümber arvestusvaluutasse, kasutades sulgemiskurssi ja soetusmaksumuse alusel mõõdetud mitterahalised varad ja kohustised arvestatakse ümber, kasutades valuutakurssi, mis kehtis kuupäeval, mil toimus tehing, millest tulenevalt need kajastati.

Arvestusvaluuta muutus

- 35 Kui (majandus)üksuse arvestusvaluuta muutub, rakendab (majandus)üksus uue arvestusvaluuta suhtes kehtivaid ümberarvestusprotseduure edasiulatuvalt alates muudatuse kuupäevast.
- 36 Nagu on märgitud paragrahvis 13, peegeldab (majandus)üksuse arvestusvaluuta (majandus)üksusega seotud tehinguid, sündmusi ja tingimusi. Sellest tulenevalt arvestusvaluutat selle kindlaksmääramise järgselt ei muudeta, välja arvatud juhul, kui toimub muutus vastavates tehingutes, sündmustes ja tingimustes. (Majandus)üksuse arvestusvaluuta muutmise võib põhjustada näiteks muutus valuutas, mis mõjutab kõige enam kaupade ja teenuste müügihindasid.
- 37 Arvestusvaluuta muutuse mõju arvestatakse edasiulatuvalt. Teisisõnu arvestab (majandus)üksus kõik varad ja kohustised ümber uude arvestusvaluutasse, kasutades muudatuse kuupäeval kehtinud valuutakurssi. Saadavaid ümberarvestatud summasid käsitletakse mitterahaliste varade ja kohustiste puhul nende soetusmaksumusena. ►**M5** Valuutakursi vahesid, mis tulenevad eelnevalt omakapitalis kajastatud välismaise äriüksuse ümberarvestamisest vastavalt paragrahvidele 32 ja 39(c), ei liigitata omakapitalist ümber kasumisse või kahjumisse kuni äriüksuse võõrandamiseni. ◀

ARVESTUSVALUUTAST ERINEVA ESITUSVALUUTA KASUTAMINE**Ümberarvestus esitusvaluutasse**

- 38 (Majandus)üksus võib esitada enda finantsaruande mis tahes valuutas (või valuutades). Kui esitusvaluuta erineb (majandus)üksuse arvestusvaluutast, arvestab ta finantstulemuse ja -seisundi ümber esitusvaluutasse. Näiteks juhul, kui kontsern hõlmab erinevaid (majandus)üksuseid, mille arvestusvaluutad on erinevad, esitatakse iga (majandus)üksuse finantstulemus ja -seisund ühises valuutas võimaldamaks koostada konsolideeritud finantsaruandeid.

▼M31

- 39 Sellise (majandus)üksuse finantstulemus ja -seisund, mille arvestusvaluuta ei ole hüperinflatiivse majanduskeskkonna valuuta, arvestatakse ümber erinevasse esitusvaluutasse, kasutades järgmisi protseduure:

▼B

- a) varad ja kohustised kõikides esitatud ►**M5** finantsseisundi aruannetes ◀ (st kaasa arvatud võrdlusandmed) arvestatakse ümber antud ►**M5** finantsseisundi aruande ◀ kuupäeval kehtiva sulgemiskursiga;

▼M31

- b) tulud ja kulud kõikides esitatud kasumi- ja muu koondkasumi aruannetes (st kaasa arvatud võrdlusandmed) arvestatakse ümber tehingupäevadel kehtinud valuutakurssidega ja

▼ B

- c) kõik tulenevad valuutakursi vahed kajastatakse ► **M5** muus koondkasumis ◀.

40 Praktilistel põhjustel kasutatakse tulu- ja kulukirjete ümberarvestamisel sageli tehingukuupäevade valuutakurssidele ligilähedast kurssi, näiteks perioodi keskmist kurssi. Samas juhul, kui valuutakursid oluliselt kõiguvad, ei ole perioodi keskmise kursi kasutamine kohane.

41 Paragrahvi 39 punktis c viidatud valuutakursi vahed tulenevad:

▼ M5

- a) tulu ja kulu ümberarvestamisest tehingukuupäeva kurssidega ning varade ja kohustiste ümberarvestamist sulgemiskursiga.

▼ B

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

► **M5** Taolisi valuutakursi vahesid ei kajastata kasumis või kahjumis, kuna valuutakursside muutustel on väike või puudub vahetu mõju äritegevuse praegustele või tulevastele rahavoogudele. Valuutakursi vahede kumulatiivne summa esitatakse kuni välismaise äriüksuse realiseerimiseni omakapitali eraldiseisvas komponendis. Kui valuutakursi vahed on seotud välismaise äriüksusega, mida konsolideeritakse, kuid mis ei ole täisomanduses ◀, jaotatakse ümberarvestamisest tulenevad ja ► **M11** mittekontrollivale osalusele ◀ omistatavad akumuleeritud valuutakursi vahed ► **M11** mittekontrollivale osalusele ◀ ning kajastatakse konsolideeritud ► **M5** finantsseisundi aruande ◀ osana vähemusosalusest.

42 Sellise (majandus)üksuse finantstulemus ja -seisund, mille arvestusvaluutaks on hüperinflatiivse majanduskeskkonna valuuta, arvestatakse ümber erinevasse esitusvaluutasse, kasutades järgmisi protseduure:

- a) kõik summad (st varad, kohustised, omakapitalikirjed, tulu ja kulu ning samuti võrdlusandmed) arvestatakse ümber kõige viimase esitatud ► **M5** finantsseisundi aruande ◀ kuupäeval kehtinud sulgemiskursiga, välja arvatud
- b) juhul, kui summad arvestatakse ümber valuutasse, mis ei ole hüperinflatiivse majanduskeskkonna valuuta, kajastatakse võrdlusandmetena andmed, mis esitati eelneva aasta vastavates finantsaruannetes käesoleva aasta summadena (st neid ei korrigeerita vastavalt hilisematele hinnataseme muutustele või valuutakursi muutustele).

43 Kui (majandus)üksuse arvestusvaluuta on hüperinflatiivse majanduskeskkonna valuuta, korrigeerib (majandus)üksus oma finantsaruanded kooskõlas IAS 29-ga enne, kui asub kasutama paragrahvis 42 esitatud ümberarvestusmeetodit, välja arvatud võrdlusandmete puhul, mis arvestatakse ümber valuutasse, mis ei ole hüperinflatiivse majanduskeskkonna valuuta (vt paragrahvi 42 punkt b). Kui majandus ei ole enam hüperinflatiivne ja (majandus)üksus ei korrigeeri enam oma finantsaruandeid kooskõlas IAS 29-ga, kasutab ta finantsaruannete korrigeerimise lõpetamise kuupäeval korrigeeritud hinnatasemega summasid soetusmaksumustena nende ümberarvutamisel esitusvaluutasse.

▼ **B****Välismaise äriüksuse ümberarvestamine**

- 44 Välismaise äriüksuse finantstulemuse ja -seisundi ümberarvestamisel esitusvaluutasse rakendatakse lisaks paragrahvidele 38–43 ka paragrahve 45–47 nii, et välismaist äriüksust saaks kaasata aruandva (majandus)üksuse finantsaruannetesse konsolideerimise ► **M32** — teel või kapitaliosaluse meetodil.

- **M32** 45 Välismaise äriüksuse tulemuste ja finantsseisundi ühendamisel aruandva (majandus)üksuse tulemuste ja finantsseisundiga järgitakse tavapärast konsolideerimiskorda, näiteks tütaretevõtte kontsernisestest saldode ja kontsernisestest tehingute elimineerimine (vt IFRS 10 *Konsolideeritud finantsaruanded*). ◀ Samas ei saa grupisest lühi- või pikaajalist rahalist vara (või kohustist) elimineerida vastava grupisest kohustise (või vara) vastu, näitamata ära valuutakursi muutuste tulemusi konsolideeritud finantsaruannetes. See tuleneb asjaolust, et rahaline vara või kohustis väljendab siduvat kohustust vahetada üks valuuta teise vastu, ning sellega kaasneb aruandva (majandus)üksuse jaoks valuutakursi muutustest tulenev kasum või kahjum. Samalaadselt ► **M5** kajastatakse aruandva (majandus)üksuse konsolideeritud finantsaruannetes sellist valuutakursi vahet jätkuvalt kasumis või kahjumis, või kui see tekib seoses paragrahvis 32 kirjeldatud asjaoludega, kajastatakse see kuni välismaise äriüksuse võõrandamiseni muus koondkasumis ja akumuleeritakse omakapitali eraldi komponendis. ◀

- **M32** 46 Kui välismaise äriüksuse finantsaruanded on aruandva (majandus)üksuse aruannetest erineva kuupäevaga, koostab välismaine äriüksus sageli lisaaruandeid, mis on sama kuupäevaga nagu aruandva (majandus)üksuse finantsaruanded. Juhul kui seda ei tehta, lubab IFRS 10 kasutada erinevat kuupäeva tingimusel, et erinevus ei ületa kolme kuud ning et võetakse arvesse erinevate kuupäevade vahel toimunud oluliste tehingute või muude sündmuste mõju. Sel juhul arvestatakse välismaise äriüksuse varad ja kohustised ümber valuutakursiga välismaise äriüksuse aruandeperioodi lõpu seisuga. Vajaduse korral korrigeeritakse andmeid oluliste valuutakursi muutuste suhtes kuni aruandva (majandus)üksuse aruandeperioodi lõpuni kooskõlas IFRS 10-ga. ◀ ► **M32** Sama meetodit kasutatakse kapitaliosaluse meetodi rakendamisel sidus- ja ühisettevõtete suhtes vastavalt IAS 28-le (muudetud 2011). ◀

- 47 Välismaise äriüksuse omandamisel tekkinud firmaväärtust ning selle omandamisega seotud varade ja kohustiste ► **M5** finantsseisundi aruandeliste ◀ (jääk)maksumuste õiglase väärtuse korrigeerimisi käsitatakse välismaise äriüksuse varade ja kohustistena. Need väljendatakse välismaise äriüksuse arvestusvaluutas ning arvestatakse ümber sulgemiskursiga, kooskõlas paragrahvidega 39 ja 42.

▼ **M11****Välismaise äriüksuse võõrandamine või osaline võõrandamine**▼ **M5**

- 48 Välismaise äriüksuse võõrandamisel liigitatakse muus koondkasumis kajastatud ja omakapitali eraldi komponendis kogunenud välismaise äriüksusega seotud omakapitali valuutakursi vahede kumulatiivne summa omakapitalist ümber kasumisse või kahjumisse (ümleriigitamisena) siis, kui kajastatakse võõrandamisest saadav kasum või kahjum (vt IAS 1 *Finantsaruannete esitamine* (parandatud 2007)).

▼ M32

48A Lisaks (majandus)üksusele välismaises äriüksuses kuuluva osaluse täielikule müügile arvestatakse järgmisi osalisi müüke samuti müükidena:

- (a) kui osalise müügiga kaasneb kontrolli kaotamine tütarettevõtte üle, mis hõlmab ka välismaist äriüksust, olenemata sellest, kas (majandus)üksus säilitab osalise müügi järel oma endises tütarettevõttes mittekontrolliva osaluse; ja
- (b) kui allesjäänud osalus on pärast ühises ettevõtmises oleva osaluse osalist müüki või sidusettevõttes oleva osaluse osalist müüki, mis hõlmab välismaist äriüksust, finantsvara, mis hõlmab välismaist äriüksust.
- (c) [välja jäetud]

▼ M11

48B Välismaist äriüksust sisaldava tütarettevõtte võõrandamisel lõpetatakse mittekontrollivatele osalustele omistatud välismaise äriüksuse valuutakursi vahede kumulatiivse summa kajastamine, kuid neid ei liigitata ümber kasumiaruandesse.

48C Välismaist äriüksust sisaldava tütarettevõtte osalisel võõrandamisel omistab (majandus)üksus muus koondkasumis kajastatud valuutakursi vahede kumulatiivse summa proportsionaalse osa ümber selle välismaise äriüksuse mittekontrollivatele osalustele. Välismaise äriüksuse mis tahes muul osalisel võõrandamisel liigitab (majandus)üksus ainult muus koondkasumis kajastatud valuutakursi vahede kumulatiivse summa proportsionaalse osa ümber kasumisse või kahjumisse.

48D (Majandus)üksusele kuuluva välismaise äriüksuse osaline võõrandamine on (majandus)üksusele kuuluva välismaise äriüksuse osaluse igasugune vähendamine, välja arvatud need vähendamised, mida arvestatakse võõrandamisena kooskõlas paragrahvi 48A.

▼ M7

49 (Majandus)üksus võib oma välismaise äriüksuse osaluse võõrandada või osaliselt võõrandada müügi, likvideerimise, aktsiakapitali tagasimakse või (majandus)üksusest või selle osast loobumise teel. Välismaise äriüksuse bilansilise (jääk)maksumuse allahindamine kas tema enda kahjumite või investori poolt kajastatud (vara) väärtuse languse tõttu ei tähenda osalist võõrandamist. Seega ei liigitata allahindamise momendil mingit osa muus koondkasumis kajastatud valuutakursist tulenevast kasumist või kahjumist ümber kasumiaruandesse.

▼ B**KÕIKIDE VALUUTAKURSI VAHEDE MAKSUMÕJU**

50 Välisvaluutatehingutest tekkivad kasumid ja kahjumid ning valuutakursi vahed, mis tekivad (majandus)üksuse (kaasa arvatud välismaise äriüksuse) finantstulemuse ja -seisundi ümberarvestamisel teise valuutasse, võivad omada maksumõju. Nimetatud maksumõju suhtes rakendatakse IAS 12 „Tulumaks“.

AVALIKUSTAMINE

51 Paragrahvides 53 ja 55–57 toodud viited „arvestusvaluuta” kohta kehtivad kontserni puhul emaettevõtte arvestusvaluuta suhtes.

▼ M53

52 Üksus avalikustab:

a) kasumis või kahjumis kajastatud valuutakursi vahed, välja arvatud need vahed, mis tulenevad IFRS 9 kohaselt õiglases väärtuses mõõdetavate finantsinstrumentide kasumiaruandes kajastuvatest muutustest, ja

▼ M5

b) muus koondkasumis kajastatud ja omakapitali eraldi komponendis kogunenud neto valuutakursi vahed ning selliste valuutakursi vahede võrdluse perioodi alguses ja lõpus.

▼ B

53 Kui esitusvaluuta erineb arvestusvaluutast, märgitakse nimetatud asjaolu ära ning avalikustatakse arvestusvaluuta ning sellest erineva esitusvaluuta kasutamise põhjus.

54 Kui aruandva (majandus)üksuse või olulise välismaise äriüksuse arvestusvaluuta muutub, avalikustatakse nimetatud asjaolu ning arvestusvaluuta muutuse põhjus.

55 Kui (majandus)üksus esitab oma finantsaruanded arvestusvaluutast erinevas valuutas, nimetab ta neid rahvusvaheliste finantsaruandlusstandarditega vastavuses olevateks vaid siis, kui need vastavad kõigi asjakohaste standardite ja nende tõlgenduste kõikidele nõuetele, kaasa arvatud paragrahvides 39 ja 42 sätestatud ümberarvestusmeetodile.

56 Mõnikord esitab (majandus)üksus oma finantsaruanded või muud finantsandmed selle arvestusvaluutast erinevas valuutas, eirates paragrahvis 55 sätestatud nõudeid. Näiteks võib (majandus)üksus arvestada oma finantsaruannetes teise valuutasse ümber vaid valitud varad ja kohustised. Lisaks võib tuua näite, kus (majandus)üksus, mille arvestusvaluuta ei ole hüperinflatiivse majanduskeskkonna valuuta, konverteerib finantsaruanded teise valuutasse, arvestades kõik varad ja kohustised ümber viimase sulgemiskursiga. Selline ümberarvestus ei ole kooskõlas rahvusvaheliste finantsaruandlusstandarditega ning paragrahvis 57 nõutud teave avalikustatakse.

57 Kui (majandus)üksus esitab oma finantsaruanded või muud finantsandmed arvestusvaluutast või esitusvaluutast erinevas valuutas ning paragrahvis 55 esitatud nõuded ei ole täidetud, peab (majandus)üksus:

a) selgelt määratlema, et antud informatsioon on täiendav informatsioon, eristamaks seda informatsioonist, mis põhineb rahvusvahelistel finantsaruandlusstandarditel;

b) avalikustama valuuta, milles täiendav informatsioon esitatakse, ja

c) avalikustama enda arvestusvaluuta ning täiendava informatsiooni arvestusel kasutatava ümberarvestusmeetodi.

JÕUSTUMISKUUPÄEV JA ÜLEMINEK

58 (Majandus)üksus rakendab käesolevat standardit 1. jaanuaril 2005 või hiljem algavate aruandeperioodide suhtes. Kui (majandus)üksus rakendab käesolevat standardit enne 1. jaanuari 2005 algava perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

▼ B

- 58A 2005. aasta detsembris avaldatud IAS 21 muudatusega „Netoinvesteering välismaisesse äriüksusesse” lisati paragrahv 15A ning muudeti paragrahvi 33. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2006 või hiljem algavate aruandeperioodide suhtes. Varasem rakendamine on soovitatav.
- 59 (Majandus)üksus rakendab paragrahvi 47 edasiulatuvalt kõigi äriüksuste omandamiste suhtes, mis toimuvad pärast selle aruandeperioodi algust, mil käesolevat standardit esmakordselt rakendatakse. Paragrahvi 47 tagasiulatuva rakendamine varasemate omandamiste suhtes on lubatud. Edasiulatuva rakendamisel välismaise äriüksuse omandamise suhtes, mis toimus enne käesoleva standardi esmakordset rakendamist, ei korrigeeri (majandus)üksus eelnevaid aastaid ning seega võib, kui on asjakohane, omandamisest tulenevat firmaväärtust ja õiglase väärtuse korrigeerimisi käsitada (majandus)üksuse enda, mitte välismaise äriüksuse varade ja kohustistena. Seega on nimetatud firmaväärtus ning õiglase väärtuse korrigeerimised juba kajastatud (majandus)üksuse arvestusvaluutas või siis on need mitterahalised välisvaluuta kirjed, mida kajastatakse kasutades omandamise kuupäeval kehtinud valuutakurssi.
- 60 Kõik muud muutused mis tulenevad käesoleva standardi rakendamisest, arvestatakse IAS 8 „Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead” kohaselt esitatud nõuetele.

▼ M5

- 60A IAS 1-ga (parandatud 2007) muudeti kõikides IFRSides kasutatud terminoloogiat. Lisaks muudeti sellega paragrahvid 27, 30-33, 37, 39, 41, 45, 48 ja 52. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi aruandeaastatele, mis algavad 1. jaanuaril 2009 või hiljem. Kui (majandus)üksus rakendab IAS 1 (parandatud 2007) varasemale perioodile, rakenduvad need muudatused ka sellele varasemale perioodile.

▼ M29

- 60B IAS 27-ga (muudetud 2008) lisati paragrahvid 48A–48D ja muudeti paragrahvi 49. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi edasiulatuvalt 1. juulil 2009 või hiljem algavate majandusaastate suhtes. Kui (majandus)üksus rakendab IAS 27 (muudetud 2008) varasema perioodi suhtes, rakendatakse muudatusi ka selle varasema perioodi suhtes.
- 60D Paragrahv 60B muudeti 2010. aasta mais välja antud *IFRSide edasarendustega*. (Majandus)üksus rakendab seda muudatust 1. juulil 2010 või hiljem algavate majandusaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud.

▼ M32

- 60F IFRS 10-ga ja IFRS 11-ga *Ühised ettevõtmised*, välja antud 2011. aasta mais, muudeti lõike 3 punkt b, lõiked 8, 11, 18, 19, 33, 44–46 ja 48A. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 10 ja IFRS 11.

▼ M33

- 60G IFRS 13-ga, välja antud mais 2011, muudeti õiglase väärtuse mõiste lõikes 8 ja muudeti lõige 23. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 13.

▼ M31

- 60H Dokumendiga *Muu koondkasumi objektide esitamine* (IAS 1 muudatused), välja antud juunis 2011, muudeti lõige 39. (Majandus)üksus rakendab selle muudatuse siis, kui ta rakendab IAS 1 (muudetud juunis 2011).

▼ M53

- 60J IFRS 9-ga, välja antud 2014. aasta juulis, muudeti paragrahve 3, 4, 5, 27 ja 52 ning jäeti välja paragrahvid 60C, 60E ja 60I. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 9.

▼M54

- 60K 2016. aasta jaanuaris välja antud IFRS 16-ga *Rendiarvestus* muudeti paragrahvi 16. Üksus rakendab seda muudatust siis, kui ta rakendab IFRS 16.

▼B

TEISE AVALDATUD MATERJALIDE TAGASIVÕTMINE

- 61 Käesoleva standardiga asendatakse IAS 21 „Valuutakursside muutuste mõjud” (parandatud 1993. aastal).
- 62 Käesolev standard asendab järgmised tõlgendused:
- a) SIC 11 „Välisvaluutatehingud – valuuta olulisest devalveerimisest tulenevate kahjumite kapitaliseerimine”;
 - b) SIC 19 „Aruandevaluuta – mõõtmine ja esitamine finantsaruannetes kooskõlas IAS 21-ga ja IAS 29-ga” ja
 - c) SIC 30 „Aruandevaluuta – ümberarvestus mõõtmisvaluutast esitusvaluutasse”.

▼ **M1****RAHVUSVAHELINE RAAMATUPIDAMISSTANDARD IAS 23***Laenukasutuse kulutused***PÕHIPRINTSIIBID**

- 1 Laenukasutuse kulutused, mis on otseselt seotud tingimustele vastava varaobjekti soetamise, ehitamise või tootmisega, moodustavad osa selle varaobjekti maksumusest. Muid laenukasutuse kulutusi kajastatakse kuluna.

RAKENDUSALA

- 2 Ettevõtte rakendab käesolevat standardit laenukasutuse kulutuste kajastamisel.
- 3 Käesolev standard ei käsitle omakapitali kasutamisega kaasnevate tege- like või arvestuslike kulutuste kajastamist, kaasa arvatud selliste eelisakt- siatega seotud kulutuste kajastamist, mis ei ole liigitatud kohustisena.

▼ **M45**

- 4 (Majandus)üksus ei ole kohustatud rakendama käesolevat standardit nende laenukasutuse kulutuste puhul, mis on otseselt seotud järgmiste varaobjektide soetamise, ehitamise või tootmisega:
- a) õiglasel väärtusel mõõdetav tingimustele vastav varaobjekt, näiteks bioloogiline vara, mis kuulub IAS 41 „Põllumajandus” rakenduslasse, või

▼ **M1**

- b) suurtes kogustes regulaarselt toodetavad või mingil muul viisil valmistatavad varud.

MÕISTED

- 5 Käesolevas standardis kasutatakse järgmisi mõisteid järgmises tähen- duses:

Laenukasutuse kulutused on intress ja muud kulutused, mis tekivad ettevõtte seoses vahendite laenamisega.

Tingimustele vastav varaobjekt on vara, mille otstarbekohasusse kasutus- või müügi valimise viimine võtab olulisel määral aega.

▼ **M54**

- 6 Laenukasutuse kulutused võivad sisaldada järgmist:

▼ **M53**

- a) intressikulu, mille arvutamisel on kasutatud IFRS 9-s sätestatud sisemise intressimäära meetodit;

▼ **M8**

- b) [kehtetu]
- c) [kehtetu]

▼ **M54**

- d) vastavalt IFRS 16-le *Rendiarvestus* kajastatud rendikohustistega seotud intress ja

▼ **M8**

- e) välisvaluutalaenudest tekkivad valuutakursi vahed määral, mil neid on võimalik käsitleda intressikulu korrigeerimisena.

▼ **M45**

- 7 Olenevalt asjaoludest võivad tingimustele vastavateks varaobjektideks olla järgmised varaobjektid:

▼ **M1**

- a) varud
- b) tehased

▼ M1

- c) elektrijaamad
- d) immateriaalsed varaobjektid

▼ M45

- e) kinnisvarainvesteeringud
- f) tootvad taimed.

▼ M1

Finantsvarad ja sellised varud, mida toodetakse või mingil muul viisil valmistatakse lühikese ajavahemiku jooksul, ei ole tingimustele vastavad varaobjektid. Lisaks ei ole tingimustele vastavad varaobjektid sellised varad, mis on juba nende soetamise ajal valmis otstarbekohaseks kasutamiseks või müügiks.

KAJASTAMINE

- 8 Ettevõtte kapitaliseerib laenukasutuse kulutused, mis on otseselt seotud tingimustele vastava varaobjekti soetamise, ehitamise või tootmisega, osana selle varaobjekti maksumusest. Ettevõtte kajastab muid laenukasutuse kulutusi kuluna sellel perioodil, millal tal need tekivad.
- 9 Tingimustele vastava varaobjekti soetamise, ehitamise või tootmisega otseselt seotud laenukasutuse kulutused lisatakse selle varaobjekti soetusmaksumusele. Sellised laenukasutuse kulutused kapitaliseeritakse osana varaobjekti soetusmaksumusest, kui on tõenäoline, et need aitavad kaasa ettevõtte majandusliku kasu suurenemisele tulevikus ja neid on võimalik usaldusväärselt mõõta. Standardi IAS 29 „*Finantsaruandlus hüperinflatiivsetes majanduskeskkondades*” rakendamisel kajastatakse kuluna laenukasutuse kulutuste seda osa, mis vastavalt antud standardi paragrahvile 21 kompenseerib inflatsiooni samal perioodil.

Kapitaliseeritavad laenukasutuse kulutused

- 10 Laenukasutuse kulutused, mis on otseselt seotud tingimustele vastava varaobjekti soetamise, ehitamise või tootmisega, on sellised laenukasutuse kulutused, mida ei oleks tekkinud, kui tingimustele vastava varaobjekti osas ei oleks väljaminekut tehtud. Kui ettevõtte laenab vahendeid mingi konkreetse tingimustele vastava varaobjekti hankimiseks, siis on selle tingimustele vastava varaobjektiga otseselt seotud laenukasutuse kulutused kergesti identifitseeritavad.
- 11 Võib osutada keeruliseks määrata kindlaks teatud laenude ja tingimustele vastava varaobjekti vahelist otsest seost ning selliseid laene, mida oleks saanud muul juhul vältida. Keeruliseks osutub see näiteks siis, kui ettevõtte finantseerimistegevus toimub tsentraliseeritult. Raskused tekivad ka siis, kui kontsern kasutab vahendite laenamiseks erinevate intressimääradega erinevaid võlainstrumente ja laenab neid vahendeid erinevatel alustel kontserni teistele ettevõtetele edasi. Muud probleemid tekivad välisvaluutas või välisvaluutaga seotud laenude kasutamisel, kui kontsern tegutseb kõrge inflatsiooniga majandusruumis, ja valuutakursside kõikumistest. Seetõttu on tingimustele vastava varaobjekti soetamise, ehitamise või tootmisega otseselt seotud laenukasutuse kulutuste summa kindlaksmääramine keeruline ning eeldab hinnangute andmist.
- 12 Kui ettevõtte võtab laenu mingi konkreetse tingimustele vastava varaobjekti hankimiseks, loetakse selle varaobjekti kapitaliseeritavate laenukasutuse kulutuste summaks kõnealusest laenust antud perioodi jooksul tekkinud tegelikke laenukasutuse kulutusi, millest on lahutatud võimalik kõnealuste laenatud summade ajutisest investeerimisest tulenev tulu.

▼ **M1**

- 13 Tingimustele vastava varaobjekti finantseerimisel võib ettevõtte laenata vahendeid ja kanda vastavaid laenukasutuse kulusi enne, kui neid vahendeid või osa nendest tingimustele vastava varaobjekti kulutuste katmiseks vaja läheb. Sellisel juhul investeeritakse vahendeid tihti ajutiselt kuni nende kulutamiseni tingimustele vastavale varaobjektile. Perioodi kapitaliseeritavate laenukasutuse kulutuste kindlaksmääramiseks lahutatakse laenukasutuse kulutustest kogu sellistest investeringutest saadud tulu.

▼ **M67**

- 14 Kui üksus laenab vahendeid üldotstarbel ja kasutab neid tingimustele vastava varaobjekti hankimiseks, määrab ta kapitaliseeritavate laenukasutuse kulutuste summa kindlaks vara hankimisega seotud väljaminekute summa suhtes vastavat kapitaliseerimismäära rakendades. Kapitaliseerimismäär on selliste laenukasutuse kulutuste kaalutud keskmine, mida kohaldatakse üksuse kõigi perioodil tagasimaksmata laenude suhtes. Üksus jätab selle arvutamisel kõrvale laenukasutuse kulutused, mida kohaldatakse konkreetselt tingimustele vastava varaobjekti hankimiseks võetud laenude suhtes, kuni kõik selle varaobjekti kavandatud kasutuse või müügi ettevalmistamiseks vajalikud tegevused on lõppenud. Üksuse poolt perioodi jooksul kapitaliseeritavate laenukasutuse kulutuste summa ei tohi ületada sel perioodil tekkinud laenukasutuse kulutuste summat.

▼ **M1**

- 15 Mõnedel juhtudel on laenukasutuse kulutuste kaalutud keskmise määra arvutamisel asjakohane arvesse võtta kõiki ematetvõtte ja selle tütarettevõtete laene; teistel juhtudel on asjakohane, et iga tütarettevõtte kasutab oma laenudest tulenevate laenukasutuse kulutuste kaalutud keskmist määra.

Tingimustele vastava varaobjekti kaetavat väärtust ületav ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ maksumus

- 16 Kui tingimustele vastava varaobjekti ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ maksumus või lõplik eeldatav maksumus ületab selle kaetavat väärtust või netorealiseerimisväärtust, hinnatakse ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ maksumus alla või kantakse maha vastavalt muude standardite nõuetele. Teatavate asjaolude korral võib varem tehtud allahindamised ja mahakandmised hiljem tühistada vastavalt nimetatud muude standardite nõuetele.

Kapitaliseerimise algus

- 17 Ettevõtte alustab tingimustele vastava varaobjekti laenukasutuse kulutuste kapitaliseerimist alguskuupäeval. Kapitaliseerimise alguskuupäev on see kuupäev, mil ettevõtte esmakordselt vastab kõikidele järgmistele tingimustele:

a) tal esineb varaobjektiga seotud väljaminekuid;

b) tal esineb laenukasutuse kulusi; ja

c) ta võtab ette tegevusi, mis on vajalikud vara otstarbekohasesse kasutus- või müügivalmidusse viimiseks.

▼ **M1**

18 Tingimustele vastavast varaobjektist tulenevad väljaminekud sisaldavad ainult neid väljaminekuid, mille tulemusel on toimunud rahaline makse, muu vara üleandmine või intressi kandvate kohustiste tekkimine. Väljaminekute summat vähendatakse kõigi antud varaga seotud saadud maksete ja sihtfinantseerimise võrra (vt IAS 20 „*Sihtfinantseerimise arvestamine ja valitsusepoolse abi avalikustamine*”). Varaobjekti perioodi keskmine ► **M5** finantsseisundi aruandeline ◀ maksumus, k.a eelnevalt kapitaliseeritud laenukasutuse kulutused, näitab tavaliselt ära varaga seotud väljaminekute ligikaudse suuruse, mille suhtes kapitaliseerimismäära antud perioodil rakendatakse.

19 Tingimustele vastava varaobjekti müügi- või kasutusvalmidusse viimine hõlmab enam kui ainult vara füüsilist valmistamist. Siia kuulub ka enne füüsilist valmistamist tehtud tehniline ja haldustöö, näiteks lubade hankimine enne füüsilise valmistamise algust. Samas ei hõlma see tegevus vara hoidmist ajal, kui ei toimu vara seisukorda muutvat tootmis- või arendustegevust. Näiteks kapitaliseeritakse maa arendamisega seotud laenukasutuse kulutused sel perioodil, mil arendamisega seotud tegevus toimub. Samas ei kapitaliseerita neid laenukasutuse kulutusi, mis tekivad seoses ehitamise eesmärgil soetatud maa hoidmisega perioodil, mil arendustegevust ei toimu.

Kapitaliseerimise peatamine

20 Ettevõtte peatab laenukasutuse kulutuste kapitaliseerimise, kui ta peatab tingimustele vastava varaobjekti aktiivse arendustegevuse pikemaks ajaks.

21 Ettevõttel võib esineda laenukasutuse kulutusi pikema perioodi vältel, mil ta peatab tegevuse vara otstarbekohasesse kasutus- või müügivalmidusse viimiseks. Sellised kulutused on osaliselt valmis vara hoidmise kulutused ja neid ei kapitaliseerita. Üldjuhul siiski ettevõtte ei peata laenukasutuste kulutuste kapitaliseerimist perioodil, mil ta teostab olulisi tehnilisi ja haldustöid. Ettevõtte ei peata laenukasutuse kulutuste kapitaliseerimist ka siis, kui ajutine seisak on vajalik vara otstarbekohasesse kasutus- või müügivalmidusse viimiseks. Näiteks jätkub kapitaliseerimine sellise pikema perioodi vältel, mil kõrge veetase on ajutiselt peatanud silla ehitamise, ja kui kõrge veetase on selles piirkonnas ehitusperioodi ajal tavaline.

Kapitaliseerimise lõpetamine

22 Ettevõtte lõpetab laenukasutuse kulutuste kapitaliseerimise siis, kui sisuliselt kogu vara otstarbekohasesse kasutus- või müügivalmidusse viimiseks vajalik tegevus on lõpetatud.

23 Vara on üldjuhul valmis selle otstarbekohaseks kasutuseks või müügiks siis, kui vara füüsiline valmistamine on lõppenud, isegi kui tavapärase haldustöö veel jätkub. Kui tegemata on veel vaid minimaalsed muudatused, nagu kinnisvara viimistlemine ostja või kasutaja soovide kohaselt, tähendab see, et sisuliselt on kogu tegevus lõpetatud.

▼ M1

- 24 Kui ettevõtte lõpetab tingimustele vastava varaobjekti valmistamise osade kaupa ja kõiki osi on võimalik iseseisvalt kasutada ajal, mil teiste osade valmistamine alles käib, lõpetab ettevõtte laenukasutuse kulutuste kapitaliseerimise siis, kui ta on sisuliselt kogu kõnealuse osa otstarbekohasesse kasutus- või müügi valmidusse viimiseks vajaliku tegevuse lõpetanud.
- 25 Näide tingimustele vastavast varaobjektist, mille osi on võimalik iseseisvalt kasutada, kui teiste osade valmistamine alles käib, on mitmest ehitisest koosnev ärikompleks. Näide tingimustele vastavast varaobjektist, mille osi ei ole võimalik iseseisvalt kasutada enne kogu töö valmimist, on tööstusettevõtte, milles samal ajal toimiva sama ettevõtte erinevates osades järjestikku teostatavad tootmisprotsessid on üksteisest sõltuvad, nagu näiteks terasetehas.

AVALIKUSTATAV INFORMATSIOON

- 26 Ettevõtte avalikustab:

- a) perioodi jooksul kapitaliseeritud laenukasutuse kulutuste summa; ja
- b) kapitaliseeritavate laenukasutuse kulutuste kindlaksmääramiseks kasutatud kapitaliseerimismäär.

ÜLEMINEKUSÄTTED

- 27 Kui käesoleva standardi rakendamine toob kaasa muutuse arvestusmeetodis, rakendab ettevõtte käesolevat standardit nende tingimustele vastavate varaobjektidele tehtavate laenukasutuse kulutuste suhtes, mille kapitaliseerimise alguskuupäev on kas jõustumiskuupäeval või hiljem.
- 28 Ettevõtte võib siiski valida mistahes kuupäeva enne jõustumiskuupäeva ja rakendada käesolevat standardit kõikide varaobjektidele tehtavate laenukasutuse kulutuste suhtes, mille kapitaliseerimise alguskuupäev on kas sel kuupäeval või hiljem.

▼ M67

- 28A 2017. aasta detsembris välja antud dokumendiga „IFRSide igaaastased edasiarendused – 2015.–2017. aasta tsükkel” muudeti paragrahvi 14. Üksus rakendab neid muudatusi selliste laenukasutuse kulutuste suhtes, mis tekivad selle aruandeaasta alguses või hiljem, mil üksus hakkab neid muudatusi kohaldama.

▼ M1**JÕUSTUMISKUUPÄEV**

- 29 Ettevõtte peab käesolevat standardit rakendama majandusaastatele, mis algavad 1. jaanuaril 2009 või hiljem. Varasem rakendamine on lubatud. Kui ettevõtte rakendab käesolevat standardit enne 1. jaanuari 2009, peab ta selle asjaolu avalikustama.

▼ M8

- 29A 2008. aasta mais välja antud *IFRSide edasiarendustega* muudeti paragrahv 6. (Majandus)üksus rakendab seda muudatust 1. jaanuaril 2009 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab muudatust varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

▼ M53

- 29B IFRS 9-ga, välja antud 2014. aasta juulis, muudeti paragrahvi 6. Üksus rakendab seda muudatust siis, kui ta rakendab IFRS 9.

▼ **M54**

- 29C 2016. aasta jaanuaris välja antud IFRS 16-ga muudeti paragrahvi 6. Üksus rakendab seda muudatust siis, kui ta rakendab IFRS 16.

▼ **M67**

- 29D 2017. aasta detsembris välja antud dokumendiga „IFRSide igaaastased edasiarendused – 2015.–2017. aasta tsüklil” muudeti paragrahvi 14 ja lisati paragrahv 28A. Üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2019 või hiljem algavate aruandeperioodide suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab muudatusi varem, avalikustab ta selle asjaolu.

▼ **M1**

IAS 23 (MUUDETUD 1993) TAGASIVÕTMINE

- 30 Käesoleva standardiga asendatakse IAS 23 „*Laenukasutuse kulutused*” (muudetud 1993).

▼ **M26****RAHVUSVAHELINE RAAMATUPIDAMISSTANDARD 24***Seotud osapooli käsitleva teabe avalikustamine*

EESMÄRK

- 1 Käesoleva standardi eesmärk on tagada, et (majandus)üksuse finantsaruanded sisaldaksid vajalikku teavet pööramiseks tähelepanu võimalusele, et (majandus)üksuse finantsseisund ja kasum või kahjum võivad olla mõjutatud seotud osapoolte olemasolust ning selliste osapooltega tehtud tehingutest ning laekumata ja tasumata saldodest, sealhulgas siduvatest kohustustest.

RAKENDUSALA

- 2 **Käesolevat standardit rakendatakse:**
- a) seotud osapoolte vaheliste suhete ja tehingute kindlaksmääramisel;
 - b) (majandus)üksuse ja sellega seotud osapoolte vaheliste laekumata ja tasumata saldode, sealhulgas siduvate kohustuste kindlaksmääramisel;
 - c) asjaolude kindlaksmääramisel, mille olemasolul tuleb punktides a ja b esitatud andmed avalikustada; ja
 - d) nimetatud teabe avalikustamise otsustamisel.

▼ **M32**

- 3 Käesoleva standardiga nõutakse seotud osapoolte vaheliste tehingute, tehingute ning laekumata ja tasumata saldode, sealhulgas siduvate kohustuste avalikustamist emaettevõtte või investeerimisobjekti üle ühist kontrolli või märkimisväärset mõju omavate investorite konsolideeritud ja konsolideerimata finantsaruannetes, mis on esitatud kooskõlas IFRS 10-ga *Konsolideeritud finantsaruanded* või IAS 27-ga *Konsolideerimata finantsaruanded*.

▼ **M38**

- 4 Seotud osapoolte vahelised tehingud ning laekumata ja tasumata saldod teiste kontserni kuuluvate (majandus)üksustega avalikustatakse (majandus)üksuse finantsaruannetes. Kontserni konsolideeritud finantsaruannete koostamisel elimineeritakse kontsernisesed seotud osapoolte vahelised tehingud ning laekumata ja tasumata saldod, välja arvatud investeerimisettevõtte ja tema kasumiaruandes õiglaselt väärtustatud moodetavate tütarettevõtete vahelised tehingud ning tasumata ja laekumata saldod.

▼ **M26**

SEOTUD OSAPOOLI KÄSITLEVA TEABE AVALIKUSTAMISE EESMÄRK

- 5 Suhted seotud osapoolte vahel on äritegevuse tavapärane osa. Näiteks teostavad (majandus)üksused tihti oma tegevust osaliselt tütarettevõtete, ühisettevõtete ja sidusettevõtete kaudu. Sellises olukorras on (majandus)üksusel võimalik mõjutada investeerimisobjekti finants- ja tegevuspoliitikat kontrolli, ühise kontrolli või märkimisväärse mõju kaudu.
- 6 Seotud osapoolte vaheline suhe võib avaldada mõju (majandus)üksuse kasumile või kahjumile ning finantsseisundile. Seotud osapooled võivad astuda sellistesse tehingutesse, mida mitteseotud osapooled ei teeks. Näiteks ei pruugi emaettevõttele soetusmaksumuses kaupu müüv (majandus)üksus müüa neid samadel tingimustel teisele kliendile. Samuti ei pruugi seotud osapoolte vahelised tehingud toimuda samades summates nagu mitteseotud osapoolte vahelised tehingud.

▼ **M26**

- 7 (Majandus)üksuse kasumit või kahjumit ja finantsseisundit võivad mõjutada suhted seotud osapoolte vahel isegi siis, kui seotud osapoolte vahelisi tehinguid ei toimu. Sellise suhte olemasolu iseene-
sest võib olla piisav, et mõjutada (majandus)üksuse tehinguid teiste osapooltega. Näiteks võib tütarettevõtte lõpetada suhte kaubanduspartneriga, kui emaettevõtte omandab sõsarettevõtte, mis tegutseb samas valdkonnas kui eelmine kaubanduspartner. Teise võimalusena võib üks osapool tegevusest hoiduda teise osapoole märkimisväärse mõju tõttu – näiteks võib emaettevõtte anda tütarettevõttele juhtnõore mitte tegeleda uurimis- ja arendustegevusega.
- 8 Nimetatud põhjustel võib teave (majandus)üksuse ja seotud osapoolte vaheliste tehingute ning laekumata ja tasumata saldode, sealhulgas siduvate kohustuste ja suhete kohta mõjutada finantsaruannete kasutajate poolt (majandus)üksuse tegevusele antavat hinnangut, sealhulgas ka hinnangut (majandus)üksuse riskide ja võimaluste kohta.

MÕISTED

▼ **M43**

- 9 **Käesolevas standardis kasutatakse järgmisi mõisteid järgmises tähenduses:**

Seotud osapool on isik või (majandus)üksus, kes on seotud finantsaruandeid koostava (majandus)üksusega (käesolevas standardis nimetatud kui „aruandev (majandus)üksus”).

▼ **M26**

- a) Isik või selle isiku lähedased pereliikmed on seotud aruandva (majandus)üksusega, kui see isik:
- i) omab aruandva (majandus)üksuse üle kontrolli või ► **M32** ühist kontrolli ◄;
 - ii) omab märkimisväärset mõju aruandva (majandus)üksuse üle või
 - iii) on aruandva (majandus)üksuse või aruandva (majandus)üksuse emaettevõtte juhtkonna üks võtmeisik;

▼ **M43**

- b) (Majandus)üksus on seotud aruandva (majandus)üksusega, kui kehtib üks järgmistest tingimustest:

▼ **M26**

- i) (majandus)üksus ja (aruandev) majandusüksus on sama kontserni liikmed (mis tähendab, et iga emaettevõtte, tütar-ettevõtte ja sõsarettevõtte on seotud teistega);
- ii) üks (majandus)üksus on teise (majandus)üksuse sidusettevõtte või ühisettevõtmine (või sellise kontserni liikme sidusettevõtte või ühisettevõtmine, mille liige on teine (majandus)üksus);
- iii) mõlemad (majandus)üksused on sama kolmanda osapoole ühisettevõtmised;
- iv) üks (majandus)üksus on kolmanda (majandus)üksuse ühisettevõtmine ja teine (majandus)üksus on kolmanda (majandus)üksuse sidusettevõtte;
- v) (majandus)üksus on töösuhtejärgsete hüvitiste skeem aruandva (majandus)üksuse või sellega seotud (majandus)üksuse töötajate kasuks. Kui aruandev (majandus)üksus on ise selline skeem, on skeemi sissemakseid tegevad tööandjad samuti seotud aruandva (majandus)üksusega;

▼ **M26**

- vi) (majandus)üksuse üle omab kontrolli või ühist kontrolli punktis a määratletud isik;
- vii) punkti a alapunktis i määratletud isik omab märkimisväärt mõju (majandus)üksuse üle või on (majandus)üksuse (või (majandus)üksuse emajettevõtte) juhtkonna üks võtmeisik;

▼ **M43**

- viii) (majandus)üksus või temaga samasse kontserni kuuluv üksus osutab aruandvale (majandus)üksusele või aruandva (majandus)üksuse emajettevõtjale juhtkonna võtmeisiku teenuseid.

▼ **M26**

Seotud osapoolte vaheline tehing on ressursside, teenuste või kohustuste ülevõtmine aruandva (majandus)üksuse ja seotud osapoolte vahel sõltumata sellest, kas see toimub tasu eest või tasuta.

Isiku lähedased pereliikmed on sellised pereliikmed, kelle puhul võib eeldada, et nad mõjutavad kõnealust isikut, või kellele kõnealune isik võib mõju avaldada nende suhetes (majandus)üksusega, sealhulgas:

- a) selle isiku lapsed ja abikaasa või elukaaslane;
- b) selle isiku abikaasa või elukaaslase lapsed ja
- c) selle isiku või tema abikaasa või elukaaslase ülalpeetavad.

Hüvitis hõlmab kõiki hüvitisi töötajatele (vastavalt IAS 19-le *Hüvitised töötajatele*), kaasa arvatud hüvitised töötajatele, mille suhtes rakendatakse IFRS 2-e *Aktsiapõhine makse*. Hüvitised töötajatele on igas vormis saadud, saadaolev või võimaldatav tasu, mida (majandus)üksus annab või (majandus)üksuse nimel antakse töötajatele tööalaste teenuste eest (majandus)üksusele. See hõlmab ka (majandus)üksuse emajettevõtte poolt makstavat tasu (majandus)üksuse eest. Hüvitiste hulka kuuluvad:

- a) lühiajalised hüvitised töötajatele, näiteks palgad ja sotsiaalkindlustusmaksed, tasuline iga-aastane puhkus ja tasuline haiguspuhkus, kasumi jagamine ja boonused (kui makstakse kaheteistkümne kuu jooksul pärast perioodi lõppu) ja mitte-rahalisel hüvitised (näiteks arstiabi, eluase, autod ning tasuta või subsideeritud kaubad või teenused) praegustele töötajatele;
- b) töösuhtejärgsed hüvitised, näiteks pensionid, muud pensionihüvitised, elukindlustus ja arstiabi pärast töösuhte lõppemist;
- c) muud pikaajalised hüvitised töötajatele, sealhulgas pikaajalise tööalase teenistuse eest antav puhkus või õppejõule antav puhkus teadustööks, tähtpäevadega seotud hüvitised või muud pikaajalise teenistusega seotud hüvitised, pikaajalised invaliidisushüvitised ning ka kasumi jagamine, boonused ja edasilükatud hüvitised, kui neid ei maksta täies ulatuses kaheteistkümne kuu jooksul pärast perioodi lõppu;
- d) töösuhte lõpetamise hüvitised ja
- e) aktsiapõhine makse.

▼ **M32**

▼ **M26**

Juhtkonna võtmeisikud on isikud, kellel on volitused (majandus)üksuse tegevuse kavandamiseks, juhtimiseks ja kontrollimiseks otseselt või kaudselt, ning kes kannavad selle eest vastutust, sealhulgas ka asjaomase (majandus)üksuse direktorid (tegevdirektor või muu).

▼ **M32**▼ **M26**

Valitsus on valitsus, valitsusasutused ja samalaadsed kohalikud, riiklikud või rahvusvahelised organid.

Valitsusega seotud (majandus)üksus on (majandus)üksus, mille üle valitsus omab kontrolli, ühist kontrolli või märkimisväärset mõju.

▼ **M32**

Mõisted „kontroll”, „ühine kontroll” ja „märkimisväärne mõju” on määratletud IFRS 10-s, IFRS 11-s *Ühised ettevõtmised* ja IAS 28-s *Investeeringud sidus- ja ühisettevõtetesse* ning käesolevas standardis kasutatakse neid nimetatud IFRSide tähenduses.

▼ **M26**

10 Iga võimalikku seotud osapoolte vahelist suhet hinnates pööratakse tähelepanu suhte sisule, mitte pelgalt selle õiguslikule vormile.

11 Käesoleva standardi kontekstis ei ole seotud osapoolteks:

a) kaks (majandus)üksust vaid selle alusel, et neil on ühine direktor või muu juhtkonna võtmeisik või selle alusel, et üks (majandus)üksuse juhtkonna võtmeisik omab märkimisväärset mõju teise (majandus)üksuse üle;

b) kaks ühisettevõtjat vaid selle alusel, et need omavad ühisettevõtmise üle ► **M32** ühist kontrolli ◄;

c) i) rahastajad;

ii) ametiühingud;

iii) kommunaalettevõtted ja

iv) valitsusasutused, mis ei oma kontrolli, ühist kontrolli ega märkimisväärset mõju aruandva (majandus)üksuse üle;

vaid selle alusel, et neil on (majandus)üksusega tavapärased tehingud (isegi kui need võivad mõjutada (majandus)üksuse tegevusvabadust või otsustusvabadust);

d) klient, tarnija, frantsiisandja, turustaja või agent, kellega (majandus)üksusel on märkimisväärses mahus äritehinguid ning sellest on tulenenud majanduslik sõltuvus.

12 Seotud osapoole mõistes hõlmab sidusettevõtte selle tütarettevõtteid ja ühisettevõtmise hõlmab selle tütarettevõtteid. Seetõttu on näiteks omavahel seotud sidusettevõtte tütarettevõtte ja investor, kes omab märkimisväärset mõju sidusettevõtte üle.

▼ **M26**

AVALIKUSTAMINE

Kõik (majandus)üksused

- 13 Emaettevõtete ja tütarettevõtete vahelised suhted avalikustatakse, vaatamata sellele, kas nimetatud seotud osapoolte vahel on olnud tehinguid või mitte. (Majandus)üksus avalikustab emaettevõtte nime ning lõplikku kontrolli omava osapoolte, kui see on eelmisest erinev. Kui (majandus)üksuse emaettevõtte ega lõplikku kontrolli omav osapool avalikkusele kättesaadavaid konsolideeritud finantsaruandeid ei koosta, avalikustatakse hierarhiliselt järgmise emaettevõtte nimi, mis neid koostab.
- 14 Et finantsaruannete kasutajad saaksid kujundada arusaamise seotud osapoolte vaheliste suhete mõjust (majandus)üksusele, on kontrolli olemasolul vaja avalikustada seotud osapoolte vahelised suhted sõltumata sellest, kas seotud osapoolte vahelisi tehinguid on toimunud.

▼ **M32**

- 15 Nõue avalikustada seotud osapoolte vahelised suhted emaettevõtte ja tema tütarettevõtete vahel esitatakse lisaks avalikustamise nõuetele IAS 27-s ja IFRS 12-s *Muudes (majandus)üksustes olevate osaluste avalikustamine*.

▼ **M26**

- 16 Paragrahvis 13 viidatakse hierarhiliselt järgmisele emaettevõttele. See on kontserni esimene emaettevõtte pärast vahetut emaettevõtet, mis koostab avalikkusele kättesaadavaid konsolideeritud finantsaruandeid.
- 17 (Majandus)üksus avalikustab kõik juhtkonna võtmeisikute hüvitised kokku ja igas järgmises kategoorias:
- a) lühiajalised hüvitised töötajatele;
 - b) töösuhtejärgsed hüvitised;
 - c) muud pikaajalised hüvitised töötajatele;
 - d) töösuhte lõpetamise hüvitised ja
 - e) aktsiapõhised maksed.

▼ **M43**

- 17A Kui teine (majandus)üksus (nn valitsemisüksus) osutab (majandus)üksusele juhtkonna võtmeisiku teenuseid, ei pea (majandus)üksus selle tasu suhtes, mida valitsemisüksus oma töötajatele või juhtidele maksis või peab maksma, paragrahvi 17 nõudeid rakendama.

▼ **M26**

- 18 Kui (majandus)üksusel on olnud seotud osapoolte vahelisi tehinguid finantsaruannetega hõlmatud perioodidel, avalikustab ta seotud osapoolte vahelise suhte olemuse ning samuti teabe nende tehingute ning laekumata ja tasumata saldode, sealhulgas siduvate kohustuste kohta, mis on kasutajatele vajalik mõistmaks suhte võimalikku mõju finantsaruannetele. Nimetatud avalikustamise nõuded täiendavad paragrahvis 17 esitatud nõudeid. Avalikustatakse vähemalt järgmine teave:
- a) tehingute summa;
 - b) laekumata ja tasumata saldode, sealhulgas siduvate kohustuste summad ja
 - i) neile seotud tähtajad ja tingimused, kaasa arvatud see, kas need on tagatud, ning arvelduseks antava tasu olemus ja
 - ii) üksikasjalikud andmed saadud või antud garantiide kohta;

▼ **M26**

- c) laekumata saldode summaga seotud ebatõenäoliselt laekuvate nõuete provisjonid ja
- d) perioodil kajastatud kulud seoses bilansist välja kantud või ebatõenäoliselt laekuvate nõuete seotud osapoolte vastu.

▼ **M43**

- 18A (Majandus)üksus avalikustab selliste juhtkonna võtmeisiku teenuste osutamisega seotud summad, mida osutab eraldiseisev valitsemisüksus.

▼ **M32**

- 19 Lõikes 18 nõutav avalikustav teave esitatakse eraldi iga alljärgneva kategooria kohta:

- (a) emaettevõtte;
- (b) (majandus)üksuse üle ühist kontrolli või märkimisväärset mõju omavad (majandus)üksused;
- (c) tütarettevõtted;

▼ **M26**

- d) sidusettevõtted;
- e) ühisettevõtmised, milles (majandus)üksus on ► **M32** ühisettevõtja ◄;
- f) (majandus)üksuse või selle emaettevõtte juhtkonna võtmeisikud ja
- g) muud seotud osapooled.

- 20 Paragrahvis 19 esitatud summade liigitamine, mis kajastavad nõudeid või võlgnevusi erineva kategooria seotud osapoolte suhtes, täiendab IAS 1-s *Finantsaruannete esitamine* toodud avalikustamise nõudeid, mille kohaselt tuleb teave avalikustada kas finantsseisundi aruandes või lisades. Kategooriaid on täiendatud, võimaldamaks seotud osapoolte saldode põhjalikumalt analüüsi ning rakendamaks neid seotud osapoolte tehingute korral.

- 21 Järgnevalt mõned näited avalikustatavate tehingute kohta juhul, kui need toimuvad seotud osapooltega:

- a) toodangu (valmis või lõpetamata) ost või müük;
- b) kinnisvara ja muude varade ost või müük;
- c) teenuste osutamine või saamine;
- d) rendid;
- e) uurimis- ja arendustegevuse üleandmised;
- f) litsentsilepingutega toimuvad üleandmised;
- g) finantseerimisalased üleandmised (sealhulgas laenud ning rahalised ja mitterahalised sissemaksed omakapitali);
- h) garantiide või tagatiste andmine;
- i) siduvad kohustused millegi tegemiseks teatud sündmuse, sealhulgas täitmisele kuuluvate lepingute (*) (kajastatud ja kajastamata) tulevikus esinemise või mitteesinemise korral ja

(*) IAS 37-s *Eraldised, tingimuslikud kohustused ja tingimuslikud varad* määratletakse täitmisele kuuluvad lepingutena, mille kumbki osapool ei ole oma kohustusi täitnud või mille mõlemad osapooled on oma kohustused täitnud osaliselt ja võrdsel määral.

▼ **M26**

- j) kohustiste arveldamine (majandus)üksuse eest või (majandus)üksuse poolt selle seotud osapoolle eest.

▼ **M31**

- 22 Ema- või tütaretttevõtja osalemine kontserni kuuluvate (majandus)üksuste vahel riske jagavas kindlaksmääratud hüvitistega plaanis on seotud osapoolte vaheline tehing (vt IAS 19 (muudetud 2011) lõige 42).

▼ **M26**

- 23 Teave selle kohta, et seotud osapoolte vahelised tehingud tehti sõltumatute osapoolte vaheliste tehingutega võrdväärsel tingimustel, avalikustatakse vaid juhul, kui selliseid tingimusi on võimalik põhjendada.

- 24 Sama liiki tehingud võib avalikustada kogusummana, välja arvatud juhul, kui eraldi avalikustamine on vajalik, et mõista seotud osapoolte vaheliste tehingute mõju (majandus)üksuse finantsaruannetele.

Valitsusega seotud (majandus)üksused

▼ **M32**

- 25 Aruandev (majandus)üksus vabastatakse lõikes 18 sätestatud avalikustamise nõuetest, mis käsitlevad seotud osapoolte vahelisi tehinguid ning laekumata ja tasumata saldosisid, sealhulgas siduvaid kohustusi alljärgnevate üksustega:

- (a) valitsusega, mis omab kontrolli või ühist kontrolli või märkimisväärset mõju aruandva (majandus)üksuse üle; ja
- (b) seotud osapoolteks oleva teise (majandus)üksusega, kuna sama valitsus omab kontrolli või ühist kontrolli või märkimisväärset mõju nii aruandva (majandus)üksuse kui ka teise (majandus)üksuse üle.

▼ **M26**

- 26 Kui aruandev (majandus)üksus kohaldab paragrahvi 25 kohast vabastust, avalikustab ta paragrahvis 25 viidatud tehingute ning laekumata ja tasude saldode kohta järgmise teabe:

- a) valitsuse nimi ja aruandva (majandus)üksusega oleva suhte olemus (st kontroll, ühine kontroll või märkimisväärne mõju);
- b) piisavalt üksikasjalikult järgmised andmed, et võimaldada (majandus)üksuse finantsaruannete kasutajatel saada aru seotud osapoolte vaheliste tehingute mõjust tema finantsaruannetele:
 - i) iga eraldiseisvalt märkimisväärse tehingu olemus ja summa ja
 - ii) teiste tehingute puhul, mis on märkimisväärsed koos, kuid mitte eraldi vaadatuna, kvalitatiivsed või kvantitatiivsed andmed nende ulatuse kohta. Tehingute tüüpide hulka kuuluvad paragrahvis 21 loetletud tüübid.

- 27 Kasutades oma otsustusvõimet, et määrata kindlaks paragrahvi 26 punkti b kohaselt avalikustatava teabe üksikasjalikkuse tase, võtab aruandev (majandus)üksus arvesse seotud osapoolte vaheliste suhete lähedust ja teisi asjaolusid, mis on olulised tehingu märkimisväärsuse taseme kindlakstegemisel, näiteks kas:

- a) see on märkimisväärne suuruse mõttes;
- b) seda teostatakse mitteturutingimustel;

▼ **M26**

- c) seda teostatakse väljaspool igapäevast äritegevust, näiteks äride ost ja müük;
- d) seda avalikustatakse reguleerivate või järelevalvet teostavate asutuste poolt;
- e) sellest antakse aru tippjuhtkonnale;
- f) selle suhtes on vaja aktsionäride heakskiitu.

JÕUSTUMISKUUPÄEV JA ÜLEMINEK

- 28 (Majandus)üksus rakendab käesolevat standardit tagasiulatuvalt 1. jaanuaril 2011 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud kas kogu standardi või paragrahvides 25–27 toodud osalise vabastuse suhtes valitsusega seotud (majandus)üksuste puhul. Kui (majandus)üksus rakendab kas kogu standardit või eespool nimetatud osalist vabastust enne 1. jaanuari 2011 algava perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

▼ **M32**

- 28A IFRS 10-ga, IFRS 11-ga *Ühised ettevõtmised* ja IFRS 12-ga, välja antud 2011. aasta mais, muudeti lõiked 3, 9, lõike 11 punktid b ja e ning lõige 25. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 10, IFRS 11 ja IFRS 12.

▼ **M38**

- 28B Dokumendiga *Investeeringusettevõtted* (IFRS 10, IFRS 12 ja IAS 27 muudatused), välja antud 2012. aasta oktoobris, muudeti lõiked 4 ja 9. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2014 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Dokumendi *Investeeringusettevõtted* varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab neid muudatusi varem, rakendab ta samal ajal ka kõik dokumendis *Investeeringusettevõtted* esitatud muudatused.

▼ **M43**

- 28C Dokumendiga *IFRSide 2010.–2012. aasta tsükli iga-aastased edasarendused*, välja antud detsembris 2013, muudeti paragrahv 9 ning lisati paragrahvid 17A ja 18A. (Majandus)üksus rakendab selle muudatuse 1. juulil 2014 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab muudatuse varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

▼ **M26**

IAS 24 (2003) TAGASIVÕTMINE

- 29 Käesoleva standardiga asendatakse ISA 24 *Seotud osapooli käsitlev teave* (parandatud 2003).



RAHVUSVAHELINE RAAMATUPIDAMISSTANDARD IAS 26

Pensionihüvitiste plaanide arvestus ja aruandlus

RAKENDUSALA

- 1 Käesolevat standardit rakendatakse pensionihüvitiste plaanide finantsaruannete suhtes, kui selliseid finantsaruandeid koostatakse.

- 2 Pensionihüvitiste plaanide kohta kasutatakse vahel mitmeid teisi nimeusi, nagu „pensioniskeemid”, „väljateenitud aastate pensioniskeemid” või „pensionihüvitiste skeemid”. Käesolev standard vaatleb pensionihüvitiste plaani aruandva (majandus)üksusena, mis on eraldiseisev plaanis osalejate tööandjatest. Pensionihüvitiste plaanide finantsaruannete suhtes rakendatakse kõiki teisi standardeid niivõrd, kuivõrd käesolev standard neid ei asenda.

- 3 Käesolevas standardis käsitletakse plaani arvestust ja aruandlust kõikidele osalejatele kui rühmale. See ei käsitle üksikutele osalejatele nende pensionihüvitise õiguste kohta esitatavaid aruandeid.

- 4 IAS 19 „Hüvitised töötajatele” käsitleb pensionihüvitisteks tehtavate kulutuste kindlaksmääramist plaane omavate tööandjate finantsaruannetes. Seega täiendatakse käesoleva standardiga IAS 19.

- 5 Pensionihüvitiste plaanid võivad olla kindlaksmääratud sissemaksetega plaanid või kindlaksmääratud hüvitistega plaanid. Paljud neist nõuavad eraldi fondide loomist, mis võivad, kuid ei pruugi olla eraldiseisvad juriidilised isikud, ja millel võivad, kuid ei pruugi olla fondivalitsejad, ning millesse tehakse sissemakseid ja millest makstakse pensionihüvitisi. Käesolevat standardit rakendatakse olenemata kõnealuse fondi loomisest ning fondivalitsejate olemasolust.

- 6 Pensionihüvitiste plaanide puhul, mille vara investeeritakse kindlustusandjasse, kehtivad samad arvestus- ja finantseerimisnõuded kui eraviisilistele investeerimiskokkulepetele. Seega kuuluvad need käesoleva standardi rakendusallasse, välja arvatud juhul, kui kindlustusandjaga sõlmitud leping on konkreetse osaleja või osalejate rühma nimel ning pensionihüvitise kohustuse eest vastutab ainuisikuliselt kindlustusandja.

- 7 Käesolevas standardis ei käsitleta tööga seotud muud liiki hüvitisi, nagu hüvitised töölepingu lõpetamisel, edasi lükkunud hüvitiste kokkulepped, toetused pikaajalise töösuhte lõpetamisel, spetsiaalsed eelpensioniplaanid või vabatahtliku töölt lahkumise plaanid, tervise- ja sotsiaalkindlustusplaanid ja boonusskeemid. Käesoleva standardi rakendusaltast jäävad välja ka riikliku sotsiaalkindlustuse laadsed kokkulepped.

▼B

MÕISTED

- 8 Käesolevas standardis kasutatakse järgmisi mõisteid järgmises tähenduses:

Pensionihüvitiste plaanid on kokkulepped, millega (majandus)üksus annab töötajatele töösuhte lõppemisel või pärast seda hüvitisi (igaaastase sissetuleku või ühekordse summana), kui kõnealuseid hüvitisi või nende jaoks tehtavaid sissemakseid on pensionilemineku eelselt võimalik dokumentaalselt või (majandus)üksuse senise praktika kohaselt kindlaks määrata või hinnata.

Kindlaksmääratud sissemaksetega plaanid on pensionihüvitiste plaanid, mille puhul pensionihüvitisena makstavad summad määratakse kindlaks fondi tehtavate sissemaksete ning neilt teenitava investeeringutulu alusel.

Kindlaksmääratud hüvitistega plaanid on pensionihüvitiste plaanid, mille puhul pensionihüvitisena makstavad summad määratakse kindlaks valemi järgi, mis üldjuhul põhineb töötajate sissetulekul ja/või teenistusperioodil.

Finantseerimine on vara üleandmine tööandjast eraldiseisvale üksusele (*fondile*), et tagada pensionihüvitiste maksmisega seotud tulevase kohustuse täitmine.

Käesolevas standardis kasutatakse ka järgmisi mõisteid:

Osalejad on pensionihüvitiste plaani liikmed ja teised isikud, kellel on õigus plaani raames hüvitisi saada.

Hüvitisteks olemasolev netovara on plaani varad, millest lahutatakse kohustised, välja arvatud lubatud pensionihüvitiste aktuaarne nüüdisväärtus.

Lubatud pensionihüvitiste aktuaarne nüüdisväärtus on pensionihüvitiste plaanis praegustele ja endistele töötajatele ettenähtud nende eeldatavate maksete nüüdisväärtus, mille aluseks on senine tööalane teenistus.

Garanteeritud hüvitised on hüvitised, mille saamise õigus pensionihüvitiste plaani tingimuste kohaselt ei olene töösuhte jätkumisest.

- 9 Mõnda pensionihüvitiste plaani toetatakse rahaliselt isikute poolt, kes ei ole tööandjad; käesolevat standardit rakendatakse ka selliste plaanide finantsaruannete suhtes.

- 10 Enamik pensionihüvitiste plaane põhineb ametlikel lepingutel. Mõned plaanid on mitteametlikud, kuid on tulenevalt tööandjate väljakujunenud tavast omandanud teatava kohustuse iseloomu. Kuigi mõned plaanid võimaldavad tööandjatel oma plaanijärgseid kohustusi piirata, on tööandjal üldjuhul raske plaani tühistada ilma, et ta kaotaks töötajad. Mitteametliku plaani suhtes rakendatakse samu arvestuse ja aruandluse põhimõtteid kui ametliku plaani suhtes.

▼B

- 11 Paljud pensionihüvitiste plaanid näevad ette eraldi fondide loomist, millesse tehakse sissemakseid ja millest makstakse hüvitisi. Selliseid fonde võivad hallata isikud, kes tegutsevad fondi varade valitsemisel sõltumatult. Mõnedes riikides nimetatakse neid isikuid fondivalitsejateks. Mõistet fondivalitseja kasutatakse käesolevas standardis selliste isikute tähistamiseks olenemata sellest, kas fond on formaalselt moodustatud.
- 12 Pensionihüvitiste plaanid jagunevad üldjuhul kindlaksmääratud sisse-maksetega plaanideks või kindlaksmääratud hüvitistega plaanideks, millest kummalgi on omad iseloomulikud tunnused. Esineb ka plaane, millel on mõlema tunnused. Selliseid hübriidplaine käsitatakse käes-oleva standardi rakendamisel kindlaksmääratud hüvitistega plaanidena.

KINDLAKSMÄÄRATUD SISSEMAKSETEGA PLAANID

- 13 Kindlaksmääratud sissemaksetega plaani finantsaruanded sisaldavad hüvitisteks olemasoleva netovara aruannet ja finantseerimispoliitika kirjeldust.
- 14 Kindlaksmääratud sissemaksetega plaani puhul määratakse osaleja tulevased hüvitised kindlaks tööandja, osaleja või mõlemapoolsete sissemaksete ning fondi tegevuse efektiivsuse ja investeringutulu alusel. Üldjuhul vabaneb tööandja oma kohustustest sissemaksete tegemisega fondi. Aktuaari nõuannet üldjuhul vaja ei ole, kuigi mõni-kord kasutatakse seda, et hinnata tulevase hüvitisi, mida on võimalik saada tehtud sissemaksete ning tulevaste sissemaksete ja investerin-gutulu muutuvate määrade alusel.
- 15 Osalejad on huvitatud plaani tegevusest, kuna see mõjutab otseselt nende tulevaste hüvitiste suurust. Osalejatel on huvi teada, kas sisse-makset on tehtud ning kas on teostatud piisavat kontrolli hüvitisetaa-jate õiguste kaitseks. Tööandja on huvitatud, et plaan toimiks tõhusalt ja õiglaselt.
- 16 Kindlaksmääratud sissemaksetega plaani aruandluse eesmärk on anda perioodilist teavet plaani ning selle investeringute tasuvuse kohta. Selle eesmärgi saavutamiseks esitatakse üldjuhul finantsaruanded, mis sisaldavad järgmist:
- a) perioodil toimunud olulise tegevuse kirjeldus ning plaani, selle liikmete ja tingimustega seotud võimalike muudatuste mõju;
 - b) aruanded, milles kajastatakse perioodi tehingud ja investeringute tasuvus ning plaani finantsseisund perioodi lõpul, ja
 - c) investeerimispoliitika kirjeldus.

KINDLAKSMÄÄRATUD HÜVITISTEGA PLAANID

- 17 Kindlaksmääratud hüvitistega plaani finantsaruanded sisaldavad kas:
- a) aruannet, milles esitatakse:
 - i) hüvitisteks olemasolev netovara;

▼B

ii) lubatud pensionihüvitiste aktuaarne nüüdisväärtus, eristades garanteeritud ja garanteerimata hüvitisi ja

iii) tulemuseks olev üle- või puudujääk või

b) hüvitisteks olemasolev netovara aruanne, mis sisaldab kas:

i) lisa, milles avalikustatakse lubatud pensionihüvitiste aktuaarne nüüdisväärtus, eristades garanteeritud ja garanteerimata hüvitisi, või

ii) viidet kõnealusele teabele, mis sisaldub lisatud aktuaarses aruandes.

Kui aktuaarset hindamist ei ole finantsaruannete kuupäeval teostatud, võetakse aluseks võtta viimane hindamine ning avalikustatakse selle kuupäev.

18 Paragrahvi 17 rakendamisel peab lubatud pensionihüvitiste aktuaarne nüüdisväärtus põhinema senise töölase teenistuse eest plaani tingimuste kohaselt lubatud hüvitistel, lähtudes seejuures kas hetkel kehtivast palgatasemest või prognoositavast palgatasemest, avalikustades kasutatud lähtealuse. Avalikustada tuleb ka kõik selliste aktuaarsete eelduste muutuste mõju, mis on lubatud pensionihüvitiste aktuaarset nüüdisväärtust oluliselt mõjutanud.

19 Finantsaruannetes selgitatakse lubatud pensionihüvitiste aktuaarse nüüdisväärtuse ja hüvitisteks olemasoleva netovara seoseid ning lubatud hüvitiste finantseerimispõhimõtted.

20 Kindlaksmääratud hüvitistega plaani puhul sõltub lubatud pensionihüvitiste maksmine plaani finantsseisundist ja sissemaksjate suutlikkusest tulevikus plaani sissemakseid teha, ning ka plaani investeeringute tasuvusest ja tegevuse efektiivsusest.

21 Kindlaksmääratud hüvitistega plaani puhul on plaani finantsseisundi hindamiseks, eelduste kontrollimiseks ja tulevaste sissemaksete soovitusliku suuruse määramiseks vaja korrapärast aktuaari poolset nõustamist.

22 Kindlaksmääratud hüvitistega plaani aruandluse eesmärk on anda plaani finantsvahendite ja tegevuse kohta korrapäraselt teavet, mille abil on võimalik hinnata vahendite kogunemise ja plaani hüvitiste vahelist seost aja jooksul. Selle eesmärgi saavutamiseks esitatakse üldjuhul finantsaruanded, mis sisaldavad järgmist:

a) perioodil toimunud oluliste tegevuste kirjeldus ning plaani, selle liikmete ja tingimustega seotud võimalike muudatuste mõju;

b) aruanded, milles kajastatakse perioodi tehingud ja investeeringute tasuvus ning plaani finantsseisund perioodi lõpul;

c) aktuaarne teave kas aruannete osana või eraldi aruandena ja

d) investeerimispoliitika kirjeldus.

▼B**Lubatud pensionihüvitiste aktuaarne nüüdisväärtus**

- 23 Pensionihüvitiste plaani eeldatavate maksete nüüdisväärtus on võimalik välja arvutada ja aruandes esitada, võttes aluseks hetkel kehtivad või prognoositavad palgatasemed kuni osalejate pensionile mineku ajani.
- 24 Hetkel kehtiva palga aluseks võtmise põhjused on muu hulgas järgmised:
- a) lubatud pensionihüvitiste aktuaarne nüüdisväärtus ehk praegusel hetkel igale plaani osalejale omistatav summa on võimalik välja arvutada objektiivsemalt kui prognoositava palgataseme korral, kuna kasutatakse vähem eeldusi;
 - b) palgatõusuga seotud hüvitiste suurendamise kohustus tekib plaanil palgatõusu ajal ja
 - c) lubatud pensionihüvitiste aktuaarse nüüdisväärtuse summa, mille aluseks on hetkel kehtivad palgatasemed, on üldjuhul otsemalt seotud summaga, mis makstaks välja plaani likvideerimise või lõpetamise korral.
- 25 Prognoositava palga aluseks võtmise põhjused on muu hulgas järgmised:
- a) finantsteave tuleks koostada tegevuse jätkuvusest lähtudes, olenevatest hinnangutest ja eeldustest, mida tuleb teha;
 - b) lõplikust palgast lähtuvate plaanide puhul määratakse hüvitised kindlaks pensionile mineku kuupäeval või sellele lähedasel ajal kehtiva palga alusel; seega on vaja palkasid, sissemaksete suurust ja tulumäärasid prognoosida; ja
 - c) palgaprognooside kõrvalejätmine võib juhul, kui suurem osa finantseerimisest põhineb palgaprognoosidel, kaasa tuua näilise ülefinantseerimise, kuigi plaan ei ole ülefinantseeritud, või nõuete kohase finantseerimise, kuigi plaan on alafinantseeritud.
- 26 Hetkel kehtivatel palkadel põhinev lubatud pensionihüvitiste aktuaarne nüüdisväärtus avalikustatakse plaani finantsaruannetes, et näidata ära finantsaruannete esitamise ajaks kogunenud hüvitiste maksmise kohustus. Prognoositavatel palkadel põhinev lubatud pensionihüvitiste aktuaarne nüüdisväärtus avalikustatakse, et näidata ära tegevuse jätkuvusest lähtuv potentsiaalsete kohustuste suurus, mis üldjuhul on finantseerimise aluseks. Lisaks lubatud pensionihüvitiste aktuaarse nüüdisväärtuse avalikustamisele võib osutada vajalikuks anda piisavaid selgitusi, et näidata selgelt konteksti, milles lubatud pensionihüvitiste aktuaarset nüüdisväärtust tuleks käsitleda. Kõnealuseks selgituseks võib olla palgaprognoosidel põhinev teave kavandatava tulevase finantseerimise ja finantseerimispõhimõtete õigsuse kohta. Selle võib lisada finantsaruannetele või aktuaari aruandesse.

▼B**Aktuaarse hindamise sagedus**

- 27 Paljudes riikides ei teostata aktuaarset hindamist sagedamini kui kord kolme aasta jooksul. Kui aktuaarset hindamist ei ole finantsaruannete tähtpäeval teostatud, tuleb aluseks võtta viimane hindamine ning avalikustada selle kuupäev.

Finantsaruande sisu

- 28 Kindlaksmääratud hüvitistega plaanide puhul esitatakse teave ühel alljärgneval kujul, mille aluseks on erinevad aktuaarse teabe avalikustamise ja esitamise tavad:

- a) finantsaruanded sisaldavad aruannet hüvitisteks olemasoleva netovara, lubatud pensionihüvitiste aktuaarse nüüdisväärtuse ja sellest tuleneva üle- või puudujäägi kohta. Plaani finantsaruanded sisaldavad ka aruandeid hüvitisteks olemasoleva netovara muutuste ja lubatud pensionihüvitiste aktuaarse nüüdisväärtuse muutuste kohta. Finantsaruanded võivad sisaldada eraldi aktuaari aruannet, mis tõendab lubatud pensionihüvitiste aktuaarset nüüdisväärtust;
- b) finantsaruanded sisaldavad aruannet hüvitisteks olemasoleva netovara kohta ja hüvitisteks olemasoleva netovara muutuste aruannet. Lubatud pensionihüvitiste aktuaarne nüüdisväärtus avalikustatakse aruannete lisas. Finantsaruanded võivad sisaldada ka aktuaari aruannet, mis tõendab lubatud pensionihüvitiste aktuaarset nüüdisväärtust; ja
- c) finantsaruanded sisaldavad hüvitisteks olemasoleva netovara aruannet ja hüvitisteks olemasoleva netovara muutuste aruannet ning lubatud pensionihüvitiste aktuaarne nüüdisväärtus esitatakse eraldi aktuaarses aruandes.

Iga ülaltoodud vormi puhul võib finantsaruannetele lisada ka fondivalitseja aruande, mis sarnaneb juhatuse tegevusaruandega, ning investimisaruande.

- 29 Paragrahvi 28 punktides a ja b kirjeldatud vormide pooldajad leiavad, et lubatud pensionihüvitiste kvantifitseerimine ja muu nende käsitluste puhul esitatav teave aitavad kasutajatel hinnata plaani hetkeseisundit ning plaani kohustuste täitmise tõenäosust. Ka leiavad nad, et finantsaruanded peaksid iseenesest olema täielikud ega tohiks tugineda lisatud aruannetele. Mõned leiavad siiski, et paragrahvi 28 punktis a kirjeldatud vorm võib luua ettekujutuse kohustise olemasolust, kuigi nende arvates ei ole lubatud pensionihüvitiste aktuaarsel nüüdisväärtusel kõiki kohustise tunnuseid.

▼B

- 30 Paragrahvi 28 punktis c kirjeldatud vormi pooldajad leiavad, et lubatud pensionihüvitiste aktuaarset nüüdisväärtust ei tohiks lisada hüvitisteks olemasoleva netovara aruandesse, nagu paragrahvi 28 punktis a kirjeldatud vormi puhul, ega isegi avalikustada lisas, nagu paragrahvi 28 punkti b puhul, kuna seda võrreldaks otseselt plaani varadega ja selline võrdlus võib olla ekslik. Nad väidavad, et aktuaarid ei pruugi võrrelda lubatud pensionihüvitiste aktuaarset nüüdisväärtust investeeringute turuväärtusega, vaid võivad selle asemel hinnata investeeringutest eeldatavate rahavoogude nüüdisväärtust. Seepärast leiavad selle vormi pooldajad, et enamasti ei peegelda kõnealune võrdlus aktuaari üldist hinnangut plaanile ning seda võidakse väärsti mõista. Mõned leiavad ka, et kvantifitseerimisest olenemata peaks teave lubatud pensionihüvitiste kohta sisalduma üksnes eraldi-seisvas aktuaarses aruandes, kus on võimalik esitada nõuetekohane selgitus.
- 31 Käesolevas standardis tunnustatakse seisukohti, mille kohaselt lubatud pensionihüvitistega seotud teave võib avalikustada eraldi-seisvas aktuaarses aruandes. Standardis ei tunnustata lubatud pensionihüvitiste aktuaarse nüüdisväärtuse kvantifitseerimise vastaseid seisukohti. Seega peetakse käesoleva standardi kohaselt vastuvõetavaks paragrahvi 28 punktides a ja b kirjeldatud vorme ning ka punktis c kirjeldatud vormi, tingimusel, et finantsaruanded sisaldavad viidet lisatud aktuaarsele aruandele, milles esitatakse lubatud pensionihüvitiste aktuaarne nüüdisväärtus.

KÕIK PLAANID**Plaani varade hindamine**

- 32 Pensionihüvitiste plaanide investeeringud tuleb kajastada õiglases väärtuses. Kaubeldavate väärtpaberite puhul on õiglaseks väärtuseks turuväärtus. Kui plaanil on investeeringuid, mille õiglast väärtust ei ole võimalik hinnata, tuleb avalikustada, miks õiglast väärtust ei kasutata.
- 33 Kaubeldavate väärtpaberite puhul on õiglane väärtus üldjuhul turuväärtus, kuna seda peetakse väärtpaberite ►M5 aruandeperioodi lõpu ◀ seisundi ja perioodi investeeringute tasuvuse kõige sobivamaks mõõdupuuks. Väärtpabereid, millel on fikseeritud tagasiostuväärtus ning mis on omandatud plaani või selle konkreetsete osade kohustuste täitmiseks, võib kajastada nende lõplikus tagasiostuväärtuses, eeldades ühesuurust tulumäära kuni lunastustähtajani. Kui plaanil on investeeringuid, mille õiglast väärtust ei ole võimalik hinnata, näiteks terve (majandus)üksuse omamine, tuleb avalikustada põhjus, miks õiglast väärtust ei kasutata. Kui investeeringuid kajastatakse muus kui turuväärtuses või õiglases väärtuses, avalikustatakse üldjuhul ka õiglane väärtus. Fondi tegevuses kasutatavad varad arvestatakse rakendatavate standardite kohaselt.

Avalikustamine

- 34 Pensionihüvitiste plaani finantsaruanded sisaldavad nii kindlaksmääratud hüvitiste kui ka kindlaksmääratud sissemaksetega plaani puhul ka järgmist teavet:

a) hüvitisteks olemasoleva netovara muutuste aruanne;

▼B

- b) oluliste arvestusmeetodite lühikokkuvõte ja
 - c) plaani kirjeldus ning selles perioodi jooksul toimunud mis tahes muudatuste mõju.
- 35 Pensionihüvitiste plaanide finantsaruanded sisaldavad vajaduse korral järgmist:
- a) hüvitisteks olemasoleva netovara aruanne, milles avalikustatakse:
 - i) varad perioodi lõpu seisuga sobivalt liigitatuna;
 - ii) varade hindamise alused;
 - iii) üksikasjalikud andmed iga investeeringu kohta, mis ületab kas 5 % hüvitisteks olemasolevast netovarast või 5 % mis tahes liiki väärtpaberitest;
 - iv) üksikasjalikud andmed tööandjasse tehtud investeeringute kohta ja
 - v) kohustised, muud kui lubatud pensionihüvitiste aktuaarne nüüdiseväärtus;
 - b) hüvitisteks olemasoleva netovara muutuste aruanne, milles esitatakse järgmised andmed:
 - i) tööandja sissemaksed;
 - ii) töötajate sissemaksed;
 - iii) investeeringutulu, näiteks intressid ja dividendid;
 - iv) muu tulu;
 - v) makstud või maksmisele kuuluvad hüvitised (analüüsituna näiteks pensionihüvitiste, surmahüvitiste, töövõimetushüvitiste ja ühekordse summaga hüvitiste lõikes);
 - vi) halduskulud;
 - vii) muud kulud;
 - viii) tulumaks;
 - ix) kasum ja kahjum investeeringute võõrandamisest ja investeeringute väärtuse muutusest ja
 - x) ülekanded teistest plaanidest ja teistesse plaanidesse;
 - c) finantseerimispõhimõtete kirjeldus;
 - d) kindlaksmääratud hüvitistega plaanide puhul lubatud pensionihüvitiste aktuaarne nüüdiseväärtus (kus võib vahet teha garanteeritud ja garanteerimata hüvitistel), mille aluseks on plaani tingimuste kohaselt lubatud hüvitised senise tööalase teenistuse eest, kasutades hetkel kehtivaid või prognoositavaid palgatasemeid; selle teabe võib esitada lisatud aktuaarses aruandes, mida loetakse koos seonduva finantsaruannetega; ja
 - e) kindlaksmääratud hüvitistega plaanide puhul oluliste aktuaarsete eelduste kirjeldus ja lubatud pensionihüvitiste aktuaarse nüüdiseväärtuse arvutamiseks kasutatud meetod.
- 36 Pensionihüvitiste plaani aruanne sisaldab plaani kirjeldust, mille võib esitada finantsaruannete osana või eraldiseisvas aruandes. Kirjeldus võib sisaldada järgmist:
- a) asjaomaste tööandjate ja töötajate rühmade nimed;

▼B

- b) hüvitisi saavate osalejate arv ja teiste osalejate arv koos kohase liigitusega;
- c) plaani liik – kindlaksmääratud sissemaksetega või kindlaksmääratud hüvitistega plaan;
- d) märkus selle kohta, kas osalejad teevad plaani sissemakseid;
- e) osalejatele lubatud pensionihüvitiste kirjeldus;
- f) võimalike plaani lõpptähtaegade kirjeldus ja
- g) punktides a–f sätestatud andmete muudatused aruandega hõlmatud perioodil.

Levinud on komme viidata teistele dokumentidele, mis on kasutajatele hõlpsasti kättesaadavad ja milles plaani kirjeldatakse, ning esitada üksnes andmed eelseivate muudatuste kohta.

JÕUSTUMISKUUPÄEV

- 37 Käesolevat standardit rakendatakse pensionihüvitiste plaanide nende finantsaruannete suhtes, mis hõlmavad 1. jaanuaril 1988 või hiljem algavaid perioode.

▼ **M32****RAHVUSVAHELINE RAAMATUPIDAMISSTANDARD 27***Konsolideerimata finantsaruanded*

EESMÄRK

- 1 Käesoleva standardi eesmärk on sätestada tütarettevõtetesse, ühisettevõtetesse ja sidusettevõtetesse tehtud investeeringute arvestamise ja avalikustamise nõuded, kui (majandus)üksus koostab konsolideerimata finantsaruanded.

RAKENDUSALA

- 2 **Käesolevat standardit rakendatakse tütarettevõtetesse, ühisettevõtetesse ja sidusettevõtetesse tehtud investeeringute arvestamisel, kui (majandus)üksus on otsustanud või on kohalike õigusnormide kohaselt kohustatud esitama konsolideerimata finantsaruanded.**
- 3 Käesoleva standardiga ei määrata, millised (majandus)üksused esitavad konsolideerimata finantsaruanded. Seda standardit rakendatakse, kui (majandus)üksus koostab konsolideerimata finantsaruanded, mis on kooskõlas rahvusvaheliste finantsaruandlusstandarditega.

MÕISTED

▼ **M50**

- 4 Käesolevas standardis kasutatakse järgmisi mõisteid järgmises tähenduses:

▼ **M32**

konsolideeritud finantsaruanded on kontserni finantsaruanded, milles emaettevõtte ja tema tütarettevõtete varad, kohustised, omakapital, tulud, kulud ja rahavood on esitatud nii, nagu oleks tegemist ühe (majandus)üksusega;

▼ **M50**

*Konsolideerimata finantsaruanded on aruanded, mille esitab (majandus)üksus, milles (majandus)üksus saab valida, rakendades käesoleva standardi nõudeid, kas ta arvestab oma investeeringuid tütarettevõtetesse, ühisettevõtetesse ja sidusettevõtetesse soetusmaksumuses, vastavalt IFRS 9-le *Finantsinstrumendid*, või kasutades kapitaliosaluse meetodit, nagu on kirjeldatud IAS 28-s *Investeeringud sidusettevõtetesse ja ühisettevõtetesse*.*

- 5 Alljärgnevad mõisted on määratletud IFRS 10 *Konsolideeritud finantsaruanded* lisas A, IFRS 11 *Ühised ettevõtmised* lisas A ja IAS 28 paragrahvis 3:

- sidusettevõtte;
- kapitaliosaluse meetod;

▼ **M38**

- kontsern;
- investeerimisettevõtte;
- ühine kontroll;

▼ **M32**

- ühisettevõtte;
- ühisettevõtja;
- emaettevõtte;
- märkimisväärne mõju;
- tütarettevõtte.

▼ **M50**

- 6 Konsolideerimata finantsaruannetena käsitatakse aruandeid, mis esitatakse lisaks konsolideeritud finantsaruannetele või lisaks sellise investori finantsaruannetele, kellel ei ole investeeringuid tütarettevõtetes, kuid on investeeringuid sidus- või ühisettevõtetes, milles sidus- või ühisettevõtetesse tehtud investeeringuid tuleb vastavalt IAS 28-le arvestada kapitaliosaluse meetodil, välja arvatud paragrahvides 8–8 A sätestatud juhtudel.

▼ M50

- 7 Sellise (majandus)üksuse finantsaruanded, millel ei ole tütarettevõtet, sidusettevõtet või mis ei osale ühisettevõtjana ühisettevõttes, ei ole konsolideerimata finantsaruanded.

▼ M32

- 8 (Majandus)üksus, mis on vastavalt IFRS 10 paragrahvi 4 punktile a vabastatud konsolideerimisest või vastavalt IAS 28 (muudetud 2011) paragrahvile 17 kapitaliosaluse meetodi rakendamisest, võib finantsaruannete esitamisel piirduda ainult konsolideerimata finantsaruannetega.

▼ M38

- 8A Investeeringusettevõtte, kes peab käesoleva perioodi ja kõigi kajastatud võrdlusperioodide kestel rakendama konsolideerimise erandit kõigi oma tütarettevõtete suhtes kooskõlas IFRS 10 lõikega 31, piirdub finantsaruannete esitamisel ainult konsolideerimata finantsaruannetega.

▼ M32**KONSOLIDEERIMATA FINANTSARUANNETE KOOSTAMINE**

- 9 **Konsolideerimata finantsaruanded koostatakse vastavalt kõikidele kohaldatavatele IFRS-idele, kui paragrahvis 10 ei ole sätestatud teisiti.**

▼ M50

- 10 **Kui (majandus)üksus koostab konsolideerimata finantsaruanded, arvestab ta investeeringud tütarettevõtetesse, ühisettevõtetesse ja sidusettevõtetesse kas:**

- a) soetusmaksumuses;
- b) vastavalt IFRS 9-le; või
- c) kasutades kapitaliosaluse meetodit, nagu on kirjeldatud IAS 28-s.

(Majandus)üksus rakendab samasugust arvestust investeeringute kõigi kategooriate puhul. Soetusmaksumuses või kapitaliosaluse meetodil arvestatavaid investeeringuid arvestatakse kooskõlas IFRS 5-ga *Müügiks hoitavad põhivarad ja lõpetatud tegevusvaldkonnad*, kui need liigitatakse müügiks hoitavaks või jaotamiseks hoitavaks (või kuuluvad müügigruppi, mis on liigitatud müügiks hoitavaks või jaotamiseks hoitavaks). IFRS 9 kohaselt arvestatud investeeringute mõõtmine sellisel juhul ei muutu.

▼ M32

- 11 Kui (majandus)üksus otsustab IAS 28 (muudetud 2011) paragrahvi 18 kohaselt mõõta investeeringuid sidusettevõtetesse või ühisettevõtetesse õiglases väärtuses läbi kasumiaruande vastavalt IFRS 9-le, kajastab ta neid investeeringuid samal viisil oma konsolideerimata finantsaruannetes.

▼ M38

- 11A Kui emettevõtte on vastavalt IFRS 10 lõikele 31 kohustatud mõõtma oma tütarettevõttesse tehtud investeeringut kasumiaruandes õiglases väärtuses kooskõlas IFRS 9-ga, peab ta sarnaselt arvestama ka oma tütarettevõttesse tehtud investeeringut oma konsolideerimata finantsaruannetes.

▼ M50

- 11B Kui emettevõtte lakkab olemast investeeringusettevõtte või muutub investeeringusettevõtteks, kajastab ta oma staatuse muutust alates staatuse muutumise kuupäevast järgmiselt:

- a) kui (majandus)üksus lakkab olemast investeeringusettevõtte, peab ta arvestama tütarettevõttesse tehtud investeeringut vastavalt paragrahvile 10. Staatuse muutumise kuupäeva käsitletakse omandamise kuupäevana. Tütarettevõtte õiglane väärtus omandamise kuupäeval võrdub ülekantud tasuga, kui investeeringut arvestatakse vastavalt paragrahvile 10.

▼ **M50**

- i) [välja jäetud]
 - ii) [välja jäetud]
 - b) kui (majandus)üksus muutub investeerimisettevõtteks, arvestab ta tütarettevõttesse tehtud investeeringut kasumiaruandes õiglases väärtuses kooskõlas IFRS 9-ga. Erinevus tütarettevõtte varasema bilansilise (jääk)maksumuse ja tema õiglase väärtuse vahel investori staatuse muutumise kuupäeval kajastatakse kasumiaruandes kasumi või kahjumina. Varem muus koondkasumis nende tütarettevõtete seoses kajastatud mis tahes kasumi või kahjumi kumulatiivset summat käsitletakse nii, nagu oleks investeerimisettevõtte kõnealused tütarettevõtted müünud staatuse muutumise kuupäeval.
- 12 Tütarettevõttest, ühisettevõttest või sidusettevõttest saadavaid dividendide kajastatakse (majandus)üksuse konsolideerimata finantsaruannetes siis, kui (majandus)üksusel tekib õigus dividendi saada. Dividendid kajastatakse kasumiaruandes, kui (majandus)üksus ei otsusta kasutada kapitaliosaluse meetodit, mille korral dividendid kajastatakse investeeringu bilansilise (jääk)maksumuse vähendamisenä.

▼ **M32**

- 13 Kui emaettevõtte korraldab oma kontserni struktuuri ümber, asutades uue (majandus)üksuse oma emaettevõtte viisil, mis vastab alljärgnevatele kriteeriumitele:
- (a) uus emaettevõtte saavutab algse emaettevõtte üle kontrolli, andes välja omakapitaliinstrumente algse emaettevõtte olemasolevate omakapitaliinstrumentide vastu vahetamise teel;
 - (b) uue ja algse kontserni varad ja kohustised on samad vahetult enne ja pärast ümberkorraldust ja
 - (c) algse emaettevõtte ümberkorraldamise eelsetel omanikel on samasugused absoluutsed ja suhtelised osalused algse kontserni ja uue kontserni netovaras vahetult enne ja pärast ümberkorraldust

ja uus emaettevõtte arvestab algsesse emaettevõttesse tehtud investeeringut oma konsolideerimata finantsaruannetes kooskõlas paragrahvi 10 punktiga a, siis uus emaettevõtte mõõdab soetusmaksumust algse emaettevõtte konsolideerimata finantsaruannetes esitatud omakapitalikirjetest talle kuuluva osa bilansilises (jääk)maksumuses ümberkorralduse kuupäeval.

- 14 Sarnaselt võib (majandus)üksus, mis ei ole emaettevõtte, asutada uue (majandus)üksuse oma emaettevõtte viisil, mis vastab paragrahvis 13 esitatud kriteeriumitele. Paragrahvis 13 esitatud nõudeid rakendatakse samaväärselt selliste ümberkorralduste puhul. Sellistel juhtudel loetakse viited „algsele emaettevõttele” ja „algsele kontsernile” viideks „algsele (majandus)üksusele”.

AVALIKUSTAMINE

- 15 (Majandus)üksus rakendab oma konsolideerimata finantsaruannetes avalikustatava teabe esitamisel kõiki rakendatavaid IFRSe, sealhulgas käesoleva standardi paragrahvides 16 ja 17 esitatud nõudeid.

▼ **M32**

16 Kui emaettevõtte otsustab kooskõlas IFRS 10 paragrahvi 4 punktiga a mitte koostada konsolideeritud finantsaruandeid ja koostab selle asemel konsolideerimata finantsaruanded, avalikustab ta nendes konsolideerimata finantsaruannetes:

- (a) asjaolu, et need finantsaruanded on konsolideerimata finantsaruanded, et on kasutatud konsolideerimisest vabastust, sellise (majandus)üksuse nimi ja peamine tegevuskoht (ja asutamiskohajärgne riik, kui see on erinev), mille rahvusvaheliste finantsaruandlusstandarditega kooskõlas olevad konsolideeritud finantsaruanded on tehtud avalikkusele kättesaadavaks, ja aadress, kus need konsolideeritud finantsaruanded on kättesaadavad;
- (b) tütarettevõtetesse, ühisettevõtetesse ja sidusettevõtetesse tehtud oluliste investeeringute nimekiri, sealhulgas:
 - (i) nende investeerimisobjektide nimi;
 - (ii) nende investeerimisobjektide peamine tegevuskoht (ja asutamiskohajärgne riik, kui see on erinev);
 - (iii) neis investeerimisobjektides talle kuuluv protsentuaalne osalus omandiõiguses (ja protsentuaalne osalus hääleõiguses, kui see on erinev);
- (c) punktis b loetletud investeeringute arvestuses kasutatud meetodi kirjeldus.

▼ **M38**

16A Kui investeerimisettevõtte, kes on emaettevõtte (muu kui lõikes 16 käsitletud emaettevõtte), piirdub kooskõlas lõikega 8A finantsaruannete koostamisel konsolideerimata finantsaruannetega, avalikustab ta selle asjaolu. Samuti avalikustab investeerimisettevõtte investeerimisettevõtete kohta IFRS 12-s *Muudes (majandus)üksustes olevate osaluste avalikustamine* nõutud teabe.

17 Kui emaettevõtte (muu kui lõigetes 16–16A käsitletud emaettevõtte) või investor, kellel on ühine kontroll või märkimisväärne mõju investeerimisobjekti üle, koostab konsolideerimata finantsaruanded, määrab emaettevõtte või investor kindlaks nendega seotud finantsaruanded, mis on koostatud kooskõlas IFRS 10-ga, IFRS 11-ga või IAS 28-ga (muudetud 2011). Emaettevõtte või investor avalikustab oma konsolideerimata finantsaruannetes ka järgmise teabe:

▼ **M32**

- (a) asjaolu, et need finantsaruanded on konsolideerimata finantsaruanded ja põhjused, miks neid aruandeid koostatakse juhul, kui see ei ole seadusega nõutud;
- (b) tütarettevõtetesse, ühisettevõtetesse ja sidusettevõtetesse tehtud oluliste investeeringute nimekiri, sealhulgas:
 - (i) nende investeerimisobjektide nimi;
 - (ii) nende investeerimisobjektide peamine tegevuskoht (ja asutamiskohajärgne riik, kui see on erinev);

▼ **M32**

(iii) talle neis investeerimisobjektides kuuluv protsentuaalne osalus omandiõiguses (ja protsentuaalne osalus hääleõiguses, kui see on erinev);

(c) punktis b loetletud investeeringute arvestuses kasutatud meetodi kirjeldus.

Emaettevõtte või investor määrab kindlaks ka finantsaruanded, mis on koostatud kooskõlas neid puudutava IFRS 10-ga, IFRS 11-ga või IAS 28-ga (muudetud 2011).

JÕUSTUMISKUUPÄEV JA ÜLEMINEK

18 (Majandus)üksus rakendab käesolevat standardit 1. jaanuaril 2013 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. ► **M38** Kui (majandus)üksus rakendab käesolevat standardit varem, avalikustab ta selle asjaolu ja rakendab samal ajal IFRS 10, IFRS 11, IFRS 12 ja IAS 28 (muudetud 2011). ◀

▼ **M38**

18A Dokumendiga *Investeeringusettevõtted* (IFRS 10, IFRS 12 ja IAS 27 muudatused), välja antud 2012. aasta oktoobris, muudeti lõiked 5, 6, 17 ja 18 ning lisati lõiked 8A, 11A–11B, 16A ja 18B–18I. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2014 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab neid muudatusi varem, avalikustab ta selle asjaolu ning rakendab samal ajal kõik dokumendis *Investeeringusettevõtted* esitatud muudatused.

18B Juhul kui emaettevõtte leiab dokumendis *Investeeringusettevõtted* esitatud muudatuste esialgse rakendamise kuupäeval (milleks on käesoleva IFRSi rakendamisel selle aruandeaasta algus, mille suhtes neid muudatusi esimest korda rakendatakse), et ta on investeeringusettevõtte, rakendab ta oma investeeringule tütarettevõttes lõikeid 18C–18I.

18C Investeeringusettevõtte, kes varem mõõtis oma investeeringut tütarettevõttes soetusmaksumuses, peab esialgse rakendamise kuupäeval mõõtma seda investeeringut selle asemel kasumiaruandes õiglases väärtuses nii, nagu oleksid käesoleva IFRSi nõuded olnud kogu aeg kehtivad. Investeeringusettevõtte korrigeerib tagasiulatuvalt esialgse rakendamise kuupäevale vahetult eelnenud aruandeaastat ja jaotamata kasumit eelmise perioodi alguskuupäeva seisuga, võttes arvesse erinevust järgmiste näitajate vahel:

(a) investeeringu varasem (jääk)maksumus ja

(b) tütarettevõttesse investori tehtud investeeringu õiglase väärtus.

18D Investeeringusettevõtte, kes varem mõõtis oma tütarettevõttesse tehtud investeeringut õiglases väärtuses muus koondkasumis, peab esialgse rakendamise kuupäeval jätkama selle investeeringu mõtmist õiglases väärtuses. Varem muus koondkasumis kajastatud õiglase väärtuse korrigeerimiste kumulatiivne summa kantakse üle jaotamata kasumisse esialgse rakendamise kuupäevale vahetult eelnenud aruandeaasta alguskuupäeva seisuga.

18E Investeeringusettevõtte ei tohi esialgse rakendamise kuupäeval korrigeerida sellises tütarettevõttes oleva osaluse kohta varem tehtud arvestuskandeid, mida ta on varem mõõtnud kasumiaruandes õiglases väärtuses kooskõlas IFRS 9-ga, nagu lubatud lõikes 10.

▼ **M38**

- 18F Investeeringisettevõtte kasutab enne IFRS 13 *Õiglase väärtuse määramine* vastuvõtmist investoritele või juhtkonnale varem teatatud õiglase väärtuse summaksid, juhul kui need kujutavad endast summat, mille eest oleks võidud investeeringut vahetada teadlike, huvitatud ja sõltumatute osapoolte vahelises tehingus hindamiskuupäeval.
- 18G Kui tütarettevõttesse tehtud investeeringu määramine kooskõlas lõigete 18C–18F on teostatav (nagu määratletud IAS 8-s *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead*), rakendab investeeringisettevõtte käesoleva IFRSi nõudeid alates varaseima perioodi algusest, mille puhul on lõigete 18C–18F rakendamine teostatav (milleks võib olla käesolev periood). Investor korrigeerib tagasiulatuvalt esialgse rakendamise kuupäevale vahetult eelnenud aruandeaastat, välja arvatud juhul, kui varaseim periood, mille puhul käesoleva lõike rakendamine on teostatav, on käesolev periood. Kui kuupäev, mil investeeringisettevõtte jaoks on tütarettevõtte õiglase väärtuse määramine teostatav, on varasem kui eelmise perioodi alguskuupäev, korrigeerib investor omakapitali eelmise perioodi alguskuupäeva seisuga, võttes arvesse erinevust järgmiste näitajate vahel:
- (a) investeeringu varasem (jääk)maksumus ja
 - (b) tütarettevõttesse investori tehtud investeeringu õiglane väärtus.
- Kui varaseim periood, mille suhtes käesoleva lõike rakendamine on teostatav, on käesolev periood, kajastatakse omakapitali korrigeerimist käesoleva perioodi alguskuupäeva seisuga.
- 18H Kui investeeringisettevõtte on tütarettevõttesse tehtud investeeringu enne dokumendis *Investeeringisettevõtted* esitatud muutustele esmakordselt rakendamise kuupäeva möödunud või selle üle kontrolli kaotanud, ei pea investeeringisettevõtte selle investeeringu kohta tehtud varasemaid arvestuskandeid korrigeerima.
- 18I Olenemata lõigetes 18C–18G esitatud viidetest esialgse rakendamise kuupäevale vahetult eelnenud aruandeaastale („eelmine periood”) võib (majandus)üksus esitada, kuid ta ei pea esitama, ka korrigeeritud võrdlusteabe varasemate kajastatud perioodide kohta. Kui (majandus)üksus esitab korrigeeritud võrdlusteabe mõne varasema perioodi kohta, käsitletakse kõiki lõigetes 18C–18G esitatud viiteid „eelmisele perioodile” viitena „varasemale kajastatud korrigeeritud võrdlusperioodile”. Kui (majandus)üksus esitab mõne varasema perioodi kohta võrdlusteabe, määrab ta selgelt kindlaks teabe, mida ei ole korrigeeritud, märgib, et see on koostatud erineval alusel, ja selgitab seda alust.

▼ **M50**

- 18J Dokumendiga *Kapitaliosaluse meetodi kasutamine konsolideerimata finantsaruannetes* (IAS 27 muudatused), välja antud 2014. aasta augustis, muudeti paragrahve 4–7, 10, 11B ja 12. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi tagasiulatuvalt kooskõlas IAS 8-ga *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead* 1. jaanuaril 2016 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab neid muudatusi varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

▼ **M32****Viited IFRS 9-le**

- 19 Kui (majandus)üksus rakendab käesolevat standardit, kuid ei rakenda veel IFRS 9, siis loetakse mis tahes viidet IFRS 9-le viiteks IAS 39-le *Finantsinstrumendid: kajastamine ja määramine*.
- IAS 27 (2008) TAGASIVÕTMINE
- 20 Käesolev standard antakse välja samal ajal IFRS 10-ga. Need kaks IFRSi koos asendavad IAS 27 *Konsolideeritud ja konsolideerimata finantsaruanded* (muudetud 2008).

▼ M32

RAHVUSVAHELINE RAAMATUPIDAMISSTANDARD IAS 28

Investeeringud sidusettevõtetesse ja ühisettevõtetesse

EESMÄRK

- 1 Käesoleva standardi eesmärk on kehtestada sidusettevõtetesse tehtud investeeringute arvestus ja sätestada nõuded kapitaliosaluse meetodi rakendamiseks sidusettevõtetesse ja ühisettevõtetesse tehtud investeeringute arvestamisel.

RAKENDUSALA

- 2 Käesolevat standardit rakendavad kõik (majandus)üksused, kes on investeerimisobjekti üle ühist kontrolli või märkimisväärset mõju omavad investorid.

MÕISTED

- 3 Käesolevas standardis kasutatakse järgmisi mõisteid järgmises tähenduses:

sidusettevõte on (majandus)üksus, mille üle on investoril märkimisväärne mõju;

konsolideeritud finantsaruanded on kontserni finantsaruanded, milles emaettevõtte ja tema tütarettevõtete varad, kohustised, omakapital, tulud, kulud ja rahavood esitatakse nii, nagu oleks tegemist ühe (majandus)üksusega;

kapitaliosaluse meetod on arvestusmeetod, mille kohaselt kajastatakse investeeringut esmalt soetusmaksumuses ja seejärel korrigeeritakse seda muutustega, mis on toimunud omandamise järgselt investori osaluses investeerimisobjekti netovaras. Investori kasum või kahjum on tema osa investeerimisobjekti kahjumist või kasumist ja investori muu koondkasum on tema osa investeerimisobjekti muust koondkasumist;

ühine ettevõtmine on ettevõtmine, mille üle on kahel või enamal osapoolel ühine kontroll;

ühine kontroll on lepingus kokkulepitud jaotatud kontroll ettevõtmise üle, mis on olemas üksnes juhul, kui olulist tegevust käsitlevad otsused nõuavad kontrolli jagavate osapoolte ühehäälsel nõusolekul;

ühisettevõte on ühine ettevõtmine, mille kohaselt on selle üle ühist kontrolli omavatel osapooltel õigused ettevõtmise netovarale;

ühisettevõtja on ühisettevõtte osapool, kes omab selle ühisettevõtte üle ühist kontrolli;

märkimisväärne mõju on võime osaleda investeerimisobjekti finants- ja tegevuspoliitikat käsitlevate otsuste langetamisel, omamata kontrolli või ühist kontrolli selliste poliitikate üle.

▼ M32

4 Järgmised mõisted on määratletud IAS 27 *Konsolideerimata finantsaruanded* paragrahvis 4 ja IFRS 10 *Konsolideeritud finantsaruanded* lisas A ning neid kasutatakse käesolevas standardis need määratlenud IFRSide tähenduses:

- kontroll investeerimisobjekti üle;
- kontsern;
- emaettevõtte;
- konsolideerimata finantsaruanded;
- tütarettevõtte.

MÄRKIMISVÄÄRNE MÕJU

5 Kui (majandus)üksusele kuulub otseselt või kaudselt (näiteks tütarettevõtete kaudu) rohkem kui 20 % hääleõigusest investeerimisobjektis, eeldatakse, et (majandus)üksusel on märkimisväärne mõju, välja arvatud juhul, kui on võimalik selgelt tõestada, et see ei ole nii. Kui aga (majandus)üksusele kuulub otseselt või kaudselt (näiteks tütarettevõtete kaudu) vähem kui 20 % hääleõigusest investeerimisobjektis, eeldatakse, et (majandus)üksusel ei ole märkimisväärset mõju, välja arvatud juhul, kui sellise mõju olemasolu on võimalik selgelt tõestada. Muu investori oluline osalus või enamusosalus ei välista tingimata (majandus)üksuse märkimisväärse mõju olemasolu.

6 (Majandus)üksuse märkimisväärse mõju olemasolu tõendab tavaliselt üks või mitu järgmistest asjaoludest:

- (a) esindatus investeerimisobjekti juhatuses või samaväärses valitsemisorganismis;
- (b) osalemine tegevuspoliitika kujundamise protsessides, kaasa arvatud osalemine dividendide või muid kasumieraldisi käsitlevate otsuste langetamisel;
- (c) olulised tehingud (majandus)üksuse ja tema investeerimisobjekti vahel;
- (d) juhtivtöötajate vahetamine või
- (e) olulise tehnilise informatsiooni edastamine.

7 (Majandus)üksus võib omada aktsia ostutähti, aktsia ostuoptsioone ning lihtaktsiateks või muudeks samalaadseteks instrumentideks vahetatavaid võla- või omakapitaliinstrumente, mis võimaldavad kasutamisel või vahetamisel anda (majandus)üksusele suurema hääleõiguse või vähendada teise osapoole hääleõigust muu (majandus)üksuse finants- ja tegevuspoliitikaga seotud küsimustes (st potentsiaalne hääleõigus). Kasutamise- või vahetuskõlblike potentsiaalsete hääleõiguste olemasolu ja mõju, kaasa arvatud muude (majandus)üksuste potentsiaalsed hääleõigused, võetakse arvesse (majandus)üksuse märkimisväärse mõju hindamisel. Potentsiaalsed hääleõigused ei ole kasutamise- ega vahetuskõlblikud näiteks siis, kui neid ei saa kasutada ega vahetada enne teatavat kuupäeva või sündmust tulevikus.

8 Hinnates, kas potentsiaalsed hääleõigused toetavad märkimisväärse mõju olemasolu, analüüsib (majandus)üksus kõiki asjaolusid ja tingimusi (kaasa arvatud potentsiaalsete hääleõiguste kasutamistingimused ja muud lepingulised kokkulepped eraldivõetuna või koos), mis mõjutavad potentsiaalseid õigusi, välja arvatud juhtkonna kavatsusi ja selliste õiguste kasutamiseks või vahetamiseks vajalikku finantssuutlikkust.

▼ M32

- 9 (Majandus)üksus kaotab investeerimisobjekti üle märkimisväärse mõju siis, kui ta kaotab õiguse osaleda investeerimisobjekti finants- ja tegevuspoliitikaga seotud otsuste langetamises. Märkimisväärse mõju kaotusega võib, kuid ei pruugi kaasneda täielik või osaline omandiõiguse muutus. See võib toimuda näiteks siis, kui sidusettevõtte läheb valitsuse, kohtu, halduri või järelevalveorgani kontrolli alla. Samuti võib see toimuda lepingulise kokkuleppe tulemusena.

KAPITALIOSALUSE MEETOD

- 10 Kapitaliosaluse meetodi kasutamisel kajastatakse investeeringut sidusettevõttesse või ühisettevõttesse esmalt soetusmaksumuses ja bilansilist (jääk)maksumust suurendatakse või vähendatakse kajastamaks investori osa investeerimisobjekti kasumis või kahjumis pärast omandamise kuupäeva. Investori osa investeerimisobjekti kasumis või kahjumis kajastatakse investori kasumiaruandes. Investeerimisobjektilt saadud kasumieraldised vähendavad investeeringu bilansilist (jääk)maksumust. Samuti võib osutada vajalikuks korrigeerida bilansilist (jääk)maksumust vastavalt muutustele investori proportsionaalses osaluses investeerimisobjektis, mis tulenevad muutustest investeerimisobjekti muus koondkasumis. Sellised muutused hõlmavad materiaalse põhivara ümberhindlusest ja valuutakursside ümberarvestusest tingitud muutusi. Investori osa neist muutustest kajastatakse investori muus koondkasumis (vt IAS 1 *Finantsaruannete esitamine*).
- 11 Tulu kajastamine saadud kasumieraldiste põhjal ei pruugi olla adekvaatne näitaja investori poolt sidusettevõttesse või ühisettevõttesse tehtud investeeringust saadud tulu kohta, kuna kasumieraldiste seos sidusettevõtte või ühisettevõtte finantstulemusega võib olla väike. Kuna investor omab ühist kontrolli või märkimisväärset mõju investeerimisobjekti üle, on tal osalus sidusettevõtte või ühisettevõtte finantstulemuses ja seega investeeringu kasumlikkuses. Kirjeldatud osaluse arvestamiseks laiendab investor oma finantsaruannete ulatust, kaasates sinna oma osa sellise investeerimisobjekti kasumist või kahjumist. Seega annab kapitaliosaluse meetodi rakendamine parema ülevaate investori netovara ja kasumi või kahjumi kohta.
- 12 Potentsiaalsete hääleõiguste või muude potentsiaalseid hääleõigusi sisaldavate tuletisinstrumentide olemasolul määratakse (majandus)üksuse osalus sidusettevõttes või ühisettevõttes kindlaks ainult kehtiva omandiõiguse põhjal ja see ei kajasta potentsiaalsete hääleõiguste ning muude tuletisinstrumentide võimalikku kasutamist või vahetamist, välja arvatud paragrahvi 13 kohaldamise korral.
- 13 Teatavatel juhtudel omab (majandus)üksus kehtivat osalust tegelikult tehingu tulemusena, mis annab talle juurdepääsu omandiõigusega seotud tuludele. Sellistel juhtudel määratakse (majandus)üksusele eraldatud osa kindlaks nende potentsiaalsete hääleõiguste ja muude tuletisinstrumentide lõpliku kasutamise põhjal, mis annavad (majandus)üksusele juurdepääsu tuludele.

▼ **M32**

- 14 IFRS 9-t *Finantsinstrumendid* ei rakendata kapitaliosaluse meetodil arvestatud osaluste suhtes sidusettevõtetes ja ühisettevõtetes. Kui potentsiaalseid hääleõigusi sisaldavad instrumendid annavad tegelikult juurdepääsu tuludele, mis on seotud omandiõigusega sidusettevõttes või ühisettevõttes, ei rakendata kõnealuste instrumentide suhtes IFRS 9-t. Kõikidel muudel juhtudel kajastatakse potentsiaalseid hääleõigusi sisaldavaid instrumente sidusettevõttes või ühisettevõttes kooskõlas IFRS 9-ga.

▼ **M65**

- 14A Üksus rakendab IFRS 9-t ka muude finantsinstrumentide suhtes sidus- või ühisettevõtjates, mille suhtes ei kohaldata kapitaliosaluse meetodit. Need hõlmavad pikaajalisi osalusi, mis sisuliselt moodustavad osa üksuse netoinvesteeringust sidus- või ühisettevõtjatesse (vt paragrahv 38). Üksus rakendab kõnealuste pikaajaliste osaluste suhtes IFRS 9-t enne käesoleva standardi paragrahvide 38 ja 40–43 rakendamist. IFRS 9 rakendamisel ei võta üksus arvesse käesoleva standardi rakendamisest tulenevat pikaajalise osaluse bilansilise jääkmaksumuse mis tahes korrigeerimist.

▼ **M32**

- 15 Kui investeeringut või investeeringu osa sidusettevõttes või ühisettevõttes ei liigitata müügiks hoitavaks kooskõlas IFRS 5-ga *Müügiks hoitavad põhivarad ja lõpetatud tegevusvaldkonnad*, liigitatakse investeering või allesjäänud osalus investeeringus, mis ei ole liigitatud müügiks hoitavaks, põhivaraks.

KAPITALIOSALUSE MEETODI RAKENDAMINE

- 16 (Majandus)üksus, kes omab ühist kontrolli või märkimisväärset mõju investeerimisobjekti üle, kajastab oma investeeringut sidusettevõttes või ühisettevõttes kapitaliosaluse meetodil, välja arvatud juhul, kui see investeering vastab vabastuse tingimustele kooskõlas paragrahvidega 17–19.

Vabastus kapitaliosaluse meetodi rakendamisest

▼ **M51**

- 17 (Majandus)üksus ei pea rakendama kapitaliosaluse meetodit oma investeeringu suhtes sidus- või ühisettevõttes juhul, kui (majandus)üksus on emettevõtte, mis on vabastatud konsolideeritud finantsaruannete koostamisest IFRS 10 paragrahvi 4 punktis a esitatud erandi ulatusega või kui täidetud on kõik järgmised tingimused järgmist:
- (a) (majandus)üksus on saajaprotsendilises omanduses või osalises muu (majandus)üksuse omandis olev tütarettevõtte ja selle teisi omanikke, sealhulgas hääleõiguseta omanikke, on teavitatud ja neil puuduvad vastuväited sellele, et (majandus)üksus ei rakenda kapitaliosaluse meetodit;
 - (b) (majandus)üksuse võla- või omakapitaliinstrumentidega ei kaubelda avalikult (asukohariigi või välisriigi väärtpaberibörsil või börsivälisel turul, sealhulgas kohalikud ja piirkondlikud turud);
 - (c) (majandus)üksus ei ole esitanud ega ole hetkel esitamas oma finantsaruandeid väärtpaberikomisjonile ega muule järelevalvet teostavale organisatsioonile eesmärgiga emiteerida avalikul turul mis tahes liiki instrumente;

▼ M51

- (d) (majandus)üksuse üle täielikku kontrolli omav või vahepealne emaettevõtte koostab IFRS-idega kooskõlas olevad avalikult kättesaadavad finantsaruanded, milles tütarettevõtted on konsolideeritud või neid on õiglasel väärtuses mõõdetud kasumi või kahjumi kaudu vastavalt rahvusvahelisele finantsaruandlusstandardile IFRS 10.

▼ M59

- 18 Kui sidusettevõtjasse või ühisettevõtjatesse tehtud investeering kuulub üksusele, mis on riskikapitali organisatsioon, investeerimisfond, usaldusühingu vormis asutatud fond või muu sarnane üksus, kaasa arvatud investeeringutega seotud kindlustusfond, või sellise üksuse kaudu kaudselt muule investorile, võib kõnealune üksus otsustada mõõta selliseid investeeringuid õiglasel väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kooskõlas IFRS 9-ga. Üksus otsustab seda iga sidus- või ühisettevõtja puhul eraldi selle esmasel kajastamisel.

▼ M32

- 19 Kui (majandus)üksus on teinud sidusettevõttesse investeeringu, millest osa kuulub talle kaudselt läbi riskikapitali organisatsiooni või investeerimisfondi, usaldusühingu vormis asutatud fondi või muu sarnase (majandus)üksuse, kaasa arvatud investeeringutega seotud kindlustusfond, võib kõnealune (majandus)üksus otsustada mõõta sidusettevõttesse tehtud investeeringu asjaomast osa õiglasel väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kooskõlas IFRS 9-ga, olenemata sellest, kas riskikapitali organisatsioon või investeerimisfond, usaldusühingu vormis asutatud fond või muu sarnane (majandus)üksus, kaasa arvatud investeeringutega seotud kindlustusfond, omab märkimisväärset mõju investeeringu kõnealuse osa üle. Kui (majandus)üksus teeb selle otsuse, peab ta rakendama kapitaliosaluse meetodit kõikide selliste sidusettevõttesse tehtud investeeringu allesjäänud osade suhtes, mis ei kuulu talle riskikapitali organisatsiooni või investeerimisfondi, usaldusühingu vormis asutatud fondi või muu sarnase (majandus)üksuse, kaasa arvatud investeeringutega seotud kindlustusfondi kaudu.

Liigitamine müügiks hoitavaks

- 20 (Majandus)üksus rakendab IFRS 5 sidusettevõttesse või ühisettevõttesse tehtud investeeringu või investeeringu osa suhtes, mis vastab müügiks hoitavaks liigitamise kriteeriumitele. Kõiki sidusettevõttesse või ühisettevõttesse tehtud investeeringu allesjäänud osasid, mis ei ole liigitatud müügiks hoitavaks, kajastatakse kapitaliosaluse meetodil, kuni toimub müügiks hoitavaks liigitatud osa müük. Pärast müüki kajastab (majandus)üksus kõiki allesjäänud osalusi sidusettevõttesse või ühisettevõttesse kooskõlas IFRS 9-ga, välja arvatud juhul, kui allesjäänud osalus on endiselt sidusettevõtte või ühisettevõtte; sel juhul kasutab (majandus)üksus kapitaliosaluse meetodit.
- 21 Kui sidusettevõttesse või ühisettevõttesse tehtud investeering või investeeringu osa, mis liigitati eelnevalt müügiks hoitavaks, ei vasta enam sellise liigitamise kriteeriumitele, kajastatakse seda tagasiulatuvalt kapitaliosaluse meetodil alates müügiks hoitavaks liigitamise kuupäevast. Finantsaruandeid, mis kajastavad perioode alates müügiks liigitamisest, korrigeeritakse vastavalt.

Kapitaliosaluse meetodi kasutamise lõpetamine

- 22 (Majandus)üksus lõpetab kapitaliosaluse meetodi kasutamise päevast, mil tema investeering ei ole enam sidusettevõtte või ühisettevõtte:
- (a) kui investeeringust saab tütarettevõtte, kajastab (majandus)üksus oma investeeringut kooskõlas IFRS 3-ga *Äriühendused* ja IFRS 10-ga;

▼ **M32**

(b) kui allesjäänud osalus endises sidusettevõttes või ühisettevõttes on finantsvara, mõõdab (majandus)üksus allesjäänud osalust õiglases väärtuses. Allesjäänud osaluse õiglast väärtust käsitletakse selle õiglase väärtusena esmasel kajastamisel finantsvarana kooskõlas IFRS 9-ga. (Majandus)üksus kajastab kasumiaruandes erinevused alljärgnevate vahel:

(i) allesjäänud osaluse õiglane väärtus ja sidusettevõttes või ühisettevõttes olnud osalise osaluse müügist saadud tulu ja

(ii) investeeringu bilansiline (jääk)maksumus päeval, mil lõpetati kapitaliosaluse meetodi kasutamine;

(c) kui (majandus)üksus lõpetab kapitaliosaluse meetodi kasutamise, arvestab ta kõiki asjaomase investeeringuga seoses eelnevalt muus koondkasumis kajastatud summasid samadel alustel, mida oleks nõutud siis, kui investeerimisobjekt oleks seotud varad või kohustised otse ära müünud.

23 Seega, kui investeerimisobjekti poolt eelnevalt muus koondkasumis kajastatud kasum või kahjum liigitatakse seotud varade ja kohustiste müümisel ümber kasumiaruandesse, liigitab (majandus)üksus kasumi või kahjumi kapitaliosaluse meetodi kasutamise lõpetamisel omakapitalist ümber kasumiaruandesse (ümberliigitamiskanne). Näiteks kui sidusettevõttel või ühisettevõttel on välistegevusega seoses tekkinud kumulatiivsed valuutakursi vahed ja (majandus)üksus lõpetab kapitaliosaluse meetodi kasutamise, liigitab (majandus)üksus selle välistegevusega seoses eelnevalt muus koondkasumis kajastatud kasumi või kahjum ümber kasumiaruandesse.

24 Kui investeering sidusettevõttesse muutub investeeringuks ühisettevõttesse või investeering ühisettevõttesse muutub investeeringuks sidusettevõttesse, jätkab (majandus)üksus kapitaliosaluse meetodi rakendamist ega mõõda allesjäänud osalust uuesti.

Muutused omandiõiguses

▼ **M50**

25 Kui (majandus)üksuse osalust sidusettevõttes või ühisettevõttes vähendatakse, kuid investeering on endiselt vastavalt liigitatud kas sidusettevõtteks või ühisettevõtteks, liigitab (majandus)üksus kasumiaruandesse ümber selle kasumi või kahjumi osa, mida eelnevalt kajastati seoses selle osaluse vähendamisega muus koondkasumis, kui seda kasumit või kahjumit peaks seotud varade ja kohustiste müümisel liigitama ümber kasumiaruandesse.

▼ **M32**

Kapitaliosaluse meetodi protseduurid

26 Paljud kapitaliosaluse meetodi rakendamiseks asjakohased protseduurid on sarnased IFRS 10-s kirjeldatud konsolideerimise protseduuridele. Veelgi enam, tütarettevõtte omandamise arvestamisel kasutatakse protseduuride aluseks olevad mõisted võetakse kasutusele ka sidusettevõttesse või ühisettevõttesse tehtud investeeringu arvestamisel.

▼ **M51**

- 27 Kontserni osalus sidus- või ühisettevõttes on emasettevõtte ja selle tütarettevõtete osaluste summa käesolevas sidus- või ühisettevõttes. Kontserni osalust muudes sidus- ja ühisettevõtetes arvesse ei võeta. Kui sidus- või ühisettevõttel on tütarettevõtteid, sidus- või ühisettevõtteid, võetakse kapitaliosaluse meetodi rakendamisel arvesse kasumit või kahjumit, muud koondkasumit ja netovara, mis kajastub sidus- või ühisettevõtte finantsaruannetes (sealhulgas sidus- või ühisettevõtte osalus oma sidus- või ühisettevõtete kasumis või kahjumis, muus koondkasumis ja netovaras) pärast muudatuste tegemist, mis on vajalikud arvestusmeetodite ühtlustamiseks (vt paragrahvid 35–36A).

▼ **M32**

- 28 Kasumit ja kahjumit, mis on tekkinud „ülespoole” ja „allapoole” suunatud tehingutest (majandus)üksuse (kaasa arvatud selle konsolideeritud tütarettevõtted) ja selle sidusettevõtte või ühisettevõtte vahel, kajastatakse (majandus)üksuse finantsaruannetes ainult selles ulatuses, mis vastab mitteseotud investorite osalustele sidusettevõttes või ühisettevõttes. „Ülespoole” suunatud tehingud on näiteks varade müük sidusettevõttelt või ühisettevõttelt investorile. „Allapoole” suunatud tehingud on näiteks varade müük või üleandmised investorilt tema sidusettevõttele või ühisettevõttele. Investori osa sidusettevõtte või ühisettevõtte tehingukasumis või -kahjumis elimineeritakse.
- 29 Kui „allapoole” suunatud tehingutes esineb tõendeid müüdavate või üleantavate varade netorealiseerimisväärtuse vähenemise või nende varade väärtuse langusest tuleneva kahjumi kohta, kajastab investor seda kahjumit täies ulatuses. Kui „ülespoole” suunatud tehingutes esineb tõendeid müüdavate või üleantavate varade netorealiseerimisväärtuse vähenemise või nende varade väärtuse langusest tuleneva kahjumi kohta, kajastab investor oma osa selles kahjumis.
- 30 Mitterahalise vara üleandmist sidusettevõttele või ühisettevõttele vahetusena omakapitali osaluse eest sidusettevõttes või ühisettevõttes arvestatakse kooskõlas paragrahvi 28, välja arvatud juhul, kui üleandmisel puudub majanduslik sisu vastavalt selle mõiste kirjeldusele IAS 16-s *Materiaalsed põhivarad*. Kui sellisel üleandmisel puudub majanduslik sisu, jääb kasum või kahjum realiseerimata ja seda ei kajastata, välja arvatud juhul, kui rakendatakse ka paragrahvi 31. Selline realiseerimata kasum või kahjum elimineeritakse investeringu suhtes, mida arvestatakse kapitaliosaluse meetodil, ja seda ei esitata tulevaste perioodide tulu või kuluna (majandus)üksuse konsolideeritud finantsseisundi aruandes või (majandus)üksuse finantsseisundi aruandes, milles investeringuid arvestatakse kapitaliosaluse meetodil.
- 31 Kui (majandus)üksus saab lisaks omakapitali osalusele sidusettevõttes või ühisettevõttes rahalisi või mitterahalisi varasid, kajastab ta saadud rahaliste või mitterahaliste varadega seotud mitterahalise sissemakse tulemusena saadud kasumi või kahjumi osa täies ulatuses kasumiaruandes.

▼ **M32**

32 Investeeringut arvestatakse kapitaliosaluse meetodil alates päevast, mil sellest saab sidusettevõtte või ühisettevõtte. Investeeringu omandamisel arvestatakse kõiki erinevusi investeeringu soetusmaksumuse ning investeerimisobjekti eristatavate varade ja kohustiste neto õiglasest väärtusest (majandus)üksusele kuuluva osa vahel järgmiselt:

- (a) sidusettevõtte või ühisettevõttega seotud firmaväärtust kajastatakse investeeringu bilansilises (jääk)maksumuses. Selle firmaväärtuse amortiseerimine ei ole lubatud;
- (b) (majandus)üksusele kuuluvat osa investeerimisobjekti eristatavate varade ja kohustiste neto õiglasest väärtusest, mis ületab investeeringu soetusmaksumuse, kajastatakse (majandus)üksusele sidusettevõtte või ühisettevõtte kasumist või kahjumist kuuluva osa kindlaksmääramisel tuluna sel aruandeperioodil, mil investeering omandati.

(Majandus)üksusele kuuluvat osa sidusettevõtte või ühisettevõtte kasumist või kahjumist korrigeeritakse nõuetekohaselt, arvestamaks näiteks amortiseeritavate varade kulumit, mis põhineb nende õiglastel väärtustel omandamise kuupäeval. Samuti korrigeeritakse pärast omandamist nõuetekohaselt (majandus)üksusele kuuluvat osa sidusettevõtte või ühisettevõtte kasumist või kahjumist seoses näiteks firmaväärtuse või materiaalse põhivara väärtuse langusest tuleneva kahjumiga.

33 (Majandus)üksus kasutab kapitaliosaluse meetodi rakendamisel sidusettevõtte või ühisettevõtte viimaseid kättesaadavaid finantsaruandeid. Kui (majandus)üksuse aruandekuupäev erineb sidusettevõtte või ühisettevõtte omast, siis koostab sidusettevõtte või ühisettevõtte (majandus)üksuse jaoks finantsaruanded (majandus)üksuse aruandekuupäeva seisuga, välja arvatud juhul, kui see ei ole võimalik.

34 Kui kooskõlas paragrahviga 33 on kapitaliosaluse meetodi rakendamisel kasutatavad sidusettevõtte või ühisettevõtte finantsaruanded koostatud (majandus)üksuse aruandekuupäevast erineva kuupäevaga, siis neid korrigeeritakse, arvestades selle kuupäeva ja (majandus)üksuse aruandekuupäeva vahelisel perioodil toimunud oluliste tehingute ja sündmuste mõju. Ühelgi juhul ei tohi sidusettevõtte või ühisettevõtte ja (majandus)üksuse aruandekuupäevade vaheline periood olla pikem kui kolm kuud. Aruandeperioodide pikkus ja aruandekuupäevade vahelised erinevused peavad olema perioodist perioodi ühesugused.

35 (Majandus)üksuse finantsaruannete koostamisel kasutatakse sarnastes tingimustes toimunud samalaadsete tehingute ja sündmuste puhul ühtseid arvestusmeetodeid.

▼ **M51**

36 Välja arvatud lõikes 36A kirjeldatud juhul, kui sidus- või ühisettevõtte kasutab muid arvestusmeetodeid kui (majandus)üksus sarnastes tingimustes toimunud samalaadsete tehingute ja sündmuste puhul, tehakse korrigeerimised, et viia sidus- või ühisettevõtte arvestusmeetodid vastavusse (majandus)üksuse omadega juhul, kui (majandus)üksus kasutab sidus- või ühisettevõtte finantsaruandeid kapitaliosaluse meetodi rakendamisel.

▼ **M59**

- 36A Vaatamata paragrahvis 36 esitatud nõudele võib üksus, mis ei ole investeerimisühing, kuid millel on osalus investeerimisühingust sidus- või ühisettevõtjas, otsustada kapitaliosaluse meetodit rakendades säilitada õiglase väärtuse määramise, mida rakendab käesolev investeerimisühingust sidus- või ühisettevõtja investeerimisühingust sidus- või ühisettevõtja osaluse suhtes tütarettevõtjates. Sõltuvalt sellest, milline neist leiab aset hiljem, tehakse see otsus iga investeerimisühingust sidus- või ühisettevõtja puhul kas a) investeerimisühingust sidus- või ühisettevõtja esmasel kajastamisel või b) siis, kui sidus- või ühisettevõtja muutub investeerimisühinguks, või c) siis, kui investeerimisühingust sidus- või ühisettevõtjast saab esmakordselt emalettevõtja.

▼ **M32**

- 37 Kui sidusettevõtte või ühisettevõtte on emiteerinud kumulatiivseid eelisaktsiaid, mis on muude osapoolte kui (majandus)üksuse valduses, siis arvutab (majandus)üksus oma osa kasumist või kahjumist alles pärast korrigeerimist sellistelt aktsiatelt makstavate dividendidega, olenemata sellest, kas dividendid on välja kuulutatud või mitte.

- 38 Kui (majandus)üksuse osa sidusettevõtte või ühisettevõtte kahjumist on võrdne tema osalusega sidusettevõttes või ühisettevõttes või ületab seda, siis lõpetab (majandus)üksus talle kahjumist kuuluva osa edasise kajastamise. Osalus sidusettevõttes või ühisettevõttes on sidusettevõttesse või ühisettevõttesse tehtud investeeringu kapitaliosaluse meetodil arvestatud bilansiline (jääk)maksumus koos muude pikaajaliste osalustega, mis sisuliselt moodustavad osa (majandus)üksuse netoinvesteeringust sidusettevõttesse või ühisettevõttesse. Näiteks objekt, mille eest tasumist lähitulevikus ei planeerita ja mis ei ole ka tõenäoline, suurendab tegelikult (majandus)üksuse investeeringut sellesse sidusettevõttesse või ühisettevõttesse. Sellisteks objektideks võivad olla eelisaktsiad ja pikaajalised nõuded või laenud, kuid nendeks ei ole piisava tagatisega nõuded ostjate vastu, võlad tarnijatele ega muud pikaajalised nõuded, näiteks tagatud laenud. Kapitaliosaluse meetodil kajastatud kahjumeid, mis ületavad (majandus)üksuse investeeringuid lihtaktsiatesse, rakendatakse (majandus)üksusele sidusettevõttes või ühisettevõttes kuuluva osaluse muudele komponentidele vastupidiselt vanuselisele järjekorrale (st kustutamise eelisjärjekord).

- 39 Kui (majandus)üksuse osalus on vähendatud nullini, kaetakse täiendavaid kahjumeid ja kajastatakse kohustist ainult selles ulatuses, milles (majandus)üksus on võtnud sidusettevõtte või ühisettevõtte juriidilisi või faktilisi kohustusi või teinud nende nimel makseid. Kui sidusettevõtte või ühisettevõtte on edaspidi kasumlik, jätkab (majandus)üksus oma kasumiosa kajastamist alles pärast seda, kui tema osa kasumist võrdub kajastamata jäänud kahjumite osaga.

Kahjumid (vara) väärtuse langusest▼ **M53**

- 40 Pärast kapitaliosalise meetodi rakendamist ning sidusettevõtja ja ühisettevõtja kahjumite kajastamist kooskõlas paragrahviga 39 rakendab üksus paragrahve 41A–41C, et määrata kindlaks, kas on objektiivseid tõendeid, et tema sidusettevõtjatesse või ühisettevõtjatesse tehtud netoinvesteeringu väärtus on langenud.

▼ **M65**

41 [Välja jäetud]

▼ **M53**

41A Sidusettevõtjasse või ühisettevõtjasse tehtud netoinvesteeringu väärtus on langenud ja kahjumid väärtuse langusest tekivad siis ja ainult siis, kui väärtuse languse kohta esineb objektiivseid tõendeid, mis on tekkinud ühe või mitme sündmuse (kahjumit põhjustav sündmus) tagajärjel pärast netoinvesteeringu esmast kajastamist ja see kahjumit põhjustav sündmus (või sündmused) mõjutab (mõjutavad) netoinvesteeringu hinnangulisi tulevasi rahavoogusid, mida saab usaldusväärselt prognoosida. Vara väärtuse langust põhjustanud üksiku konkreetse sündmuse kindlakstegemine võib osutuda võimatuks. Pigem võis mitme sündmuse ühine mõju põhjustada vara väärtuse languse. Tulevikus toimuvatest sündmustest oodatavaid kahjumeid ei kajastata, olenemata nende tõenäosusest. Objektiivne tõendusmaterjal netoinvesteeringu väärtuse languse kohta sisaldab jälgitavaid andmeid, mis saavad üksusele teatavaks ja hõlmavad järgmisi kahjumit põhjustavaid sündmusi:

- a) sidusettevõtja või ühisettevõtja olulised finantsraskused;
- b) lepingu rikkumine, nagu sidusettevõtja või ühisettevõtja maksete maksmata jätmine või mittetähtaegne maksmine;
- c) sidusettevõtja või ühisettevõtja finantsraskustega seotud majanduslikel või juriidilistel põhjustel üksuse poolt sidusettevõtjale või ühisettevõtjale järeleandmiste tegemine, mida üksus ei oleks muul juhul teinud;
- d) sidusettevõtja või ühisettevõtja pankrot või muu finantsiline ümberkorraldamine muutub tõenäoliseks või
- e) netoinvesteeringu aktiivse turu kadumine sidusettevõtja või ühisettevõtja finantsraskuste tõttu.

41B Aktiivse turu kadumine sidusettevõtja või ühisettevõtja omakapitali- või finantsinstrumentide börsil noteerimise lõpetamise tõttu ei ole vara väärtuse langusele viitav tõend. Sidusettevõtja või ühisettevõtja krediidireitingu alandamine või sidusettevõtja või ühisettevõtja õiglase väärtuse vähenemine ei ole iseenesest vara väärtuse langusele viitav tõend, ehkki see võib olla vara väärtuse langusele viitavaks tõendiks, kui seda arvestatakse koos muu olemasoleva informatsiooniga.

41C Lisaks paragrahvis 41A kirjeldatud sündmuste liikidele on sidusettevõtja või ühisettevõtja omakapitaliinstrumentidesse tehtud netoinvesteeringu väärtuse languse objektiivseks tõendiks informatsioon ebasoodsa mõjuga märkimisväärsede muutuste kohta, mis on toimunud sidusettevõtja või ühisettevõtja tehnoloogilises, turu-, majanduslikus või juriidilises tegutsemiskeskkonnas ja mis näitab, et omakapitaliinstrumenti tehtud investeeringu soetusmaksumust ei pruugi tagasi saada. Märkimisväärne või pikemaajaline langus omakapitaliinstrumenti tehtud investeeringu õiglases väärtuses alla soetusmaksumuse on samuti väärtuse langusele viitav objektiivne tõend.

▼ **M53**

42 Kuna sidusettevõtjasse või ühisettevõtjasse tehtud netoinvesteeringu bilansilises jääkmaksumuses sisalduvat firmaväärtust ei kajastata eraldi, ei viida selle puhul eraldi läbi vara väärtuse languse teste kooskõlas IAS 36 *Varade väärtuse langus* nõuetega. Selle asemel kontrollitakse investeeringu kogu bilansilist jääkmaksumust väärtuse languse suhtes kooskõlas IAS 36-ga, võrreldes selle kaetavat väärtust (kas kasutusväärtus või õiglase väärtus, millest on maha arvatud müügikulutused, olenevalt sellest, kumb on kõrgem) bilansilise jääkmaksumusega kõigil juhtudel, mil paragrahvide 41A–41C rakendamine viitab sellele, et netoinvesteeringu väärtus võib olla langenud. Sellistel juhtudel kajastatud kahjumi (vara) väärtuse langusest ei jaotata ühelegi varale, sealhulgas firmaväärtusele, mis on sidusettevõtjasse või ühisettevõtjasse tehtud netoinvesteeringu bilansilise jääkmaksumuse osa. Seepärast kajastatakse selle (vara) väärtuse langusest tuleneva kahjumi tühistamist kooskõlas IAS 36-ga määral, mil netoinvesteeringu kaetav väärtus edaspidi suureneb. Netoinvesteeringu kasutusväärtuse määramisel hindab üksus:

- a) oma osa sidusettevõtja või ühisettevõtja poolt loodavate eeldatavate tulevaste rahavoogude nüüdisväärtusest, kaasa arvatud sidusettevõtja või ühisettevõtja majandustegevusest saadavad rahavood ja investeeringu lõplikust müügist saadavad laekumised; või
- b) investeeringult saadavate dividendide ja selle lõplikust müügist laekuvate tulevaste eeldatavate rahavoogude nüüdisväärtust.

Sobilike eelduste korral annavad mõlemad meetodid sama tulemuse.

▼ **M32**

43 Sidusettevõttesse või ühisettevõttesse tehtud investeeringu kaetavat väärtust hinnatakse iga sidusettevõtte või ühisettevõtte puhul eraldi, välja arvatud juhul, kui sidusettevõtte või ühisettevõtte ei loo oma jätkuva tegevusega rahavoogusid, mis oleksid valdavas osas sõltumatud (majandus)üksuse muude varade poolt loodavatest rahavoogudest.

KONSOLIDEERIMATA FINANTSARUANDED

44 Investeeringut sidusettevõttesse või ühisettevõttesse arvestatakse (majandus)üksuse konsolideerimata finantsaruannetes kooskõlas IAS 27 paragrahviga 10 (muudetud 2011).

JÕUSTUMISKUUPÄEV JA ÜLEMINEK

45 (Majandus)üksus rakendab käesolevat standardit 1. jaanuaril 2013 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab käesolevat standardit varem, avalikustab ta selle asjaolu ja rakendab samaaegselt IFRS 10, IFRS 11 *Ühised ettevõtmised*, IFRS 12 *Teistes (majandus)üksustes osaluste avalikustamine* ja IAS 27 (muudetud 2011).

▼ **M53**

45A IFRS 9-ga, välja antud 2014. aasta juulis, muudeti paragrahve 40–42 ning lisati paragrahvid 41A–41C. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 9.

▼ **M50**

45B Dokumendiga *Kapitaliosaluse meetodi kasutamine konsolideerimata finantsaruannetes* (IAS 27 muudatused), välja antud 2014. aasta augustis, muudeti paragrahvi 25. (Majandus)üksus rakendab seda muudatust tagasiulatuvalt kooskõlas IAS 8-ga *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead* 1. jaanuaril 2016 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab seda muudatust varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

▼ **M51**

- 45D *Investeeringisühingud: konsolideerimise erandi kohaldamine* (IFRS 10, IFRS 12 ja IAS 28 muudatused), välja antud 2014. aasta detsembris, muudetud paragrahve 17, 27 ja 36 ning lisatud paragrahv 36A. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2016 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab muudatusi varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

▼ **M59**

- 45E Dokumendiga *IFRS-ide iga-aastased edasiarendused (2014.–2016. aasta tsükkel)*, välja antud 2016. aasta detsembris, muudeti paragrahve 18 ja 36A. Üksus rakendab neid muudatusi kooskõlas IAS-ga 8 tagasiulatuvalt aruandeaastate suhtes, mis algavad 1. jaanuaril 2018 või hiljem. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab muudatusi varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

▼ **M65**

- 45G *Pikaajalised osalused sidus- ja ühisettevõtjates*, välja antud 2017. aasta oktoobris, lisatud paragrahv 14A ja välja jäetud paragrahv 41. Üksus rakendab neid muudatusi tagasiulatuvalt kooskõlas IAS 8-ga 1. jaanuaril 2019 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes, v.a paragrahvides 45H–45K sätestatud juhtudel. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab muudatusi varem, avalikustab ta selle asjaolu.

- 45H Üksus, kes rakendab paragrahvi 45G muudatusi esmakordselt samal ajal IFRS 9 esmakordse rakendamisega, rakendab paragrahvis 14A kirjeldatud pikaajaliste osaluste puhul IFRS 9-s sätestatud üleminekunõudeid.

- 45I Üksus, kes rakendab paragrahvi 45G muudatusi esmakordselt pärast IFRS 9 esmakordset rakendamist, rakendab pikaajaliste osaluste puhul paragrahvis 14A kirjeldatud nõuete rakendamiseks vajalikke IFRS 9-s sätestatud üleminekunõudeid. Sel otstarbel tuleb lugeda IFRS 9 viiteid esmase rakendamise kuupäevale viidetena selle aruandeaasta algusele, mil üksus esimest korda muudatusi rakendab (muudatuste esmase rakendamise kuupäev). Üksus ei pea korrigeerima eelnevaid perioode, et kajastada muudatuste rakendamist. Üksus võib eelnevaid perioode korrigeerida ainult siis, kui see on võimalik ilma tagantjärele tarkust kasutamata.

- 45J Paragrahvi 45G muudatuste esmakordsel rakendamisel ei pea üksus, kes rakendab IFRS 9 ajutist erandit vastavalt IFRS 4-le *Kindlustuslepingud*, korrigeerima eelnevaid perioode, et kajastada muudatuste rakendamist. Üksus võib eelnevaid perioode korrigeerida ainult siis, kui see on võimalik ilma tagantjärele tarkust kasutamata.

▼ M65

- 45K Kui üksus ei korrigeeri paragrahvi 45I või 45J rakendades muudatuste esmase rakendamise kuupäeval eelnevaid perioode, siis kajastab ta algsaldos (või muus asjakohases omakapitali komponendis) mis tahes erinevuse
- a) paragrahvis 14A kirjeldatud pikaajaliste osaluste eelmise bilansilise jääkmaksumuse ning
 - b) kõnealuste pikaajaliste osaluste bilansilise jääkmaksumuse vahel kõnealusel kuupäeval.

▼ M32**Viited IFRS 9-le**

- 46 Kui (majandus)üksus rakendab käesolevat standardit, kuid ei rakenda veel IFRS 9, tõlgendatakse kõiki viiteid IFRS 9-le viidetena IAS 39-le.

IAS 28 (2003) TAGASIVÕTMINE

- 47 Käesoleva standardiga asendatakse IAS 28 *Investeeringud sidusettevõtetesse* (parandatud 2003).



RAHVUSVAHELINE RAAMATUPIDAMISSTANDARD IAS 29

Finantsaruandlus hüperinflatiivsetes majanduskeskkondades

RAKENDUSALA ► **M8** ⁽¹⁾ ◄

- 1 Käesolevat standardit rakendatakse (majandus)üksuse, mille arvestusvaluuta on hüperinflatiivse majanduskeskkonna valuuta, finantsaruannete suhtes, kaasa arvatud konsolideeritud finantsaruanded.
- 2 Hüperinflatiivses majanduskeskkonnas ei oma majandustulemuste ja finantsseisundi avaldamine kohalikus valuutas ilma korrigeerimata mõtet. Raha ostujõud langeb nii kiiresti, et isegi sama arvestusperioodi erinevatel ajahetkedel toimunud tehingute ja muude sündmustega seotud summade võrdlemine on eksitav.
- 3 Käesoleva standardiga ei kehtestata absoluutmäära, millest alates hüperinflatsioon tekib. Otsus, millal osutub finantsaruannete korrigeerimine vastavalt käesolevale standardile vajalikuks, on hinnanguline küsimus. Hüperinflatsioonile viitavad muu hulgas (aga mitte ainult) järgmised riigi majanduskeskkonda iseloomustavad näitajad:
 - a) elanikkond eelistab hoida oma vara mitterahalistes varades või mõnes suhteliselt stabiilses välisvaluutas. Summad kohalikus valuutas investeeritakse ostujõu säilitamiseks kohe;
 - b) elanikkond arvestab rahalisi summasid mitte kohalikus valuutas, vaid mõnes suhteliselt stabiilses välisvaluutas. Hindasid võidakse noteerida selles välisvaluutas;
 - c) laenuitingimustel toimuvad ostu- ja müügitehingud tehakse hindades, mis kompenseerivad ostujõu eeldatava languse laenuperioodil, isegi kui see periood on lühike;
 - d) intressimäärad, palgad ja hinnad on seotud hinnaindeksiga ja
 - e) kolme aasta kumulatiivne inflatsioonimäär läheneb 100 protsendile või ületab seda.
- 4 Soovitavalt peaksid kõik sama hüperinflatiivse majanduskeskkonna valuutas aruandvad (majandus)üksused rakendama käesolevat standardit samast kuupäevast alates. Siiski rakendatakse käesolevat standardit kõikide (majandus)üksuste finantsaruannete suhtes alates selle aruandeperioodi algusest, mil (majandus)üksus tuvastab aruandevaluuta riigis hüperinflatsiooni olemasolu.

FINANTSARUANNETE KORRIGEERIMINE

- 5 Aja jooksul muutuvad hinnad erinevate konkreetsete või üldiste poliitiliste, majanduslike ja sotsiaalsete mõjurite toimel. Konkreetseted mõjurid, nagu pakkumise ja nõudluse muutumine ning tehnoloogilised muutused võivad põhjustada üksikute hindade märkimisväärsel ja teineteisest sõltumatul tõusu või langust. Üldised mõjurid võivad lisaks viia ka muutusteni hindade üldises tasemes ja seega ka raha üldises ostujõus.

⁽¹⁾ Teiste IFRSidega järjepidevuse saavutamiseks muutis juhatus 2008. aasta mais välja antud IFRSide edasiarenduste osana IAS 29-s kasutatud mõisteid järgmiselt: a) „turu-väärtus” on asendatud mõistega „õiglase väärtus” ja b) „majandustulemused” ja „netotulu” on asendatud mõistega „kasum või kahjum”.

▼ M8

- 6 (Majandus)üksused, mis koostavad finantsaruanded soetusmaksumuse meetodil, ei võta seda tehes arvesse muutusi hindade üldises tasemes või kajastatud varade või kohustiste konkreetsete hindade tõusu. Erandiks on sellised varad ja kohustised, mida (majandus)üksus on kohustatud või otsustab mõõta õiglasel väärtusel. Näiteks võib materiaalsel põhivara hinnata ümber õiglasel väärtusel ja üldjuhul tuleb bioloogilisi varasid mõõta õiglasel väärtusel. Mõned (majandus)üksused esitavad siiski finantsaruanded, mis põhinevad hetkemaksumustel, mis kajastab hoitavate varade konkreetsete hindade muutuste mõju.

▼ B

- 7 Hüperinflatiivses majanduskeskkonnas on nii soetusmaksumuse kui hetkemaksumuse meetodil põhinevatest finantsaruannetest kasu ainult siis, kui need on esitatud ►M5 aruandeperioodi lõpus ◄ kehtinud mõõtmisühikus. Seepärast rakendatakse käesolevat standardit nende (majandus)üksuste finantsaruannete suhtes, mille aruandlust teostatakse hüperinflatiivse majanduskeskkonna valuutas. Käesoleva standardiga nõutud informatsiooni esitamine korrigeerimata finantsaruannete lisana ei ole lubatud. Samuti ei soovitata esitada eraldi korrigeerimiseelseid finantsaruandeid.

▼ M8

- 8 Sellise (majandus)üksuse finantsaruanded, mille arvestusvaluutaks on hüperinflatiivse majanduskeskkonna valuuta, esitatakse aruandeperioodi lõpus kehtinud mõõtmisühikus olenemata sellest, kas need on koostatud soetusmaksumuse või hetkemaksumuse meetodil. IAS 1-ga *Finantsaruannete esitamine* (parandatud 2007) nõutud eelneva perioodi võrdlusandmed ja kogu eelnevaid perioode käsitlev informatsioon esitatakse samuti aruandeperioodi lõpus kehtinud mõõtmisühikus. Võrdlusandmete esitamiseks mõnes teises esitusvaluutas rakendatakse IAS 21 *Valuutakursside muutuste mõjud* paragrahvi 42 punkti b ja paragrahvi 43.

▼ B

- 9 Kasum või kahjum rahaliste vahendite netopositsioonist kajastatakse aruandeperioodi ►M5 koondkasumi aruandes ◄ ja avalikustatakse eraldi.
- 10 Finantsaruannete korrigeerimine kooskõlas käesoleva standardiga nõuab nii teatud protseduuride rakendamist kui ka hinnangute andmist. Selliste protseduuride ja hinnangute järjepidev rakendamine perioodist perioodi on olulisem, kui korrigeeritud finantsaruannetes esitatavate summade punktuaalne täpsus.

Soetusmaksumuse meetodil koostatud finantsaruanded**▼ M5***Finantsseisundi aruanne***▼ B**

- 11 ►M5 Finantsseisundi aruandes ◄ kajastatud summad, mis ei ole veel esitatud ►M5 aruandeperioodi lõpus ◄ kehtinud mõõtmisühikus, korrigeeritakse üldise hinnaindeksi alusel.
- 12 Rahalisi varasid ja kohustisi ei korrigeerita, kuna need on juba esitatud ►M5 aruandeperioodi lõpus ◄ kehtinud rahaühikus. Rahalised varad ja kohustised on raha ja rahas saadavad või makstavad varad ja kohustised.

▼B

- 13 Hindade muutustega seotud varasid ja kohustisi (näit indekseeritud võlakirjad ja laenud) korrigeeritakse vastavalt lepingu tingimustele, et teha kindlaks tasumata summade jääk ►M5 aruandeperioodi lõpus ◄. Korrigeeritud ►M5 finantsseisundi aruandes ◄ kajastatakse neid objekte ümberhinnatud summas.

▼M8

- 14 Kõik muud varad ja kohustised on mitterahalised. Teatavaid mitterahalisi objekte kajastatakse aruandeperioodi lõpu hetkemaksumuses (näiteks neto realiseerimisväärtus ja õiglane väärtus) ning seega neid ei korrigeerita. Kõik ülejäänud mitterahalised varad ja kohustised kuuluvad korrigeerimisele.
- 15 Enamik mitterahalisi varasid ja kohustisi kajastatakse kas soetusmaksumuses või soetusmaksumuses, millest on maha arvatud kulum ja amortisatsioon; seega neid väljendatakse omandamise kuupäeval kehtinud summas. Kõikide objektide korrigeeritud soetusmaksumus (või soetusmaksumus, millest on maha arvatud kulum ja amortisatsioon) määratakse kindlaks, rakendades selle soetusmaksumuse ja akumuleeritud kulumi suhtes üldise hinnaindeksi muutust alates omandamise kuupäevast kuni aruandeperioodi lõpuni. Näiteks korrigeeritakse alates ostmise kuupäevast materiaalsete põhivarade, tooraine ja kauba varude, firmaväärtuse, patentide, kaubamärkide ja muude samalaadsete varade maksumust. Lõpetamata ja valmistoodangu varusid korrigeeritakse alates ostu- ja töötlemiskulutuste tekkimise kuupäevast.

▼B

- 16 Materiaalse põhivara objektide osas ei pruugi olla andmeid konkreetsete omandamise kuupäevade kohta või neid ei pruugi olla võimalik hinnanguliselt määrata. Sellistel harvadel juhtudel võib käesoleva standardi esmase rakendamise perioodil osutada vajalikuks kasutada objektide korrigeerimise aluseks oleva väärtuse määramiseks sõltumatut eksperthinnangut.
- 17 Perioodide suhtes, mille kohta käesolev standard nõuab materiaalsete põhivarade korrigeerimist, ei pruugi eksisteerida üldist hinnaindeksit. Sellistel juhtudel võib osutada vajalikuks kasutada näiteks arvestusvaluuta ja mõne suhteliselt stabiilse välisvaluuta vahetuskursi muutustel põhinevat hinnangut.
- 18 Mõningaid mitterahalisi varasid ja kohustisi võidakse kajastada omandamise kuupäevast või ►M5 aruandeperioodi lõpust ◄ erineva kuupäeva hetkemaksumuses, nagu näiteks mõne varasema kuupäeva seisuga ümberhinnatud materiaalsed põhivarad. Sellisel juhul korrigeeritakse ►M5 finantsseisundi aruandelisi ◄ (jääk)maksumusi alates ümberhindluse kuupäevast.

▼M8

- 19 Mitterahalise objekti korrigeeritud summat vähendatakse asjakohaste IFRSide kohaselt, kui korrigeeritud summa ületab objekti kaetavat väärtust. Näiteks vähendatakse materiaalsete põhivarade, firmaväärtuse, patentide ja kaubamärkide korrigeeritud summasid kaetava väärtuseni ning varude korrigeeritud summasid neto realiseerimisväärtuseni.
- 20 Kapitaliosaluse meetodil arvestatud investeerimisobjekti aruandlus võib toimuda hüperinflatiivse majanduskeskkonna valuutas. Selleks et arvutada investori osa investeerimisobjekti netovaradest ja kasumist või kahjumist, korrigeeritakse sellise investeeringuobjekti finantsseisundi aruannet ja koondkasumi aruannet kooskõlas käesoleva standardiga. Kui investeerimisobjekti korrigeeritud finantsaruanded arvestatakse ümber välisvaluutasse, kasutatakse selleks sulgemiskursse.

▼B

- 21 Inflatsiooni mõju kajastub tavaliselt laenukasutuse kulutustes. Ei ole asjakohane samaaegselt nii korrigeerida laenudega finantseeritud kapitalimahutusi kui ka kapitaliseerida laenukasutuse kulutuste seda osa, mis väljendab sama perioodi inflatsiooni. Sellisel juhul kajastatakse laenukasutuse kulutused kuluna sel perioodil, mil see tekkis.
- 22 (Majandus)üksus võib omandada varasid ka sellise kokkuleppe alusel, mis lubab hilisemat tasumist ilma, et lepingus oleks intresse hilisema tasumise eest eraldi välja toodud. Kui sellisel juhul ei ole kaudne intressi arvutamine võimalik, siis korrigeeritakse neid varasid alates nende eest tasumise kuupäevast ja mitte ostu kuupäevast.
- 23 Kehtetu
- 24 Käesoleva standardi esmase rakendamise perioodi alguse seisuga korrigeeritakse omakapitali komponente (välja arvatud jaotamata kasum ja ümberhindluse reservid) üldise hinnaindeksi alusel alates komponentide sissemakse või muul viisil tekkimise kuupäevast. Eelnevatel perioodidel tekkinud ümberhindluse reserv elimineeritakse. Korrigeeritud jaotamata kasum tuleneb korrigeeritud ►M5 finantsseisundi aruandes ◀ kõikidest muudest kajastatud summadest.
- 25 Esimese aruandeperioodi lõpus ja edaspidistel aruandeperioodidel korrigeeritakse kõiki omakapitali komponente üldise hinnaindeksi alusel alates aruandeperioodi algusest või sissemakse kuupäevast (juhul kui see on hiljem). Aruandeperioodi omakapitali muutused avalikustatakse kooskõlas IAS 1-ga.

▼M5*Koondkasumi aruanne***▼B**

- 26 Käesolev standardiga nõutakse kõikide ►M5 koondkasumi aruandes ◀ kajastatud objektide esitamist ►M5 aruandeperioodi lõpus ◀ kehtinud mõõtmisühikus. Seega korrigeeritakse kõiki summasid, lähtudes üldise hinnaindeksi muutusest alates tulude ja kulude esmase kajastamise kuupäevast finantsaruannetes.

Kasum või kahjum rahaliste vahendite rahapositsioonist

- 27 (Majandus)üksusel, mille rahalised varad ületavad inflatsiooni perioodil rahalisi kohustisi, ostujõud väheneb ning (majandus)üksusel, mille rahalised kohustised ületavad rahalisi varasid, ostujõud suureneb vastavalt sellele, millises ulatuses ei ole varad ja kohustised hinnatasega seotud. Selline kasum või kahjum rahaliste vahendite netopositsioonist tekib mitterahaliste varade, omakapitali ja ►M5 koondkasumi aruande ◀ objektide korrigeerimise tulemusena ning indeksiga seotud varade ja kohustiste korrigeerimise tulemusena tekkinud vahedest. Kasumit või kahjumit on võimalik hinnata, rakendades üldise hinnaindeksi muutust rahaliste varade ja rahaliste kohustiste perioodi kaalutud keskmise vahe suhtes.

▼ M8

- 28 Kasumit või kahjumit rahaliste vahendite netopositsioonist kajastatakse kasumiaruandes. Paragrahvi 13 kohaselt saldeeritakse lepingujärgset hindade muutustega seotud varade ja kohustiste korrigeerimist kasumi või kahjumiga rahaliste vahendite netopositsioonist. Teised tulu- ja kulukirjed, näiteks intressitulu ja -kulu või investeeritud ja laenatud vahenditest tulenevad valuutakursivahed, on samuti seotud rahaliste vahendite netopositsiooniga. Kuigi sellised kirjed avalikustatakse eraldi, võib osutada kasulikuks esitada need koondkasumi aruandes kasumi või kahjumina rahaliste vahendite netopositsioonist.

▼ B**Hetkemaksumuse meetodil koostatud finantsaruanded****▼ M5***Finantsseisundi aruanne***▼ B**

- 29 Kuna hetkemaksumuses kajastatud objektid on juba ►M5 aruandeperioodi lõpus ◄ kehtinud mõõtmisühikus, siis neid ei korrigeerita. Muid ►M5 finantsseisundi aruandes ◄ kajastatud objekte korrigeeritakse kooskõlas paragrahvidega 11–25.

▼ M5*Koondkasumi aruanne***▼ B**

- 30 Enne korrigeerimist kajastab hetkemaksumuse meetodi alusel koostatud ►M5 koondkasumi aruanne ◄ reeglina tehingute või sündmuste tekkimise hetke maksumusi. Müüdud toodete kulu ja amortisatsioon kajastatakse tarbimise ajal kehtivas hetkemaksumuses; müügi- ja muud kulud kajastatakse nende tekkimisel rahalistes summades. Seega tuleb kõiki summasid korrigeerida ►M5 aruandeperioodi lõpus ◄ kehtinud mõõtmisühikusse, kasutades üldist hinnaindeksit.

Kasum või kahjum rahaliste vahendite netopositsioonist

- 31 Kasumit või kahjumit rahaliste vahendite netopositsioonist arvestatakse kooskõlas paragrahvidega 27 ja 28.

Maksud

- 32 Finantsaruannete korrigeerimine käesoleva standardi alusel võib põhjustada erinevusi ►M5 finantsseisundi aruandes ◄ kajastatud üksikute varade ja kohustiste ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse ja nende maksustamisbaasi vahel. Selliseid erinevusi arvestatakse kooskõlas IAS 12-ga „Tulumaks“.

Rahavoogude aruanne

- 33 Käesoleva standardis nõutakse, et kõik rahavoogude aruande objektid esitatakse ►M5 aruandeperioodi lõpus ◄ kehtinud mõõtmisühikus.

▼B**Võrdlusandmed****▼M8**

- 34 Eelneva aruandeperioodi vastavad arvandmed, olenemata sellest, kas need põhinevad soetusmaksumusel või hetkemaksumusel, korrigeeritakse üldise hinnaindeksi alusel nii, et võrreldavad finantsaruanded esitatakse aruandeperioodi lõpus kehtinud mõõtmisühikus. Eelnevate perioodide kohta avalikustatav informatsioon esitatakse samuti aruandeperioodi lõpus kehtinud mõõtmisühikus. Võrdlusandmete esitamiseks mõnes teises esitusvaluutas rakendatakse IAS 21 paragrahvi 42 punkti b ja paragrahvi 43.

▼B**Konsolideeritud finantsaruanded**

- 35 Hüperinflatiivse majanduskeskkonna valuutas aruandeid esitaval emaettevõttel võib olla tütarettevõtteid, mis samuti esitavad finantsaruanded hüperinflatiivsete majanduskeskkondade valuutades. Kõikide selliste tütarettevõtete finantsaruandeid korrigeeritakse enne emaettevõtte aruannetega konsolideerimist, lähtudes selle riigi üldisest hinnaindeksist, mille valuutas aruandeid esitatakse. Kui tütarettevõtte on välismaine tütarettevõtte, arvestatakse selle korrigeeritud finantsaruanded ümber sulgemiskursside alusel. Tütarettevõtete finantsaruandeid, mis ei ole esitatud hüperinflatiivse majanduskeskkonna valuutas, käsitletakse IAS 21 alusel.
- 36 Erinevate ►**M5** aruandeperioodi lõppude ◀ finantsaruannete konsolideerimisel arvestatakse kõik objektid (nii mitterahalised kui ka rahalised) ümber konsolideeritud finantsaruannete ►**M5** aruandeperioodi lõpus ◀ kehtinud mõõtmisühikusse.

Üldise hinnaindeksi valik ja kasutamine

- 37 Finantsaruannete korrigeerimine käesoleva standardi alusel nõuab üldise ostujõu muutusi peegeldava üldise hinnaindeksi kasutamist. Kõik sama majanduskeskkonna valuutas aruandeid esitavad (majandus)üksused peaksid kasutama sama indeksit.

MAJANDUSKESKKONDADE HÜPERINFLATIIVSUSE LÕPPEMINE

- 38 Kui majanduskeskkond ei ole enam hüperinflatiivne ja (majandus)üksus lõpetab käesoleva standardi alusel finantsaruannete koostamise ja esitamise, siis võetakse järgnevates finantsaruannetes esitatavate ►**M5** finantsseisundi aruandeliste ◀ (jääk)maksumuste aluseks eelneva aruandeperioodi lõpus kehtinud mõõtmisühikus esitatud summad.

AVALIKUSTATAV TEAVE

- 39 Avalikustamisele kuulub järgmine teave:

- a) asjaolu, et finantsaruandeid ja eelnevate perioodide võrdlusandmeid on korrigeeritud arvestusvaluuta üldise ostujõu muutusi arvestades ning et need on seega esitatud ►**M5** aruandeperioodi lõpus ◀ kehtinud mõõtmisühikus;

▼ B

- b) kas finantsaruanded on koostatud soetusmaksumuse meetodi või hetkemaksumuse meetodi alusel ja
- c) ►**M5** aruandeperioodi lõpus ◀ kehtinud hinnaindeksi olemus ja määr ning indeksi muutused nii käesoleva kui ka eelneva aruandeperioodi jooksul.

40 Käesolevas standardis nõutud avalikustatav teave on vajalik selleks, et määrata kindlaks inflatsiooni mõjude käsitlemise alused finantsaruannetes. See on ka mõeldud selleks, et anda nimetatud aluste ja nendest tulenevate summade mõistmiseks vajalikku informatsiooni.

JÕUSTUMISKUUPÄEV

41 Käesolevat standardit rakendatakse finantsaruannete suhtes, mis hõlmavad 1. jaanuaril 1990 või hiljem algavaid perioode.

▼ M32

▼ M52



RAHVUSVAHELINE RAAMATUPIDAMISSTANDARD IAS 33

Aktiakasum

EESMÄRK

- 1 Käesoleva standardi eesmärk on sätestada põhimõtted, kuidas määrata ja esitada aktiakasumit selliselt, et pareneks tulemuslikkuse võrreldavus erinevate (majandus)üksuste vahel samal aruandeperioodil ning sama (majandus)üksuse erinevate aruandeperioodide vahel. Kuigi erinevate kasumi arvestamisel kasutatavate arvestusmeetodite tõttu on ka aktiakasumi kohta leitud andmetel omad puudused, parendab ühetaoliselt kindlaksmääratud nimetaja kasutamine finantsaruandlust. Käesolevas standardis keskendutakse aktiakasumi arvutamisel kasutatavale nimetajale.

RAKENDUSALA

- 2 Käesolevat standardit rakendatakse:
 - a) (majandus)üksuse eraldiseisvate finantsaruannete suhtes, kui:
 - i) selle lihtaktsiad või potentsiaalsed lihtaktsiad on avalikult kaubeldavad (oma riigi või välisriigi börsil või vabavahetusturul, sealhulgas kohalikel või piirkondlikel turgudel), või
 - ii) (majandus)üksus esitab oma finantsaruandeid väärtpaperikomisjonile või muule reguleerivale asutusele lihtaktsiate emiteerimiseks avalikul turul või on alustanud nende esitamist; ja
 - b) kontserni konsolideeritud finantsaruannete suhtes, kui:
 - i) emaettevõtte lihtaktsiad või potentsiaalsed lihtaktsiad on avalikult kaubeldavad (oma riigi või välisriigi börsil või vabavahetusturul, sealhulgas kohalikel või piirkondlikel turgudel) või
 - ii) emaettevõtte esitab oma finantsaruandeid väärtpaperikomisjonile või muule reguleerivale asutusele lihtaktsiate emiteerimiseks avalikul turul või on alustanud nende esitamist.
- 3 (Majandus)üksus, mis avalikustab aktiakasumi, peab aktiakasumi arvutama ja avalikustama kooskõlas käesoleva standardiga.

- **M32** 4 Kui (majandus)üksus esitab nii konsolideeritud kui ka konsolideerimata finantsaruanded, mis on koostatud kooskõlas kas IFRS 10-ga *Konsolideeritud finantsaruanded* või IAS 27-ga *Konsolideerimata finantsaruanded*, siis tuleb käesoleva standardiga nõutud avalikustatav teave esitada üksnes konsolideeritud teabe alusel. ◀ (Majandus)üksus, mis eelistab avalikustada aktiakasumi oma konsolideerimata finantsaruannete põhjal, võib aktiakasumi esitada üksnes oma konsolideerimata ► **M5** koondkasumi aruandes ◀. (Majandus)üksus ei tohi sellisel juhul esitada aktiakasumit konsolideeritud finantsaruannetes.

▼ **M31**

- 4A Kui (majandus)üksus esitab kasumi või kahjumi objektid eraldiseisvas aruandes, nagu on kirjeldatud IAS 1 *Finantsaruannete esitamine* (muudetud 2011) lõikes 10A, esitab ta aktsiakasumi ainult selles eraldiseisvas aruandes.

▼ **B**

MÕISTED

- 5 Käesolevas standardis kasutatakse järgmisi mõisteid järgmises tähenduses:

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

Tingimuslik aktsialeping on kokkulepe emiteerida aktsiaid lepingus kindlaksmääratud tingimuste täitmisel.

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

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

Opsioonid, ostutähed ja nende ekvivalendid on finantsinstrumendid, mis annavad nende omanikule õiguse osta lihtaktsiaid.

Lihtaktsia on omakapitaliinstrument, mis on alam kõikidest muudest omakapitaliinstrumentide liikidest.

Potentsiaalne lihtaktsia on finantsinstrument või muu leping, mis võib anda selle omanikule õiguse saada lihtaktsiaid.

Lihtaktsia *müügiopsioon* on leping, mis annab aktsia omanikule õiguse müüa oma aktsia kindlaksmääratud hinna eest teatava perioodi jooksul.

- 6 Lihtaktsiad osalevad perioodi kasumi jaotamisel vaid pärast muud liiki aktsiaid, nagu näiteks eelisaktsiad. (Majandus)üksusel võib olla rohkem kui üht liiki lihtaktsiaid. Samaliigilistel lihtaktsiatel on ühesugused õigused dividendidele.

- 7 Potentsiaalsete lihtaktsiate näited on:

a) võla- või omakapitaliinstrumendid, sealhulgas eelisaktsiad, mida saab vahetada lihtaktsiate vastu;

b) optsioonid ja ostutähed;

c) aktsiad, mis võidakse emiteerida lepingupõhistest kokkulepetest tulenevate tingimuste täitmisel, näiteks (majandus)üksuse või muude varade ostmisel.

▼ **M33**

- 8 Käesolevas standardis kasutatakse IAS 32-s *Finantsinstrumendid*: *esitamise* määratletud mõisteid IAS 32 lõikes 11 sätestatud tähenduses, kui ei ole märgitud teisiti. IAS 32-s määratletakse mõisted „finantsinstrument”, „finantsvara”, „finantskohustis” ja „omakapitaaliinstrument” ning antakse juhised nende mõistete kasutamiseks. IFRS 13-s *Õiglase väärtuse määramine* määratletakse mõiste „õiglane väärtus” ja sätestatakse selle mõiste rakendamise nõuded.

▼ **B**

MÕÕTMINE

Baasaktsiakasum

- 9 (Majandus)üksus arvutab baasaktsiakasumi emaettevõtte *lihtaktsionäridele jääva* kasumi või kahjumi põhjal; kaasates ka jätkuvatest tegevusvaldkondadest saadava kasumi või kahjumi, millele lihtaktsionäridel on õigus pretendeerida.
- 10 Baasaktsiakasum arvutatakse nii, et emaettevõtte lihtaktsionäridele jääv kasum või kahjum (lugeja) jagatakse perioodi jooksul käibel olnud lihtaktsiate kaalutud keskmise arvuga (nimetaja).
- 11 Baasaktsiakasumi arvutamise eesmärk on saada näitaja, mis väljendaks emaettevõtte iga lihtaktsia osa (majandus)üksuse tulemuslikkuses aruandeperioodi vältel.

Kasum

- 12 Baasaktsiakasumi arvutamisel võetakse emaettevõtte lihtaktsionäridele jääv:
- a) emaettevõtte jätkuvatest tegevusvaldkondadest saadav kasum või kahjum ja
 - b) emaettevõtte kasum või kahjum
- ning korrigeeritakse need vastavalt maksustamisjärgsetele eelisaktsiate dividendidele, eelisaktsiatega arveldamisel tekkivatele vahedele ja muudele samalaadsetele omakapitaliks liigitatud eelisaktsiate mõjudele.
- 13 Kõik emaettevõtte lihtaktsionäride perioodi kulud ja tulud, sealhulgas maksukulu ja eelisaktsiate dividendid, mis on liigitatud kohustisteks, võetakse arvesse perioodi emaettevõtte lihtaktsionäride kasumi ja kahjumi kindlaksmääramisel (vt IAS 1 ► **M5** ————— ◀).
- 14 Maksustamisjärgne eelisaktsiate dividendide summa, mis on maha arvatud kasumist või kahjumist, on:
- a) mittekumulatiivsetele eelisaktsiatele perioodi eest välja kuulutatud eelisaktsiate dividendide maksustamisjärgne summa ja
 - b) kumulatiivsete eelisaktsiate puhul perioodi maksustamisjärgsete eelisaktsiate dividendide summa, olenemata sellest, kas dividendid on välja kuulutatud. Perioodi eelisaktsiate dividendide summa ei sisalda kumulatiivsete eelisaktsiate eest käesoleval perioodil eelnevate perioodide eest makstud või välja kuulutatud eelisaktsiate dividendide summat.

▼B

- 15 Eelisaktsiaid, millelt saab esialgu madalaid dividende, kompenseerimaks (majandus)üksusele eelisaktsiate müümist allahindlusega, või hiljem turuväärtusest kõrgemaid dividende, kompenseerimaks investorile eelisaktsiate ostmist ülekursiga, nimetatakse mõnikord suureneva määraga eelisaktsiateks. Iga esmasemissiooni suureneva määraga eelisaktsiate allahindlus või ülekurs amortiseeritakse jaotamata kasumisse, kasutades sisemise intressimäära meetodit ning käsitades neid aktsiakasumi arvutamisel eelisaktsia dividendina.
- 16 Eelisaktsiaid võib tagasi osta, kui (majandus)üksus teeb aktsionäridele sellekohase pakkumise. Eelisaktsiate omanikele makstud tasu õiglase väärtuse ülejääk, mis ületab eelisaktsiate ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumuse, on aktsionäride eelisaktsiatelt saadavat tulu ja kajastatakse (majandus)üksuse jaotamata kasumis. Emaettevõtte omakapitali lihtosaniku kasumi või kahjumi arvutamisel arvatakse see summa maha.
- 17 (Majandus)üksus võib mõjutada omanikke vahetama oma vahetatavaid eelisaktsiaid varem, tehes soodsaid muudatusi algsetesse vahetustingimustesse või makstes lisatasu. Lihtaktsiate õiglasest väärtusest ülejääv osa või muu tasu, mis on makstud üle algsetel vahetustingimustel emiteeritud lihtaktsia õiglase väärtuse, on eelisaktsiate omanike tulu ning see arvatakse maha emaettevõtte omakapitali lihtsanike kasumi või kahjumi arvestamisel.
- 18 Summa, mille võrra eelisaktsiate ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus ületab nende arveldamiseks makstud tasu õiglase väärtuse, võetakse arvesse emaettevõtte omakapitali lihtsanike kasumi või kahjumi arvutamisel.
- Aktsiad*
- 19 Baasaktsiakasumi arvutamisel tuleb lihtaktsiate arvuks võtta perioodi jooksul käibel olnud lihtaktsiate kaalutud keskmine arv.
- 20 Perioodi jooksul käibel olnud lihtaktsiate kaalutud keskmise arvu kasutamisel võib juhtuda, et aktsiakapitali suurus võib olla perioodi vältel muutunud, kuna käibel olnud aktsiate arv on mingil hetkel olnud suurem või väiksem. Perioodi jooksul käibel olnud lihtaktsiate kaalutud keskmine arv on perioodi algul käibel olnud lihtaktsiate arv, mida on korrigeeritud nende lihtaktsiate arvuga, mis on perioodi jooksul tagasi ostetud või emiteeritud, korrutatult ajateguriga. Ajategur on nende päevade arv, mil vaadeldavad aktsiad on käibel, jagatuna perioodi päevade koguarvuga; paljudel juhtudel piisab kaalutud keskmise mõistlikust ligikaudsest väärtusest.
- 21 Enamasti kaasatakse aktsiad kaalutud keskmise arvutamisse alates kuupäevast, millal tekkis nende eest tasumise nõue (mis tavaliselt on nende emiteerimise kuupäev), näiteks:
- a) raha vastu emiteeritud lihtaktsiad kaasatakse siis, kui tekib vastav rahaline nõue;
 - b) lihtaktsiad, mis on emiteeritud liht- või eelisaktsiatelt teenitud dividendide vabatahtliku taasinvesteeringu tulemusena, kaasatakse dividendide reinvesteeringu päevast;

▼B

- c) lihtaktsiad, mis on emiteeritud võlainstrumenti vahetamisel lihtaktsiate vastu, kaasatakse päevast, mil tekkepõhine intressiarvestus lõpetatakse;
- d) lihtaktsiad, mis on emiteeritud muude finantsinstrumentide intressi või põhisumma vastu, kaasatakse päevast, mil tekkepõhine intressiarvestus lõpetatakse;
- e) lihtaktsiad, mis on emiteeritud ettevõtte kohustise vastu, kaasatakse väärtuspäevast;
- f) lihtaktsiad, mis on emiteeritud tasuna mitterahalise vara omandamise eest, kaasatakse vara arvelevõtmise kuupäevast ja
- g) lihtaktsiad, mis on emiteeritud (majandus)üksusele teenuste osutamise eest, kaasatakse siis, kui teenused on osutatud.

Lihtaktsiate kaasamise ajastus määratakse kindlaks nende emissiooni-reeglite ja -tingimustega. Emissiooniga seotud iga lepingu sisu tuleb asjakohaselt arvesse võtta.

▼M12

- 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.

▼B

- 23 Lihtaktsiad, mis emiteeritakse kohustuslikult vahetatava instrumendi vahetamisel, kaasatakse baasaktsiakasumi arvutamisse alates lepingu sõlmimise kuupäevast.
- 24 Tingimuslikult emiteeritavaid aktsiaid käsitatakse käibel olevatena ning need kaasatakse baasaktsiakasumi arvutamisse alles kuupäevast, kui kõik vajalikud tingimused on täidetud (st siis, kui sündmused on toimunud). Need aktsiad, mis emiteeritakse ainult pärast teatud aja möödumist, ei ole tingimuslikult emiteeritavad aktsiad, kuna aja möödumine on kindel. Käibel olevaid lihtaktsiaid, mis on tingimuslikult tagastatavad (st tagasikutsumisel), ei käsitata käibel olevatena ning kaasatakse baasaktsiakasumi arvutamisse alles siis, kui aktsiaid ei saa enam tagasi kutsuda.
- 25 Kehtetu
- 26 Perioodil ja kõikide teiste vaadeldavate perioodide jooksul käibel olnud lihtaktsiate kaalutud keskmise arvu korrigeerimisel tuleb lähtuda sündmustest, välja arvatud potentsiaalsete lihtaktsiate vahetamine, mis muutsid käibel olnud lihtaktsiate arvu, ilma et oleks toimunud vastavat muutust ressursside osas.
- 27 Lihtaktsiaid võib emiteerida või käibel olevate lihtaktsiate arvu vähendada, ilma et toimuks vastavat muutust ressurssides. Näiteks:
- a) kapitaliseerimine ehk fondiemissioon (mida mõnikord nimetatakse ka aktsiadiidendiks);
 - b) mõne muu emissiooni boonusosa, näiteks boonusosa olemasolevatele aktsionäridele märkimisõiguse emissioonil;
 - c) aktsiatükeldus ja
 - d) aktsiate ühendamine.

▼B

28 Kapitaliseerimise ehk fondi emissiooni või aktsiatükelduse puhul emiteeritakse lihtaktsiaid olemasolevatele aktsionäridele täiendava tasuta. Seega suureneb käibel olevate lihtaktsiate arv, ilma et suureneksid ressursid. Enne sellist sündmust käibel olnud lihtaktsiate arvu korrigeeritakse vastavalt käibel olevate aktsiate arvu proportsionaalsele muutusele, nagu oleks sündmus toimunud varaseima hõlmatud perioodi alguses. Näiteks „kaks ühe vastu” fondi emissiooni puhul korrutatakse enne emissiooni käibel olnud lihtaktsiate arv kolmega, et saada lihtaktsiate uus koguarv, või kahega, et saada lisanduvate lihtaktsiate arv.

29 Lihtaktsiate ühendamise tavaliselt vähendab käibel olevate lihtaktsiate arvu, kuid samas ei toimu vastavat vähenemist ressurssides. Kui aga tulemuseks on aktsia tagasiost õiglase väärtusega, on käibel olevate lihtaktsiate arvu vähenemise põhjuseks ressursside vastav vähenemine. Selle üheks näiteks on aktsiate ühendamine ja erakorralise dividendi määramise kombinatsioon. Tehingu toimumise perioodil käibel olnud lihtaktsiate kaalutud keskmist arvu korrigeeritakse vastavalt lihtaktsiate arvu vähenemisele alates erakorralise dividendi kajastamise kuupäevast.

Lahjendatud aktsiakasum

30 (Majandus)üksusel tuleb arvutada emaeetevõtte lihtaktsionäridele jääva kasumi või kahjumi põhjal lahjendatud aktsiakasum; kaasates ka jätkuvatest tegevusvaldkondadest saadava kasumi või kahjumi, millele lihtaktsionäridel on õigus pretendeerida.

31 Arvutades lahjendatud aktsiakasumit, korrigeerib (majandus)üksus emaeetevõtte lihtaktsionäridele jäävat kasumit või kahjumit ning käibel olevate aktsiate kaalutud keskmist arvu vastavalt kõigi lahjendavate potentsiaalsete lihtaktsiate mõjule.

32 Lahjendatud aktsiakasumi arvutamise eesmärk on sarnane baasaktsiakasumi arvutamise eesmärgiga: väljendada iga lihtaktsia osa (majandus)üksuse tulemuslikkuses, samal ajal võttes arvesse kõik perioodil käibel olnud lahjendava potentsiaaliga lihtaktsiad. Selle tulemusena:

a) suurendatakse emaeetevõtte lihtaktsionäridele jäävat kasumit või kahjumit selliste maksustamisjärgsete dividendide ja intresside võrra, mis on kajastatud perioodil seoses potentsiaalsete lahjendavate lihtaktsiatega, ning korrigeeritakse neid vastavalt muudele muutustele tulude ja kulude osas, mis tekiksid lahjendavate potentsiaalsete lihtaktsiate vahetamisel, ning

b) suurendatakse käibel olnud lihtaktsiate kaalutud keskmist arvu selliste täiendavate lihtaktsiate kaalutud keskmise arvu võrra, mis oleksid kõigi lahjendavate potentsiaalsete lihtaktsiate vahetamisel käibel olnud.

▼B*Kasum*

33 Arvutades lahjendatud aktsiakasumit korrigeerib (majandus)üksus kooskõlas paragrahvi 12 emettevõtte lihtaktsionäridele jääva kasumi või kahjumi vastavalt järgmiste maksustamisjärgsete näitajate mõjule:

- a) dividendid või muud lahjendavate potentsiaalsete lihtaktsiatega seotud summad, mis on maha arvatud emettevõtte lihtaktsionäridele jääva kasumi või kahjumi arvutamisel kooskõlas paragrahvi 12;
- b) lahjendavate potentsiaalsete lihtaktsiatega seotud intressid, mis on perioodi jooksul kajastatud, ja
- c) kõik muud tuludes või kuludes aset leidvad muutused, mis tekiks lahjendavate potentsiaalsete lihtaktsiate vahetamisel.

▼M53

34 Pärast seda kui potentsiaalsed lihtaktsiad on vahetatud lihtaktsiateks, ei esine enam paragrahvi 33 punktides a–c loetletud asjaolusid. Selle asemel osalevad uued lihtaktsiad emettevõtja lihtaktsionäridele jäävas kasumis või kahjumis. Seega korrigeeritakse paragrahvi 12 kohaselt arvutatud emettevõtja lihtaktsionäridele jäävat kasumit või kahjumit paragrahvi 33 punktides a–c loetletud asjaolude ja nendega seonduvate maksude kohaselt. Potentsiaalsete lihtaktsiatega seonduvate kulude hulka arvatakse ka tehingukulutused ja allahindlused, mida arvestatakse sisemise intressimäära meetodi kohaselt (vt IFRS 9).

▼B

35 Potentsiaalsete lihtaktsiate vahetamine võib põhjustada muutusi tuludes või kuludes. Näiteks potentsiaalsete lihtaktsiatega seotud intressikulu vähenemine ja sellest tulenev kasumi suurenemine või kahjumi vähenemine võivad põhjustada töötajate kasumiosaluskavaga kohustuslikult seotud kulude suurenemist. Lahjendatud aktsiakasumi arvutamiseks korrigeeritakse emettevõtte lihtaktsionäridele jäävat kasumit või kahjumit vastavalt kõigile sellistele tulude või kulude muutustele.

Aktsiad

36 Lahjendatud aktsiakasumi arvutamiseks tuleb lihtaktsiate arvuks võtta lihtaktsiate kaalutud keskmine arv, mis on arvutatud paragrahvide 19 ja 26 kohaselt ning millele on liidetud selliste lihtaktsiate kaalutud keskmine arv, mida emiteeritaks kõikide lahjendavate potentsiaalsete lihtaktsiate vahetamisel lihtaktsiateks. Lahjendavad potentsiaalsed lihtaktsiad tuleb lugeda vahetatud lihtaktsiateks perioodi algul või kui hiljem, siis potentsiaalsete lihtaktsiate emiteerimise kuupäeval.

37 Lahjendavad potentsiaalsed lihtaktsiad määratakse kindlaks igaks esitatavaks perioodiks eraldi. Aasta algusest kuni ►**M5** aruandeperioodi lõpuni ◀ kestva perioodi sisse arvatud lahjendavate potentsiaalsete lihtaktsiate arv ei ole sama, mis igasse vahearuandesse kaasatud lahjendavate potentsiaalsete lihtaktsiate kaalutud keskmine.

▼B

- 38 Potentsiaalsed lihtaktsiad kaalutakse perioodi kohta, mil need käibel on. Potentsiaalsed lihtaktsiad, mis aruandeperioodi jooksul tühistatakse või aeguvad, kaasatakse lahjendatud aktsiakasumi arvutamisse vaid perioodi selles osas, mil need käibel olid. Potentsiaalsed lihtaktsiad, mis on aruandeperioodil vahetatud lihtaktsiateks, kaasatakse lahjendatud aktsiakasumi arvutamisse perioodi algusest kuni vahetamise kuupäevani; alates vahetamise kuupäevast kaasatakse saadud lihtaktsiad nii baasaktsiakasumi kui ka lahjendatud aktsiakasumi arvutamisse.
- 39 Lihtaktsiate arv, mida võidakse emiteerida lahjendavate potentsiaalsete lihtaktsiate vahetamisel, määratakse kindlaks potentsiaalsete lihtaktsiate tingimuste põhjal. Kui eksisteerib mitu vahetuslust, võetakse arvutamisel aluseks potentsiaalsete lihtaktsiate omaniku seisukohast kõige soodsam vahetussuhe või täitmishind.

▼M32

- 40 Tütar-, ühis- ja sidusettevõtte võivad emiteerida muudele osapooltele, välja arvatud emettevõttele või investeerimisobjekti üle ühist kontrolli või märkimisväärset mõju omavatele investoritele, potentsiaalseid lihtaktsiaid, mis on vahetatavad kas tütar-, ühis- või sidusettevõtte lihtaktsiateks või emettevõtte või investeerimisobjekti (aruandev (majandus)üksus)) üle ühist kontrolli või märkimisväärset mõju omavate investorite lihtaktsiateks. Kui nendel tütar-, ühis- või sidusettevõtte potentsiaalsetel lihtaktsiatel on lahjendav mõju aruandva (majandus)üksuse baasaktsiakasumile, kaasatakse need lahjendatud aktsiakasumi arvutamisse.

▼B*Lahjendavad potentsiaalsed lihtaktsiad*

- 41 Potentsiaalseid lihtaktsiaid tuleb käsitada lahjendavatena siis ja ainult siis, kui nende vahetamine lihtaktsiateks vähendaks jätkuvatest tegevusvaldkondadest saadavat aktsiakasumit või suurendaks jätkuvatest tegevusvaldkondadest saadavat aktsiakahjumit.
- 42 (Majandus)üksus kasutab emettevõtte jätkuvatest tegevusvaldkondadest saadava kasumi või kahjumi suurust kontrollnumbrina, määramaks kindlaks, kas potentsiaalsed lihtaktsiad on lahjendavad või mittelahjendavad. Emettevõtte jätkuvatest tegevusvaldkondadest saadav kasum või kahjum korrigeeritakse paragrahvi 12 kohaselt ning jäetakse välja lõpetatud tegevusvaldkondi puudutav info.
- 43 Potentsiaalsed lihtaktsiad on mittelahjendavad, kui nende vahetamine lihtaktsiateks suurendaks jätkuvatest tegevusvaldkondadest saadavat aktsiakasumit või vähendaks jätkuvatest tegevusvaldkondadest saadavat aktsiakahjumit. Lahjendatud aktsiakasumi arvutamine ei eelda potentsiaalsete lihtaktsiate vahetamist, kasutamist ega muid toiminguid, millel oleks mittelahjendav mõju aktsiakasumile.
- 44 Otsustamaks, kas potentsiaalsed lihtaktsiad on lahjendavad või mittelahjendavad, vaadeldakse iga potentsiaalsete lihtaktsiate emissiooni või sarja pigem eraldi kui üheskoos. Järjekord, milles potentsiaalseid lihtaktsiaid vaadeldakse, võib mõjutada seda, kas nad on lahjendavad või mitte. Seega, et baasaktsia lahjenemine oleks maksimaalne, vaadeldakse iga potentsiaalsete lihtaktsiate emissiooni või sarja pingereas kõige rohkem lahjendavast kõige vähem lahjendavani, st lahjendatud aktsiakasumi arvutamisel võetakse kõigepealt arvesse sellised

▼B

lahjendavad potentsiaalsed lihtaktsiad, millel on madalaim kasum kasvuaktsia kohta ja seejärel sellised lahjendavad potentsiaalsed lihtaktsiad, millel on kõige kõrgem kasum kasvuaktsia kohta. Optsioonid ja ostutähed võetakse harilikult arvesse esimesena, kuna need ei mõjuta tehte lugejat.

Opsioonid, ostutähed ja nende ekvivalendid

- 45 Arvutades lahjendatud aktsiakasumit loeb (majandus)üksus oma lahjendavad optsioonid ja ostutähed täidetuks. Neist instrumentidest saadavat tulu käsitatakse perioodi keskmise turuhinnaga emiteeritud lihtaktsiatest saadava tuluna. Vahet emiteeritud lihtaktsiate arvu ja nende lihtaktsiate arvu vahel, mida oleks perioodil keskmise turuhinnaga emiteeritud, käsitatakse lihtaktsiate tasuta emissioonina.
- 46 Opsioonid ja ostutähed on lahjendavad, kui nad viiksid lihtaktsiate emissioonini perioodi keskmisest turuhinnast madalama hinnaga. Lahjendamise suurus võrdub lihtaktsia keskmise turuhinnaga aruandeperioodil, millest on lahutatud emissioonihind. Lahjendatud aktsiakasumi arvutamiseks peaksid potentsiaalsed lihtaktsiad sisaldama mõlemad järgmisi elemente:
- a) kokkulepe emiteerida teatav arv lihtaktsiaid nende perioodi keskmise turuhinnaga. Sellised lihtaktsiad loetakse õiglaselt hinnatuks ning nende mõju ei loeta lahjendavaks ega mittelahjendavaks. Lahjendatud aktsiakasumi arvutamisel jäetakse need kõrvale;
 - b) kokkulepe emiteerida ülejäänud lihtaktsiad tasuta. Sellised lihtaktsiad ei too sissetulekut ning neil pole mingit mõju käibel olevatest lihtaktsiatest saadavale kasumile ega kahjumile. Seega on sellised aktsiad lahjendavad ja lahjendatud aktsiakasumi arvutamisel lisatakse need käibel olevate lihtaktsiate arvule.
- 47 Opsioonidel ja ostutähtedel on lahjendav mõju vaid siis, kui lihtaktsiate keskmine turuhind perioodil ületab optsioonide või ostutähtede täitmishinna (st nad on „rahas”). Eelnevate perioodide aruannetes esitatud aktsiakasumit ei korrigeerita tagasiulatuvalt muutuste näitamiseks lihtaktsiate hinnas.

▼M33

- 47A Aktsiaoptsioonide ja muude aktsiapõhiste maksekokkulepete puhul, mille suhtes rakendatakse IFRS 2 *Aktsiapõhine makse*, hõlmab lõikes 46 viidatud emiteerimishind ja lõikes 47 viidatud täitmishind tulevikus (majandus)üksusele aktsiaoptsiooni või muu aktsiapõhise maksekokkuleppe kohaselt tarnitavate kaupade või osutatavate teenuste õiglast väärtust (mõõdetud kooskõlas IFRS 2-ga).

▼B

- 48 Töötajatele kindlaksmääratud või kokkuleppeliste tingimustega aktsiaoptsioone ja garanteerimata lihtaktsiaid käsitatakse lahjendatud aktsiakasumi arvutamisel optsioonidena, kuigi nende tingimuseks võib olla garanteerimine. Neid käsitatakse käibel olevatena alates võimaldamise kuupäevast. Tulemuslikkusel põhinevaid töötaja aktsiaoptsioone käsitatakse tingimuslikult emiteeritavate aktsiatena, kuna nende emissioon sõltub lisaks teatava aja möödumisele ka sellest, kas kindlaksmääratud tingimused on täidetud.

▼B**Vahetatavad instrumendid**

- 49 Vahetatavate instrumentide lahjendav mõju kajastatakse lahjendatud aktsiakasumis paragrahvide 33 ja 36 kohaselt.
- 50 Vahetatavad eelisaktsiad on mittelahjendavad juhul, kui sellistelt aktsiatelt käesoleva perioodi eest välja kuulutatud või käesoleva perioodi jooksul vahetusega omandatavatelt lihtaktsiatelt kogunenud dividendid ületavad baasaktsiakasumi. Sarnaselt on ka konverteeritav võlg mittelahjendav juhul, kui selle intress (millest on maha arvatud maksud ning muud muutused tulus ja kulus) vahetusega omandatava lihtaktsia kohta ületab baasaktsiakasumi.
- 51 Vahetatavate eelisaktsiate tagasiost või vahetamine võib mõjutada vaid osa käibel olnud vahetatavatest eelisaktsiatest. Sellistel juhtudel kantakse mis tahes paragrahvis 17 mainitud ülejääv tasu nende aktsiate arvele, mis on tagasi ostetud või vahetatud, eesmärgiga teha kindlaks, kas käibele jäänud eelisaktsiad on lahjendavad. Tagasios-
tetud või vahetatud aktsiaid vaadeldakse eraldi neist aktsiatest, mis pole tagasi ostetud ega vahetatud.

Tingimuslikult emiteeritavad aktsiad

- 52 Nagu baasaktsiakasumi arvutamiselgi, käsitatakse tingimuslikult emiteeritavaid lihtaktsiaid käibel olevatena ning nad kaasatakse lahjendatud aktsiakasumi arvutamisse alles siis, kui tingimused on täidetud (st siis, kui sündmused on toimunud). Tingimuslikult emiteeritavad aktsiad kaasatakse perioodi algul (või kui hiljem, siis tingimusliku aktsialepingu kuupäeval). Kui tingimused ei ole täidetud, põhineb tingimuslikult emiteeritavate aktsiate arv, mis kaasatakse lahjendatud kasumi arvutamisse, nende aktsiate arvul, mida emiteeritaks, kui perioodi lõpp oleks tingimusliku perioodi lõpp. Korrigeerimine ei ole lubatud, kui tingimused ei ole tingimusliku perioodi lõppedes täidetud.
- 53 Kui teatava kasumi teenimine või püsiva kasumi säilitamine perioodil on tingimusliku emissiooni tingimuseks ja kui see teatav kasum on aruandeperioodi lõpuks küll teenitud, kuid seda peab säilitama veel ühe perioodi, siis käsitatakse lahjendatud aktsiakasumi arvutamisel täiendavaid aktsiaid käibel olevatena, kui mõju on lahjendav. Sellisel juhul võetakse lahjendatud aktsiakasumi arvutamisel aluseks selliste lihtaktsiate arv, mis oleks emiteeritud juhul, kui kasumi suurus aruandeperioodi lõpul oleks võrdne kasumiga tingimusliku perioodi lõpul. Kuna kasum võib järgmistel perioodidel muutuda, ei võeta selliseid tingimuslikult emiteeritavaid lihtaktsiaid baasaktsiakasumi arvutamisel arvesse enne tingimusliku perioodi lõppu, sest muidu poleks kõik vajalikud tingimused täidetud.
- 54 Tingimuslikult emiteeritavate aktsiate arv võib oleneda lihtaktsiate edaspidisest turuhinnast. Sellisel juhul, kui mõju on lahjendav, võetakse lahjendatud aktsiakasumi arvutamisel aluseks selliste lihtaktsiate arv, mis oleks emiteeritud juhul, kui turuhind aruandeperioodi lõpul oleks võrdne turuhinnaga tingimusliku perioodi lõpul. Kui tingimuse aluseks on keskmine turuhind mingi sellise perioodi jooksul, mis lõpeb pärast aruandeperioodi lõppu, kasutatakse aruande hetkeks

▼B

möödunud perioodiosa keskmist. Kuna turuhind võib järgmistel perioodidel muutuda, ei võeta selliseid tingimuslikult emiteeritavaid lihtaktsiaid baasaktsiakasumi arvutamisel arvesse enne tingimusliku perioodi lõppu, sest muidu poleks kõik vajalikud tingimused täidetud.

- 55 Tingimuslikult emiteeritavate lihtaktsiate arv võib oleneda lihtaktsiate edaspidisest kasumist ja hinnast. Sellistel juhtudel võetakse lahjendatud aktsiakasumi arvutamisse kaasatud lihtaktsiate arvu puhul aluseks mõlemad tingimused (st senine kasum ja turuhind viimase aruandeperioodi lõpul). Tingimuslikult emiteeritavaid lihtaktsiaid lahjendatud aktsiakasumi arvutamisse ei kaasata, välja arvatud juhul, kui mõlemad tingimused on täidetud.
- 56 Muudel juhtudel sõltub tingimuslikult emiteeritavate lihtaktsiate arv mõnest muust tingimusest kui kasum või turuhind (nt teatava arvu jaemüügikohtade avamine). Sellisel juhul, eeldades, et tingimuse praegune staatus püsib muutumatuna tingimusliku perioodi lõpuni, kaasatakse tingimuslikult emiteeritavad lihtaktsiad lahjendatud aktsiakasumi arvutamisse vastavalt nende staatusele aruandeperioodi lõppedes.
- 57 Tingimuslikult emiteeritavad potentsiaalsed lihtaktsiad (v.a need, mille kohta kehtib tingimuslik aktsialeming, nt tingimuslikult emiteeritavad vahetatavad instrumendid) kaasatakse lahjendatud aktsiakasumi arvestamisse järgmiselt:
- a) (majandus)üksus määrab kindlaks, kas potentsiaalseid lihtaktsiaid võib pidada emiteeritavateks, võttes aluseks paragrahvide 52–56 kohaselt täpsustatud emiteerimistingimused; ja
 - b) kui neid potentsiaalseid lihtaktsiaid võiks kajastada lahjendatud aktsiakasumis, määrab (majandus)üksus kindlaks nende mõju lahjendatud aktsiakasumi arvutamisele, järgides seejuures optioonide ja ostutähtede kohta käivaid sätteid paragrahvides 45–48, vahetatavaid instrumente puudutavaid sätteid paragrahvides 49–51, lihtaktsiates või rahas arveldada võivaid lepinguid puudutavaid sätteid paragrahvides 58–61 või muid asjakohaseid sätteid.

Lahjendatud aktsiakasumi arvutamisel loetakse täitmine või vahetamine toimunuks siiski ainult sel juhul, kui käibel olevad mittetingimuslikud sarnased potentsiaalsed lihtaktsiad on täidetuks või vahetatuks loetud.

Lepingud, mida võidakse arveldada lihtaktsiates või rahas

- 58 Kui (majandus)üksus on allkirjastanud lepingu, mida võib arveldada lihtaktsiates või rahas vastavalt (majandus)üksuse soovile, eeldab (majandus)üksus, et leping arveldatakse lihtaktsiates, ning tulemusena saadud potentsiaalsed lihtaktsiad kaasatakse lahjendatud aktsiakasumis, kui mõju on lahjendav.
- 59 Kui selline leping esitatakse arvestuslikel eesmärkidel vara või kohustisena või kui sel on omakapitali ja kohustise komponent, peab (majandus)üksus korrigeerima lugejat vastavalt kasumi või kahjumi muutustele, mis oleks toimunud perioodi jooksul juhul, kui leping oleks tervikuna liigitatud omakapitaliinstrumentina. Nimetatud korrigeerimine sarnaneb paragrahvis 33 nimetatud vajalike korrigeerimisega.

▼B

60 Nende lepingute puhul, mida võib arveldada lihtaktsiates või rahas vastavalt omaniku soovile, kasutatakse lahjendatud aktsiakasumi arvutamisel sellist arveldust, mis on kõige lahjendavama mõjuga.

61 Näide lepingust, mida saab arveldada lihtaktsiates või rahas, on võlainstrument, mille lunastustähtajal saab (majandus)üksus piiramatul õiguse arveldada põhisumma rahas või oma lihtaktsiates. Teine näide on väljastatud müügioptsioon, millega selle omanik saab õiguse valida, kas arveldada lihtaktsiates või rahas.

Ostetud optsioonid

62 Ostetud müügioptsiooni ja ostetud ostuoptsiooni sarnaseid lepinguid (st optsioone (majandus)üksusele endale kuuluvatele lihtaktsiatele) ei kaasata lahjendatud aktsiakasumi arvutamisse, kuna sel oleks mitte-lahjendav mõju. Müügioptsioon realiseeritakse ainult siis, kui täitmishind on kõrgem kui turuhind, ning ostuoptsioon ainult siis, kui täitmishind on madalam kui turuhind.

Väljastatud müügioptsioon

63 Lepingud, mille puhul (majandus)üksus peab oma aktsiad tagasi ostma, nagu näiteks väljastatud müügioptsioon ja forvardleping, kaasatakse lahjendatud aktsiakasumi arvutamisse siis, kui nende mõju on lahjendav. Kui need lepingud on aruandeperioodil „rahas” (st täitmise- või arveldushind on kõrgem kui perioodi keskmine turuhind), arvutatakse aktsiakasumi potentsiaalne lahjendav mõju järgmiselt:

a) eeldatakse, et perioodi algul emiteeritakse piisav arv lihtaktsiaid (perioodi keskmise turuhinnaga), et suurendada laekumit ja täita lepingu tingimusi;

b) eeldatakse, et emissioonilaekumit kasutatakse lepingu tingimuste täitmiseks (st lihtaktsiate tagasiostmiseks); ja

c) lahjendatud aktsiakasumi arvutamisse kaasatakse täiendavaid lihtaktsiaid (emiteeritavate lihtaktsiate arvu ja lepingu tingimuste täitmisel saadud lihtaktsiate arvu vahe).

TAGASIULATUV KORRIGEERIMINE

64 Kui käibel olevate lihtaktsiate või potentsiaalsete lihtaktsiate arv suureneb fondi emissiooni või kapitaliseerimise, või aktsiatükeldamise tõttu, või kui käibel olevate lihtaktsiate arv väheneb aktsiate ühendamise tõttu, tuleb kõikide esitatavate perioodide osas baasaktsiakasumi ja lahjendatud aktsiakasumi arvutusi tagasiulatavalt korrigeerida. Kui need muutused toimuvad pärast ► **M5** aruandeperioodi lõppu ◀, kuid enne finantsaruannete avaldamiseks heakskiitmist, peavad aktsiakohased arvutused käesoleva perioodi ning nimetatud aruandes esitatud iga eelneva perioodi finantsaruannete tarvis põhinema aktsiate uuel arvul. Kui aktsiakohased arvutused peegeldavad muutusi aktsiate arvus, avalikustatakse see asjaolu. Lisaks korrigeeritakse kõigi esitatud perioodide kohta toodud baasaktsiakasum ja lahjendatud aktsiakasum vastavalt tagasiulatavalt kajastatud vigade ja arvestusmeetodite muutuste korrigeerimiste mõjudele.

▼ B

- 65 (Majandus)üksus ei korrigeeri mitte ühegi eelneva esitatava aruandeperioodi lahjendatud aktsiakasumit seoses muutustega aktsiakasumi arvutamisel kasutatud eeldustes ega seoses potentsiaalsete lihtaktsiate vahetamisega lihtaktsiateks.

ESITUSVIIS

- 66 (Majandus)üksus esitab ► **M5** koondkasumi aruandes ◀ baasaktsiakasumi ja lahjendatud aktsiakasumi, võttes aluseks emaettevõtte jätkuvatest tegevusvaldkondadest lihtaktsionäridele tekkiva kasumi või kahjumi ning sellise kasumi või kahjumi, mis on tekkinud iga erinevate kasumiosalusõigustega lihtaktsiate liigi kohta sellel perioodil. (Majandus)üksus esitab baasaktsiakasumi ja lahjendatud aktsiakasumi iga esitatava perioodi kohta võrdselt rõhutatuna.

- 67 Aktsiakasum tuuakse ära iga perioodi kohta, mille kohta esitatakse ► **M5** koondkasumi aruanne ◀. Kui vähemalt ühe perioodi kohta esitatakse ka lahjendatud aktsiakasum, siis tuleb see näitaja esitada kõikide perioodide kohta, isegi sellisel juhul, kui see võrdub baasaktsiakasumiga. Kui baasaktsiakasum ja lahjendatud kasum aktsia on võrdsed, võib neid ► **M5** koondkasumi aruandes ◀ esitada ühel real.

▼ M31

- 67A Kui (majandus)üksus esitab kasumi või kahjumi objektid eraldiseisvas aruandes, nagu on kirjeldatud IAS 1 (muudetud 2011) lõikes 10A, esitab ta baasaktsiakasumi ja lahjendatud aktsiakasumi, nagu on nõutud lõigetes 66 ja 67, selles eraldiseisvas aruandes.

▼ B

- 68 Lõpetatavatest tegevusvaldkondadest teatav (majandus)üksus avalikustab selliste tegevusvaldkondade baasaktsiakasumi ja lahjendatud aktsiakasumi ► **M5** koondkasumi aruandes ◀ või lisades.

▼ M31

- 68A Kui (majandus)üksus esitab kasumi või kahjumi objektid eraldiseisvas aruandes, nagu on kirjeldatud IAS 1 (muudetud 2011) lõikes 10A, esitab ta baasaktsiakasumi ja lahjendatud aktsiakasumi lõpetatud tegevusvaldkondade suhtes, nagu on nõutud lõikes 68, selles eraldiseisvas aruandes või selle lisades.

▼ B

- 69 (Majandus)üksus esitab baasaktsiakasumi ja lahjendatud aktsiakasumi isegi siis, kui avalikustatavad summad on negatiivsed (aktsiakahjum).

AVALIKUSTAMINE

- 70 (Majandus)üksus avalikustab järgmise teabe:

- a) summad, mida kasutatakse baasaktsiakasumi ja lahjendatud aktsiakasumi arvutamisel lugejana, ja nende summade võrdlus emaettevõtte perioodi kasumi või kahjumiga. Seejuures tuleb võrdluses ära tuua aktsiakasumit mõjutava iga instrumendiliigi mõju eraldi;

▼B

- b) lihtaktsiate kaalutud keskmine arv, mida kasutati baasaktsiakasumi ja lahjendatud aktsiakasumi arvutamisel nimetajana, ja nende nimetajate võrdlus teineteisega. Seejuures tuleb võrdluses ära tuua aktsiakasumit mõjutava iga instrumendiliigi mõju eraldi;
- c) instrumendid (sh tingimuslikult emiteeritavad aktsiad), mis võivad potentsiaalselt lahjendada baasaktsiakasumit kunagi tulevikus, kuid mida ei kaasatud lahjendatud aktsiakasumi arvutamisse, kuna vaadeldava(te)l perioodi(de)l oli nende mõju mittelahjendav;
- d) lihtaktsiate või potentsiaalsete lihtaktsiatega sooritatud tehingute kirjeldus, välja arvatud kooskõlas paragrahviga 64 arvestatavad tehingud, mis sooritatakse pärast ►M5 aruandeperioodi lõppu ◄ ning mis oleksid oluliselt muutnud perioodi lõpul käibel olevate lihtaktsiate või potentsiaalsete lihtaktsiate arvu, kui need tehingud oleksid toimunud enne aruandeperioodi lõppu.

71 Paragrahvi 70 punktis d mainitud tehingute näideteks on järgmised tehingud:

- a) aktsiate emiteerimine raha eest;
- b) aktsiate emissioon, kui saadavat tulu kasutatakse ►M5 aruandeperioodi lõpus ◄ tasumata võla tagasimaksmiseks või käibel olevate eelisaktsiate eest tasumiseks;
- c) käibel olevate lihtaktsiate tagasiostmine;
- d) ►M5 aruandeperioodi lõpus ◄ käibel olevate potentsiaalsete lihtaktsiate muutmine lihtaktsiateks vahetamise või märkimisõiguse kasutamise teel;
- e) optioonide, ostutähtede või vahetatavate instrumentide emiteerimine ja
- f) selliste tingimuste täitmine, mille tulemusel emiteeritakse tingimuslikult emiteeritavaid aktsiad.

Aktsiakasumi summasid ei korrigeerita selliste tehingute suhtes, mis toimuvad pärast ►M5 aruandeperioodi lõppu ◄, sest sellised tehingud ei mõjuta selle kapitali mahtu, mida kasutati perioodi kasumi või kahjumi saamiseks.

72 Finantsinstrumendid ja muud lepingud, millest tulenevad potentsiaalsed lihtaktsiad, võivad sisaldada tingimusi, mis mõjutavad baasaktsiakasumi ja lahjendatud aktsiakasumi mõõtmist. Need tingimused võivad kindlaks määrata, kas potentsiaalsed lihtaktsiad on lahjendavad, ja kui on, siis aitavad määrata nende mõju käibel olevate aktsiate kaalutud keskmisele arvule ning kõiki sellest tulenevaid korrigeerimisi lihtaktsionäridele jäävas kasumis või kahjumis. Selliste finantsinstrumentide ja muude lepingute tingimuste avalikustamine on soovitatav ka juhul, kui see pole kohustuslik (vt IFRS 7 „Finantsinstrumendid: avalikustatav teave”).

▼ B

- 73 Kui (majandus)üksus avalikustab lisaks baasaktsiakasumile ja lahjendatud aktsiakasumile muid summasid aktsia kohta, kasutades mingit muud ►**M5** koondkasumi aruandes ◀ esitatavat komponenti kui käesolevas standardis nõutu, võetakse nende arvutamisel aluseks käesoleva standardi kohaselt arvutatud lihtaktsiate kaalutud keskmine arv. Nimetud komponendiga seotud baasaktsiakasum ja lahjendatud aktsiakasum avalikustatakse võrdselt rõhutatuna ja esitatakse lisades. (Majandus)üksus märgib ära murrulugeja(te) määramise alused ning selle, kas aktsia kohta toodud summad on maksustamiseelsed või -järgsed. Kui ►**M5** koondkasumi aruandes ◀ kasutatakse sellist komponenti, mis pole välja toodud eraldi kirjena, tuleb esitada kasutatud komponendi ja ►**M5** koondkasumi aruandes ◀ esitatud kirje võrdlus.

▼ M31

- 73A Lõiget 73 rakendatakse ka (majandus)üksuse suhtes, mis lisaks baas- ja lahjendatud aktsiakasumile avalikustab summad aktsia kohta, kasutades muud kasumiaruandes esitatavat objekti kui käesolevas standardis nõutu.

▼ B**JÕUSTUMISKUUPÄEV**

- 74 Majandusüksus rakendab käesolevat standardit 1. jaanuaril 2005 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Kui (majandus)üksus rakendab standardit enne 1. jaanuari 2005 algava perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

▼ M5

- 74A IAS 1-ga (parandatud 2007) muudeti kõikides IFRSides kasutatud terminoloogiat. Lisaks lisati sellega paragrahvid 4A, 67A, 68A ja 73A. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi aruandeaastatele, mis algavad 1. jaanuaril 2009 või hiljem. Kui (majandus)üksus rakendab IAS 1 (parandatud 2007) varasemale perioodile, rakenduvad need muudatused ka sellele varasemale perioodile.

▼ M32

- 74B IFRS 10-ga ja IFRS 11-ga *Ühised ettevõtmised*, välja antud 2011. aasta mais, muudeti lõiked 4, 40 ja A11. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 10 ja IFRS 11.

▼ M33

- 74C IFRS 13-ga, välja antud mais 2011, muudeti lõiked 8, 47A ja A2. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 13.

▼ M31

- 74D Dokumendiga *Muu koondkasumi objektide esitamine* (IAS 1 muudatused), välja antud juunis 2011, muudeti lõiked 4A, 67A, 68A ja 73A. (Majandus)üksus rakendab need muudatused siis, kui ta rakendab IAS 1 (muudetud juunis 2011).

▼ M53

- 74E IFRS 9-ga *Finantsinstrumendid*, välja antud 2014. aasta juulis, muudeti paragrahvi 34. Üksus rakendab seda muudatust siis, kui ta rakendab IFRS 9.

▼ B**TEISE AVALDATUD MATERJALIDE TAGASIVÕTMINE**

- 75 Käesoleva standardiga asendatakse 1997. aastal välja antud IAS 33 „Aktsiakasum”.
- 76 Käesoleva standardiga asendatakse SIC 24 „Aktsiakasum – finantsinstrumendid ja muud lepingud, mida võidakse arveldada aktsiates”.

▼B

Lisa A

RAKENDUSJUHI*Käesolev lisa on standardi lahutamatu osa.***EMAETTEVÖTTE KASUM VÕI KAHJUM**

- A1 Konsolideeritud finantsaruannetel põhineva aktsiakasumi arvutamisel käsitatakse emettevõtte kasumi või kahjumina konsolideeritud (majandus)üksuse kasumit või kahjumit pärast selle korrigeerimist vastavalt ►**M11** mittekontrollivale osalusele ◀.

MÄRKIMISÕIGUSE EMISSIOONID

- M33** A2 Lihtaktsiate emissioon ei sisalda tavaliselt potentsiaalsete lihtaktsiate täitmisel või vahetamisel boonused. Põhjus on selles, et potentsiaalsed lihtaktsiad emiteeritakse tavaliselt õiglasel väärtuses ja seepärast kaasneb sellega proportsionaalne muutus (majandus)üksusele kättesaadavates vahendites. Märkimisõiguse emissiooni puhul on täitmishind siiski sageli madalam kui aktsiate õiglane väärtus. ◀ Seega, nagu märgitud paragrahvi 27 punktis b, sisaldab selline märkimisõiguse emissioon boonusosa. Kui märkimisõiguse emissiooni pakutakse kõigile ►**M5** omanikele ◀, tuleb kõigile emissioonile eelnevate perioodide baasaktsiakasumi ja lahjendatud aktsiakasumi arvutamisel võtta aluseks selliste lihtaktsiate arv, mis olid käibel enne nimetatud emissiooni, ning korrutada see järgmise teguriga:

Aktsia õiglane väärtus vahetult enne märkimisõiguse kasutamist

Aktsia teoreetiline väärtus märkimisõigusega

▼M33

Endiste märkimisõiguste teoreetiline õiglane väärtus aktsia kohta arvutatakse nii, et märkimisõiguste kasutamisest saadavale tulule liidetakse vahetult enne märkimisõiguste kasutamist aktsiate õiglase väärtuse kogusumma ja tulemus jagatakse pärast märkimisõiguste kasutamist järelejäänud aktsiate arvuga. Kui märkimisõigustega kaubeldakse enne täitmiskuupäeva avalikul väärtipaberiturul aktsiatest eraldi, siis mõõdetakse õiglast väärtust viimase päeva lõpus, mil kaubeldi nii aktsiate kui ka märkimisõigusega.

▼B**KONTROLLNUMBER**

- A3 Illustreerimaks paragrahvides 42 ja 43 kirjeldatud kontrollnumbri kasutamist, oletagem, et (majandus)üksuse emettevõtte kasum jätkuvatest tegevusvaldkondadest on 4 800 rahaühikut,⁽¹⁾ emettevõtte kahjum lõpetatavatest tegevusvaldkondadest 7 200 rahaühikut, emettevõtte kahjum 2 400 rahaühikut ning sel on 2 000 lihtaktsiat ja käibel 400 potentsiaalset lihtaktsiat. (Majandus)üksuse baasaktsiakasum jätkuvatest tegevusvaldkondadest on 2,40 rahaühikut, lõpetatavatest tegevusvaldkondadest 3,60 rahaühikut ning kahjum 1,20 rahaühikut. Nimetatud 400 potentsiaalset lihtaktsiat kaasatakse lahjendatud aktsiakasumi arvutamisse, kuna tulemusena tekkiv 2,00 rahaühiku suurune aktsiakasum jätkuvatest tegevusvaldkondadest on lahjendav, eeldades,

⁽¹⁾ Käesolevas juhises on rahalised summad fikseeritud rahaühikutes.

▼B

et need 400 potentsiaalset lihtaktsiat ei mõjuta kasumit või kahjumit. Kuna emattevõtte jätkuvate tegevusvaldkondade kasum on kontrollnumber, kaasab (majandus)üksus muude aktsiakasumite arvutamisse ka need 400 potentsiaalset lihtaktsiat, isegi kui nii saadav aktsiakasum on mittelahjendava mõjuga võrreldavale baasaktsiakasumile, st aktsiakahjum on väiksem (lõpetatud tegevusvaldkondadest saadud aktsiakahjum 3,00 ja aktsiakahjum 1,00 rahaühikut).

LIHTAKTSIATE KESKMINE TURUHIND

A4 Lahjendatud aktsiakasumi arvutamiseks arvutatakse välja emiteeritavaks loetavate lihtaktsiate keskmine turuhind lihtaktsiate keskmise turuhinna põhjal perioodis. Teoreetiliselt võiks keskmise turuhinna kindlaks määramisel võtta arvesse (majandus)üksuse kõik turutingud lihtaktsiatega. Praktikas on aga ka kuu või nädala keskmise hinna kasutamine asjakohane

A5 Üldiselt sobivad keskmise turuhinna arvutamiseks turu sulgemishinnad. Kui aga hinnad on väga kõikumavad, väljendab hinda paremini hindade keskmine. Keskmise turuhinna arvutamise meetodit tuleb kasutada järjekindlalt, välja arvatud juhtudel, kui see osutub tingimuste muutumise tõttu sobimatuks. Näiteks võib (majandus)üksus, kus on suhteliselt stabiilsete hindadega aastatel kasutatud keskmise turuhinna arvutamiseks turu sulgemishindu, võtta nende asemel aluseks hoopis keskmise hinna, kui hinnad hakkavad märkimisväärselt kõikumama ning turu sulgemishinnad ei annaks enam õiget ettekujutust keskmisest hinnast.

OPTSIOONID, OSTUTÄHED JA NENDE EKVIVALENDID

A6 Optsioone või ostutähti vahetatavate instrumentide ostmiseks peetakse täidetuks vahetatava instrumendi ostmisel alati, kui nii vahetatava instrumendi kui vahetuse teel omandatavate lihtaktsiate keskmine hind on kõrgem kui optsioonide või ostutähtede täitmishind. Täitmist ei eeldata aga siis, kui sarnaste käibel olevate vahetatavate instrumentide olemasolul ei eeldata ka nende vahetamist.

A7 Optsioonid või ostutähed võivad teha võimalikuks või kohustuslikuks võlakohustuse või (majandus)üksuse (või selle ema- või tütarettevõtte) muude instrumentide pakkumise täitmishinna täieliku või osalise tasumise. Lahjendatud aktsiakasumi arvutamisel on nimetatud optsioonidel ja ostutähtedel lahjendav mõju juhul, kui a) perioodi asjassepuutuvate lihtaktsiate keskmine turuhind ületab täitmishinna või b) pakutava instrumendi müügihind on madalam kui see, millega instrumenti saaks pakkuda optsiooni või ostutähe lepingu korral ning sellest tulenev allahindlus määrab täitmisel omandatavate lihtaktsiate turuhinnast madalama efektiivse täitmishinna. Lahjendatud aktsiakasumi

▼B

arvutamisel loetakse nimetatud optsioonid ja ostutähed täidetuks ning võlakohustused või muud instrumentid pakutuks. Kui raha pakkumine on optsiooni või ostutähe omanikule kasulikum ja kui leping seda lubab, eeldatakse raha pakkumist. Intress (maksustamisjärgne) mis tahes võlalt, mida loetakse pakutuks, võetakse arvesse lugeja korrigimisel.

A8 Samamoodi toimitakse sarnaste eraldistega eelisaktiate või teiste selliste instrumentide puhul, mille vahetusõigus lubab investoril maksta raha vastavalt soodsamale vahetussuhtele.

A9 Teatavate optsioonide või ostutähtede tingimustes võib sisalduda nõue, mille kohaselt tuleb nende instrumentide täitmisest saadavat tulu kasutada võla või muude (majandus)üksuse (või ema- või tütarettevõtte) instrumentide lunastamiseks. Lahjendatud aktsiakasumi arvutamisel loetakse nimetatud optsioonid ja ostutähed täidetuks ning eeldatakse, et laekumit kasutatakse pigem võla lunastamiseks keskmise turuhinnaga kui lihtaktiate ostmiseks. Nimetatud instrumentide eeldatavast täitmisest saadava laekumi osa, mis jääb üle pärast võla eeldatavast lunastamist, kaasatakse aga lahjendatud aktsiakasumi arvutamisse (st seda summat eeldatakse kasutatuks lihtaktiate tagasiostmisel). Intress (maksustamisjärgne) mis tahes võlalt, mida loetakse ostetuks, kaasatakse lugeja korrigeerimisse.

VÄLJASTATUD MÜÜGIOPTSIOON

A10 Illustreerimaks paragrahvi 63 rakendamist oletagem, et (majandus)üksusel on lihtaktiatele väljastatud 120 müügioptsiooni täitmishinnaga 35 rahaühikut. Lihtaktiate keskmine turuhind vaadeldaval perioodil on 28 rahaühikut. Lahjendatud aktsiakasumi arvutamisel eeldab (majandus)üksus seda, et ta emiteeris perioodi algul 150 aktsiat hinnaga 28 rahaühikut aktsia, et täita 4 200 rahaühiku suurust müügioptsiooni. Erinevus nende müügioptsiooni täitmiseks emiteeritud 150 lihtaktia ja täitmisel saadud 120 lihtaktia vahel (30 täiendavat lihtaktiat) lisatakse nimetajale lahjendatud aktsiakasumi arvutamisel.

TÜTARETTEVÕTETE, ÜHISETTEVÕTETE JA SIDUSETTEVÕTETE INSTRUMENDID**▼M32**

A11 Tütar-, ühis- või sidusettevõtte potentsiaalsed lihtaktiad, mis on vahetatavad kas tütar-, ühis- või sidusettevõtte lihtaktiateks või emaettevõtte või investeerimisobjekti (aruandev (majandus)üksus)) üle ühist kontrolli või märkimisväärset mõju omavate investorite lihtaktiateks, kaasatakse lahjendatud aktsiakasumi arvutamisse järgmiselt:

▼B

a) Tütarettevõtte, ühisettevõtte või sidusettevõtte emiteeritud instrumentid, mis annavad nende omanikele õiguse omandada tütarettevõtte, ühisettevõtmise või sidusettevõtte lihtaktiaid, kaasatakse nimetatud üksuste lahjendatud aktsiakasumi arvutamisse. Seejärel kaasatakse nimetatud aktsiakasumi näitajad aruandva (majandus)üksuse aktsiakasumi arvutamisse, mille puhul võetakse aluseks aruandvale (majandus)üksusele kuuluvad tütarettevõtte, ühisettevõtte või sidusettevõtte instrumentid.

▼B

- b) Tütarettevõtte, ühisettevõtte ja sidusettevõtte instrumente, mida saab vahetada aruandva (majandus)üksuse lihtaktsiateks, vaadeldakse lahjendatud aktsiakasumi arvutamisel koos aruandva (majandus)üksuse potentsiaalsete lihtaktsiatega. Samuti vaadeldakse konsolideeritud lahjendatud aktsiakasumi arvutamisel koos aruandva (majandus)üksuse potentsiaalsete lihtaktsiatega selliseid optisioone ja ostutähti, mida on tütarettevõtte, ühisettevõtte või sidusettevõtte emiteerinud aruandva (majandus)üksuse lihtaktsiate ostmiseks.

A12 Määramaks mõju, mida tütarettevõtte, ühisettevõtte või sidusettevõtte lihtaktsiateks vahetatavad aruandva (majandus)üksuse poolt välja antud instrumendid avaldavad aktsiakasumile, loetakse instrumendid vahetatuks ja lugeja (emaettevõtte lihtaktsionäridele jääv kasum või kahjum) vastavalt korrigeerituks kooskõlas paragrahviga 33. Lisaks neile korrigeerimistele korrigeeritakse lugejat vastavalt sellistele aruandva (majandus)üksuse kasumi või kahjumi muutustele (näiteks dividenditulu või kapitaliosaluse meetodil kajastatav tulu), mis toimusid seoses tütarettevõtte, ühisettevõtte või sidusettevõtte käibel olevate lihtaktsiate arvu suurenemisega eeldatud vahetamise tagajärjel. Lahjendatud aktsiakasumi arvutamisel see nimetajat ei mõjuta, kuna aruandva (majandus)üksuse lihtaktsiate arv eeldataval vahetamisel ei muutuks.

LISAÕIGUSTEGA OMAKAPITALIINSTRUMENDID JA KAHETÜÜBILISED LIHTAKTSIAD

A13 Mõne (majandus)üksuse omakapitaliinstrumentide hulka kuuluvad:

- a) instrumendid, mis osalevad lihtaktsiate dividendide jaotamisel varem kindlaksmääratud valemi (näiteks kaks ühele) kohaselt, kusjuures mõningatel juhtudel on kindlaks määratud ka osaluse ülemine piir (näiteks maksimaalselt teatud summani aktsia kohta);
- b) lihtaktsialiik, mille dividendimäär erineb teise lihtaktsialiigi omast, kuid millel puuduvad eelisõigused.

A14 Lahjendatud aktsiakasumi arvutamisel eeldatakse selliste paragrahvis A13 kirjeldatud instrumentide vahetamist, mille vahetamine lihtaktsiateks avaldab lahjendavat mõju. Selliste instrumentide puhul, mida ei saa ühegi liiki lihtaktsiateks vahetada, jaotatakse perioodi kasum või kahjum erinevate aktsialiikide ja lisaõigustega omakapitaliinstrumentide vahel vastavalt nende õigustele saada dividende ja osaleda jaotamata kasumi jaotuses. Baasaktsiakasumi ja lahjendatud aktsiakasumi arvutamiseks:

- a) korrigeeritakse emaettevõtte lihtaktsionäridele jäävat kasumit või kahjumit (vähendatakse kasumit ja suurendatakse kahjumit) vastavalt perioodil iga aktsialiigi kohta välja kuulutatud dividendidele ja sellistele lepingupõhistele dividendidele (või lisaõigustega obligatsioonide intressile), mis tuleb perioodil maksta (näiteks väljamaksmata kumulatiivsed dividendid);

▼B

- b) ülejäänud kasum või kahjum jaotatakse lihtaktsiatele ja lisaõigustega omakapitaliinstrumentidele, võttes arvesse iga instrumendi osalemist kasumis, nagu oleks ära jaotatud kogu aruandeperioodi kasum või kahjum. Igale omakapitaliinstrumendi liigile jaotatud kogukasum või -kahjum määratakse kindlaks dividendideks eraldatud summa ja lisaõigusele eraldatud summa liitmisel;
- c) igale omakapitaliinstrumendi liigile jaotatud kogukasum või -kahjum jagatakse selliste käibel olevate instrumentide arvuga, millele kasum on jaotatud, määramaks kindlaks aktsiakasumit instrumendi puhul.

Lahjendatud aktsiakasumi arvutamisel arvatakse käibel olevate lihtaktsiate hulka kõik eeldatavasti emiteeritud potentsiaalsed lihtaktsiad.

OSALISELT TASUTUD AKTSIAD

- A15 Kui lihtaktsiad on emiteeritud, kuid nende eest pole täielikult tasutud, käsitletakse neid baasaktsiakasumi arvutamisel lihtaktsia osana sel määral, mil neil oli õigus perioodil dividendidele, võrreldes täielikult tasutud lihtaktsiaga.
- A16 Sel määral, mil osaliselt tasutud aktsiatel pole perioodil õigust dividendide saada, käsitletakse neid lahjendatud aktsiakasumi arvutamisel ostutähtede ja optioonide ekvivalentidena. Tasumata osa käsitatakse kui lihtaktsiate ostmiseks kasutatud laekumi näitajat. Lahjendatud aktsiakasumi arvutamisel arvesse võetud aktsiate arv võrdub märgitud aktsiate ja ostetuks loetud aktsiate arvu vahega.

▼M52

▼ B**RAHVUSVAHELINE RAAMATUPIDAMISSTANDARD IAS 41*****Põllumajandus*****EESMÄRK**

Käesoleva standardi eesmärk on sätestada põllumajandusliku tegevuse arvestuslik käsitus ja sellega seotud avalikustamise nõuded.

RAKENDUSALA**▼ M45**

1 Käesolevat standardit rakendatakse järgmiste põllumajandusliku tegevusega seotud objektide arvestuses:

- a) bioloogilised varad, välja arvatud tootvad taimed;
- b) põllumajandustoodang saagikoristuse hetkel ning
- c) paragrahvides 34 ja 35 käsitletud valitsusepoolne sihtfinantseerimine.

▼ M54

2 Käesolevat standardit ei rakendata järgmise suhtes:

▼ M45

- a) põllumajandusliku tegevusega seotud maa (vt IAS 16 „Materiaalsed põhivarad” ja IAS 40 „Kinnisvarainvesteeringud”);
- b) põllumajandusliku tegevusega seotud tootvad taimed (vt IAS 16). Siiski rakendatakse käesolevat standardit nende tootvate taimede toodangu suhtes;
- c) tootvate taimedega seotud valitsusepoolne sihtfinantseerimine (vt IAS 20 „Valitsusepoolse sihtfinantseerimise arvestamine ja valitsusepoolse abi avalikustamine”);
- d) põllumajandusliku tegevusega seotud immateriaalsed varad (vt IAS 38 „Immateriaalsed varad”);

▼ M54

- e) põllumajandustegevusega seotud maa rentimise tagajärjel tekkinud kasutamisoiguse esemeks olev vara (vt IFRS 16 *Rendiarvestus*).

▼ M45

3 Käesolevat standardit rakendatakse põllumajandustoodangu, s.o (majandus)üksuse bioloogilistelt varadelt koristatud toodangu suhtes ainult saagikoristuse hetkel. Pärast seda rakendatakse IAS 2 „Varud” või muud rakendatavat standardit. Sellest tulenevalt ei käsitlen käesolev standard saagi koristamisele järgnevat põllumajandustoodangu töötlemist, näiteks viinamarjade töötlemist veiniks selle veinivalmistaja poolt, kes on need viinamarjad kasvatanud. Olgugi et selline töötlemine võib olla põllumajandustegevuse loogiline ja loomulik jätk ning töötlemise protseduur võib mingil määral olla sarnane bioloogilisele muundamisele, käesolevas standardis esitatud põllumajandusliku tegevuse mõiste seda siiski ei hõlma.

4 Järgnevas tabelis on esitatud bioloogiliste varade, põllumajandustoodangu ja pärast saagikoristust toimunud töötlemise tulemusel saadud toodete näited.

Bioloogilised varad	Põllumajandustoodang	Tooted, mis saadakse töötlemise tulemusel
Lambad	Vill	Lõng, vaip
Puud metsaistandikus	Langetatud puud	Palgid, saematerjal
Piimakari	Piim	Juust
Sead	Lihakeha	Vorstid, singid
Puuvillataimed	Koristatud puuvill	Niit, rõivad

▼ **M45**

Bioloogilised varad	Põllumajandustoodang	Tooted, mis saadakse töötlemise tulemusel
Suhkruroog	Lõigatud suhkruroog	Suhkur
Tubakataimed	Korjatud lehed	Kuivatatud tubakas
Teepõõsad	Korjatud lehed	Tee
Viinapuud	Korjatud viinamarjad,	Vein
Viljapuud	Korjatud puuvili	Töödeldud puuvili
Õlipalmid	Korjatud viljad	Palmiõli
Kautšukipuud	Koristatud lateks	Kummitooted

Mõned taimed, näiteks teepõõsad, viina- ja kautšukipuud ning õlipalmid, vastavad tavaliselt tootva taime määratlusele ja kuuluvad IAS 16 rakenduslasse. Ent toodang, mis kasvab tootvatel taimedel, näiteks teeled, viinamarjad, õlipalmi viljad ja lateks, kuulub IAS 41 rakenduslasse.

▼ **B**

MÕISTED

Põllumajanduslikud mõisted▼ **M45**

5

Käesolevas standardis kasutatakse järgmisi mõisteid järgmises tähenduses:

▼ **M8**

Põllumajanduslik tegevus on tegevus, mille käigus (majandus)üksus teostab bioloogiliste varade bioloogilist muundamist müügiks, põllumajandustoodanguks või lisanduvateks bioloogilisteks varadeks.

▼ **M45**

***Põllumajandustoodang* on (majandus)üksuse bioloogilistelt varadelt koristatud toodang.**

***Tootev taim* on elustaim:**

- a) mida kasutatakse põllumajandustoodangu tootmisel või tarnimisel,
- b) mis annab eeldatavasti toodangut rohkem kui ühe perioodi jooksul ning
- c) mille puhul on vähe tõenäoline, et see müüakse põllumajandustoodanguna, välja arvatud juhuslik müük jääkidena.

***Bioloogiline vara* on elusloom või -taim.**

▼ **B**

Bioloogiline muundamine hõlmab kasvamise, vananemise, tootmise ja paljunemise protsesse, mis põhjustavad bioloogilise vara kvalitatiivseid või kvantitatiivseid muutusi.

Bioloogilise vara rühm on sarnaste elusloomade või -taimede kogum.

Tootmine on toodangu eraldamine bioloogilisest varast või bioloogilise vara elutegevuse lõpetamine.

▼ M8

Müügikulud on lisakulud, mis on otseselt omistatavad vara võõrandamisele, välja arvatud finantskulud ja tulumaksud.

▼ M45

- 5A Järgmised objektid ei ole tootvad taimed:
- a) taimed, mida kasvatatakse selleks, et neid koristada põllumajandustoodanguna (näiteks puud, mida kasvatatakse puidu saamiseks);
 - b) taimed, mida kasvatatakse põllumajandustoodangu saamiseks, kui tõenäosus, et (majandus)üksus koristab ja müüb taime põllumajandustoodanguna ja mitte pelgalt juhusliku jääkideks müügina (näiteks puud, mida kasvatatakse nii viljade kui ka puidu saamiseks), on suurem kui vähene, ning
 - c) üheaastased kultuurid (näiteks mais ja nisu).
- 5B Kui tootvaid taimi ei kasutata enam toodangu kasvatamiseks, siis võidakse nad maha lõigata ja müüa jääkidenäiteks küttepuiduks. Selline juhuslik müük jääkidenäiteks ei tähenda, et taim ei vasta tootva taime määratlusele.
- 5C Toodang, mis kasvab tootvatel taimedel, on bioloogiline vara.

▼ B

- 6 Põllumajanduslik tegevus hõlmab erinevaid tegevusalasid; näiteks karjakasvatus, metsandus, iga-aastane või pidev saagikoristus, viljapuuaedade ja istandike harimine, lillekasvatus ja akvakultuur (sh kala-kasvatus). Nendel erinevatel tegevusaladel on teatavad sarnased tunnused:
- a) *võime muutuda*: elusloomad ja -taimed on võimelised bioloogiliselt muunduma;
 - b) *muutuste juhtimine*: juhtimine aitab bioloogilisele muundamisele kaasa, parandades või vähemalt stabiliseerides protsessi toimimiseks vajalikke tingimusi (näiteks toitainete sisaldus, niiskus, temperatuur, viljakus ja valgus). Selline juhtimine eristab põllumajanduslikku tegevust teistest tegevustest. Näiteks selliste bioloogiliste varade saagis, mille kasvamist ei ole juhitud, ei ole põllumajanduslik tegevus (näiteks avamerekalapüük ja metsa mahavõtmine); ja

▼ M8

- c) *Muutuste mõõtmine*: Bioloogilise muundumise või saagise saamise tagajärjel tekkinud kvalitatiivsete (näiteks geneetilised omadused, tihedus, küpsus, rasvkihi paksus, valgusisaldus ja kiudude tugevus) või kvantitatiivsete (näiteks järglased, kaal, kuupmeetrid, kiudude pikkus või diameeter ja pungade arv) muutuste mõõtmine ja jälgimine on tavapärane juhtimisfunktsioon.

▼ B

- 7 Bioloogiline muundamine toob kaasa järgmisi tulemusi:
- a) vara muutub i) kasvades (looma või taime kvantiteedi suurenemine või kvaliteedi paranemine), ii) kahanedes (looma või taime kvantiteedi vähenemine või kvaliteedi halvenemine) või iii) paljunedes (uute elusloomade või -taimede teke) või
 - b) põllumajandustoodangu, näiteks lateksi, teelehe, villa või piima tootmine.

▼ B

Üldmõisted

▼ M45

8

Käesolevas standardis kasutatakse järgmisi mõisteid järgmises tähenduses:

▼ M33

[kehtetu]

(a) [kehtetu]

(b) [kehtetu]

(c) [kehtetu]

▼ B

► M5 *Finantsseisundi aruandeline* ◄ (jääk)maksumus on summa, milles vara on ► M5 finantsseisundi aruandes ◄ kajastatud.

▼ M33

Õiglase väärtus on hind, mis saadakse vara müügil või makstakse kohustise üleandmisel mõõtmiskuupäeval turuosaliste vahelises tavapärase tehingus. (vt IFRS 13 *Õiglase väärtuse mõõtmine*.)

▼ M45

Valitsusepoolne sihtfinantseerimine on määratletud IAS 20-s.

▼ M33▼ B

KAJASTAMINE JA MÕÕTMINE

10

(Majandus)üksus kajastab bioloogilist vara või põllumajandustoodangut siis ja ainult siis, kui:

- a) (majandus)üksusel on eelnenud sündmuste tagajärjel selle vara üle kontroll;
- b) sellest varast tulevikus saadav majanduslik kasu tõenäoliselt laekub (majandus)üksusele ja
- c) vara õiglast väärtust või soetusmaksumust on võimalik usaldusväärselt mõõta.

11

Põllumajanduslikus tegevuses võib kontroll tähendada näiteks karja juriidilist omandiõigust ja märgistamist karja ostmisel, sündimisel või võõrutamisel. Tulevast majanduslikku kasu saab tavaliselt hinnata oluliste füüsiliste näitajate mõõtmise teel.

12

Bioloogilist vara mõõdetakse esmasel kajastamisel ja ► M5 iga järgneva aruandeperioodi lõpus ◄ õiglases väärtuses, millest on maha arvatud ► M8 müügikulutused ◄, välja arvatud paragrahvis 30 kirjeldatud juhul, kui õiglast väärtust ei ole võimalik usaldusväärselt mõõta.

13

(Majandus)üksuse bioloogilistest varadest saadud põllumajandustoodangut mõõdetakse saagise saamise hetkel selle õiglases väärtuses, millest on maha arvatud ► M8 müügikulutused ◄. Mõõtmise tulemust loetakse soetusmaksumuseks antud kuupäeval, kui hakatakse rakendada IAS 2 „Varud” või mõnda muud rakendatavat standardit.

▼ M8▼ B► M33 15

Bioloogilise vara või põllumajandustoodangu õiglase väärtuse mõõtmist võib hõlbustada bioloogilise vara või põllumajandustoodangu rühmitamine oluliste omaduste, näiteks vanuse või kvaliteedi järgi. ◄ (Majandus)üksus valib sellised omadused, mida turul hinna määramise alusena kasutatakse.

▼ B

- **M33** 16 (Majandus)üksused sõlmivad sageli lepinguid oma bioloogiliste varade või põllumajandustoodangu müügiks tuleviku kuupäeval. Lepinguhinnad ei ole õiglase väärtuse mõõtmisel alati asjakohased, sest õiglase väärtus kajastab selle hetke turutingimusi, mil huvitatud ostja ja müüja võiksid tehingu sõlmida. ◀ Seetõttu ei korrigeerita lepingu olemasolu tõttu bioloogilise vara või põllumajandustoodangu õiglast väärtust. Mõnikord võib bioloogilise vara või põllumajandustoodangu müügileping olla kahjulik leping (määratletud IAS 37-s „Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad”). Kahjulike lepingute suhtes rakendatakse IAS 37.

▼ M33**▼ M75**

- 22 (Majandus)üksus ei võta arvesse rahavoogusid vara finantseerimisest või bioloogiliste varade taastamisest pärast saagise saamist, näiteks pärast raiet uute puude istutamise maksumust.

▼ M33**▼ M45**

- 24 Soetusmaksumus võib mõnikord olla lähedal õiglasele väärtusele, eriti kui:
- a) esialgsest kulutusest alates ei ole olulist bioloogilist muundumist toimunud (näiteks vahetult enne aruandeperioodi lõppu istutatud istikud või äsja omandatud kariloomad) või
 - b) bioloogilise muundumise mõju hinnale ei ole eeldatavasti oluline (näiteks 30-aastase elutsükliga männiistandiku esialgne juurdekasv).

▼ B

- 25 Bioloogilised varad on tihti füüsiliselt maa küljes kinni (näiteks puud metsaistandikus). Maa küljes kinni olevate bioloogiliste varade osas ei pruugi eraldi aktiivset turgu eksisteerida, kuid see võib olemas olla kombineeritud varade osas, st bioloogilise vara, arendamata maa ja maaparanduse osas kogumina. ► **M33** (Majandus)üksus võib bioloogiliste varade õiglase väärtuse mõõtmiseks kasutada kombineeritud varade kohta käivat teavet. ◀ Näiteks võib bioloogiliste varade õiglase väärtuse saamiseks lahutada kombineeritud varade õiglasest väärtusest maa ja maaparanduste õiglase väärtuse.

Kasumid ja kahjumid

- 26 Kasumeid ja kahjumeid, mis on tekkinud bioloogilise vara esmasel kajastamisel õiglases väärtuses (millest on maha arvatud ► **M8** müügikulutused ◀), ning kasumeid ja kahjumeid bioloogilise vara õiglase väärtuse (millest on maha arvatud ► **M8** müügikulutused ◀) muutusest kajastatakse selle perioodi kasumis või kahjumis, millal nad tekkisid.
- 27 Bioloogilise vara esmasel kajastamisel võib tekkida kahjum, kuna bioloogilise vara õiglase väärtuse määramiseks arvatakse maha ► **M8** müügikulutused ◀. Bioloogilise vara esmasel kajastamisel võib tekkida ka kasum, näiteks vasika sündimisel.

▼B

- 28 Kasumeid ja kahjumeid, mis on tekkinud põllumajandustoodangu esmasest kajastamisest õiglasest väärtuses, millest on maha arvatud ►M8 müügikulutused ◄, kajastatakse selle perioodi kasumis või kahjumis, millal nad tekkisid.
- 29 Kasum või kahjum võib tekkida põllumajandustoodangu esmasel kajastamisel saagise saamise tulemusena.

Kui õiglast väärtust ei ole võimalik usaldusväärselt mõõta

- M33 30 Eeldatakse, et bioloogilise vara õiglast väärtust saab mõõta usaldusväärselt. Seda eeldust saab siiski ümber lükata üksnes sellise bioloogilise vara esmasel kajastamisel, mille turul noteeritud hinnad ei ole kättesaadavad ja mille alternatiivsed õiglase väärtuse mõõtmised tunnistatakse selgelt ebausaldusväärseks. ◄ Sellisel juhul mõõdetakse seda bioloogilist vara soetusmaksumuses, millest on maha arvatud igasugune akumuleeritud kulum ja akumuleeritud kahjum vara väärtuse langusest. Kui sellise bioloogilise vara õiglane väärtus on saanud usaldusväärselt mõõdetavaks, mõõdab (majandus)üksus seda tema õiglasest väärtuses, millest on maha arvatud ►M8 müügikulutused ◄. Kui bioloogiline põhivara vastab müügiks hoitavaks liigitamise kriteeriumitele (või kuulub müügigruppi, mis on liigitatud müügiks hoitavaks) kooskõlas IFRS 5-ga „Müügiks hoitavad põhivarad ja lõpetatud tegevusvaldkonnad”, eeldatakse, et tema õiglast väärtust saab usaldusväärselt hinnata.

- 31 Paragrahvis 30 esitatud eeldust võib ümber lükata ainult esmasel kajastamisel. (Majandus)üksus, mis on bioloogilist vara eelnevalt mõõtnud õiglasest väärtuses, millest on maha arvatud ►M8 müügikulutused ◄, jätkab bioloogilise vara mõõtmist õiglasest väärtuses, millest on maha arvatud ►M8 müügikulutused ◄, kuni bioloogilise vara müümiseni.
- 32 (Majandus)üksus mõõdab põllumajandustoodangut saagise saamise hetkel õiglasest väärtuses, millest on maha arvatud ►M8 müügikulutused ◄. Käesolev standard lähtub seisukohast, et põllumajandustoodangu õiglast väärtust on võimalik saagise saamise hetkel alati usaldusväärselt mõõta.
- 33 Soetusmaksumuse, akumuleeritud kulumi ja väärtuse langusest tuleneva akumuleeritud kahjumi määramisel arvestab (majandus)üksus IAS 2-ga „Varud”, IAS 16-ga „Materiaalsed põhivarad” ja IAS 36-ga „Varade väärtuse langus”.

VALITSUSEPOOLNE SIHTFINANTSEERIMINE**▼M8**

- 34 Õiglasest väärtuses (millest on maha arvatud hinnangulised müügikulutused) mõõdetava bioloogilise varaga seotud tingimusteta valitsusepoolset sihtfinantseerimist kajastatakse kasumiaruandes siis ja ainult siis, kui valitsusepoolne sihtfinantseerimine muutub kättesaadavaks.
- 35 Kui õiglasest väärtuses (millest on maha arvatud hinnangulised müügikulutused) mõõdetava bioloogilise varaga seotud valitsusepoolne sihtfinantseerimine on tingimuslik (kaasa arvatud juhul, kui sihtfinantseerimine keelab (majandus)üksusel tegeleda teatava põllumajandusliku tegevusega), kajastab (majandus)üksus valitsusepoolset sihtfinantseerimist kasumiaruandes siis ja ainult siis, kui sellega seotud tingimused on täidetud.

▼M8

- 36 Valitsusepoolse sihtfinantseerimise tingimused võivad olla erinevad. Näiteks võib olla nõutud, et (majandus)üksus peab maad harima mingis teatud kohas viis aastat ja lühema kui viieaastase tegevuse korral selles kohas on (majandus)üksus kohustatud kogu valitsusepoolse sihtfinantseerimise tagastama. Sel juhul ei kajastata valitsusepoolset sihtfinantseerimist kasumiaruandes enne viie aasta möödumist. Kui aga osa valitsusepoolsest sihtfinantseerimisest on lubatud möödunud ajast lähtudes säilitada, siis kajastab (majandus)üksus seda osa kasumiaruandes aja jooksul.

▼B

- 37 Kui valitsusepoolne sihtfinantseerimine on seotud bioloogilise varaga, mida mõõdetakse soetusmaksumuses, millest on maha arvatud akumuleeritud kulum ja väärtuse langusest tingitud akumuleeritud kahjumid (vt paragrahv 30), siis rakendatakse IAS 20 „Valitsusepoolse sihtfinantseerimise arvestamine ja valitsusepoolse abi avalikustamine”.
- 38 Käesolev standard kehtestab IAS 20-st erineva käsitluse, kui valitsusepoolne sihtfinantseerimine on seotud bioloogilise varaga, mida mõõdetakse õiglasel väärtuses, millest on maha arvatud ►**M8** müügiikulutused ◀, või kui valitsusepoolne sihtfinantseerimine näeb ette, et ei tegelda mingi teatud põllumajandusliku tegevusega. IAS 20 rakendatakse ainult siis, kui valitsusepoolne sihtfinantseerimine on seotud bioloogilise varaga, mida mõõdetakse soetusmaksumuses, millest on maha arvatud akumuleeritud kulum ja väärtuse langusest tingitud akumuleeritud kahjumid.

AVALIKUSTAMINE

- 39 Kehtetu

Üldnõuded

- 40 (Majandus)üksus avalikustab aruandeperioodi kasumi või kahjumi summa, mis on saadud bioloogiliste varade ja põllumajandustoodangu esmasest kajastamisest ning bioloogiliste varade õiglase väärtuse (millest on maha arvatud ►**M8** müügiikulutused ◀) muutustest.
- 41 (Majandus)üksus kirjeldab kõikide bioloogiliste varade rühmi.
- 42 Paragrahvis 41 nõutud teave avalikustatakse kas jutustava või koguselise kirjeldusena.
- 43 (Majandus)üksusel soovitatakse esitada kõikide bioloogiliste varade rühmade koguseline kirjeldus, tuues eraldi välja tarbitavad ja tootvad bioloogilised varad või küpsed ja ebaküpsed bioloogilised varad, olenevalt sobivast jaotusest. Näiteks võib (majandus)üksus avalikustada tarbitavate bioloogiliste varade ja tootvate bioloogiliste varade ►**M5** finantsseisundi aruandelised ◀ (jääk)maksumused rühmade lõikes. Need rühmad võib (majandus)üksus veel edasi jagada küpseteks ja ebaküpseteks varadeks. Sellised eristused annavad teavet, mis võib olla kasulik tulevaste rahavoogude ajastuse määramisel. (Majandus)üksus avalikustab nimetatud eristuste tegemise alused.

▼M45

- 44 Tarbitavad bioloogilised varad on need, mis on ette nähtud koristamiseks põllumajandustoodanguna või müümiseks bioloogiliste varadena. Tarbitavad bioloogilised varad on näiteks lihloomade eluskari, müügiks kasvatatav eluskari, kala kalakasvandustes, põllukultuurid, nagu mais ja nisu, tootvatel taimedel kasvav toodang ning puidu saamiseks kasvatatavad puud. Tootvad bioloogilised varad on bioloogilised varad, mis ei ole tarbitavad varad, näiteks elusloomad, kellelt toodetakse piima, ja viljapuud, millelt koristatakse vilju. Tootvad bioloogilised varad ei ole põllumajandustoodang, vaid pigem hoitakse neid selleks, et nad annaksid toodangut.

▼ B

- 45 Bioloogilised varad saab liigitada küpseteks ja ebaküpseteks bioloogilisteks varadeks. Küpsed bioloogilised varad on need, mis on saavutanud küpsuse (tarbitavate bioloogiliste varade puhul) või annavad regulaarselt saaki (tootvate bioloogiliste varade puhul).
- 46 Juhul kui seda ei ole kajastatud mujal kui finantsaruannetega koos avaldatud teabes, siis kirjeldab (majandus)üksus ka järgmist:
- a) iga bioloogiliste varade rühmaga seotud tegevuste olemus ja
 - b) mitterahalised näitajad või hinnangud füüsiliste koguste kohta:
 - i) (majandus)üksuse kõigi bioloogiliste varade rühmade kohta perioodi lõpul ja
 - ii) perioodi jooksul saadud põllumajandustoodangu kohta.

▼ M33**▼ B**

- 49 (Majandus)üksus avalikustab:
- a) piiratud omandiõigusega bioloogiliste varade olemasolu ja ► **M5** finantsseisundi aruandeline ◀ (jääk)maksumused ning kohustiste eest tagatisena panditud bioloogiliste varade ► **M5** finantsseisundi aruandelised ◀ (jääk)maksumused;
 - b) bioloogiliste varade arendamiseks või omandamiseks võetud siduvate tulevikukohustuste summa ja
 - c) põllumajandusliku tegevusega seotud finantsriski maandamise strateegiad.
- 50 (Majandus)üksus esitab bioloogiliste varade aruandeperioodi alguse ja lõpu ► **M5** finantsseisundi aruandeliste ◀ (jääk)maksumuste muutuste võrdluse. Võrdlus peab sisaldama:
- a) õiglase väärtuse, millest on maha arvatud ► **M8** müügikulutused ◀, muutustest tingitud kasumit või kahjumit;
 - b) ostudest tulenevaid suurenemisi;
 - c) vähenemisi müügi tulemusena ja bioloogilistele varade müügiks hoitavaks (või müügigruppi, mis on liigitatud müügiks hoitavaks) liigitamise tulemusena kooskõlas IFRS 5-ga;
 - d) saagisest tulenevaid vähenemisi;
 - e) äriühendustest tulenevaid suurenemisi;
 - f) valuutakursside netovahet tulenevalt finantsaruannete ümberarvestamisest erinevasse esitusvaluutasse ning välismaise äriüksuse ümberarvestamisest aruandva (majandus)üksuse esitusvaluutasse ja
 - g) muid muutusi.

▼ **B**

51 Bioloogilise vara õiglase väärtus, millest on maha arvatud ►M8 müügikulutused ◄, võib muutuda seoses füüsiliste muutuste või turuhinna muutustega. Aruandeperioodi tulemuse ja tulevikuväljavaadete hindamiseks on kasulik eraldi avalikustada füüsilised muutused ja turuhinna muutused, eriti juhul, kui tootmistsüklil on pikem kui aasta. Sellisel juhul soovitatakse (majandus)üksusel eraldi avalikustada õiglase väärtuse (millest on maha arvatud ►M8 müügikulutused ◄) muutuste summad, mis kajastuvad kasumis või kahjumis seoses füüsiliste muutustega ja turuhinna muutustega. Kui tootmistsüklil on lühem kui aasta, siis on see informatsioon tavaliselt vähem kasulik, näiteks kanakasvatuse või viljakasvatuse korral.

52 Bioloogilisel muundumisel on mitmeid vorme – kasvamine, vananemine, tootmine ja paljunemine – ja kõik need on jälgitavad ja mõõdetavad. Kõigil neil füüsilistel muutustel on otsene side tulevase majandusliku kasuga. Bioloogilise vara õiglase väärtuse muutus saagikorisuse tagajärjel on samuti füüsiline muutus.

53 Põllumajanduslik tegevus on tihti seotud ilmastikust, haigustest ja muudest loodusest tingitud riskidega. Kui toimub sündmus, mis põhjustab olulise tulu või kulu, avalikustatakse selle tulu või kulu olemus ja summa kooskõlas IAS 1-ga „Finantsaruannete esitamine”. Näiteks toimitakse nii viirushaiguse puhangu, üleujutuste, ränga põua või külma ja putukate rünnaku korral.

Lisainformatsiooni avalikustamise nõuded, kui bioloogilise vara õiglast väärtust ei ole võimalik usaldusväärselt mõõta

54 Kui (majandus)üksus mõõdab bioloogilisi varasid soetusmaksumuses, millest on maha arvatud akumulieeritud kulum ja väärtuse langusest tingitud akumulieeritud kahjumid (vt paragrahv 30) perioodi lõpul, siis avalikustab (majandus)üksus selliste bioloogiliste varade osas:

- a) bioloogilise vara kirjelduse;
- b) selgituse, miks õiglast väärtust ei ole võimalik usaldusväärselt mõõta;
- c) kui võimalik, siis vahemiku, millesse tõenäoliselt langeksid õiglase väärtuse hinnangud;
- d) kasutatud kulumiarvestuse meetodi;
- e) kasulikud eluead või kasutatud kulumimäärad ja
- f) aruandeperioodi alguse ja lõpu ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ soetusmaksumuse ja akumulieeritud kulumi (koos väärtuse langusest tuleneva akumulieeritud kahjumiga).

55 Kui (majandus)üksus mõõdab käesoleval perioodil bioloogilisi varasid soetusmaksumuses, millest on maha arvatud akumulieeritud kulum ja väärtuse langusest tingitud akumulieeritud kahjumid (vt paragrahv 30), siis avalikustab (majandus)üksus kõik selliste bioloogiliste varade müümise tulemusel kajastatud kasumid ja kahjumid ning esitab paragrahvis 50 nõutud võrdluses eraldi nende bioloogiliste varadega seotud summad. Lisaks sisaldab see võrdlus järgmisi nende bioloogiliste varadega seotud ja kasumis või kahjumis sisalduvaid summasid:

- a) väärtuse langusest tingitud kahjumid;
- b) väärtuse langusest tingitud kahjumite tühistamised ja
- c) kulum.

▼B

56 Kui eelnevalt soetusmaksumuses (millest on maha arvatud akumulieeritud kulum ja väärtuse langusest tingitud akumulieeritud kahjumid) mõõdetud bioloogiliste varade õiglane väärtus osutub käesoleva perioodi jooksul usaldusväärselt mõõdetavaks, siis avalikustab (majandus)üksus selle bioloogilise vara osas:

- a) bioloogilise vara kirjelduse;
- b) selgituse, miks õiglane väärtus on osutunud usaldusväärselt mõõdetavaks ja
- c) muutuse mõju.

Valitsusepoolne sihtfinantseerimine

57 (Majandus)üksus avalikustab käesoleva standardi rakendusalasasse jääva põllumajandusliku tegevuse osas järgmise teabe:

- a) finantsaruannetes kajastatud valitsusepoolse sihtfinantseerimise olemus ja ulatus;
- b) valitsusepoolse sihtfinantseerimisega seotud täitmata tingimused ja muud tingimuslikud asjaolud ja
- c) eeldatav valitsusepoolse sihtfinantseerimise taseme oluline langus.

JÕUSTUMISKUUPÄEV JA ÜLEMINEK

58 Käesolevat standardit rakendatakse aruandeaasta finantsaruannete suhtes, mis käsitlevad 1. jaanuaril 2003 või pärast seda algavaid perioode. Varasem rakendamine on soovitatav. Kui (majandus)üksus rakendab käesolevat standardit enne 1. jaanuari 2003 algavate perioodide suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

59 Käesolev standard ei kehtesta konkreetseid üleminekusätteid. Käesoleva standardi kasutuselevõtmist arvestatakse kooskõlas IAS 8-ga „Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead”.

▼M8

60 2008. aasta mais avaldatud *IFRSide edasiarendustega* muudeti paragrahvid 5, 6, 17, 20 ja 21 ning muudeti kehtetuks paragrahv 14. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi edasiulatavalt 1. jaanuaril 2009 või hiljem algavate aruandeaastade suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab neid muudatusi varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

▼M33

61 IFRS 13-ga, välja antud mais 2011, muudeti lõiked 8, 15, 16, 25 ja 30 ning jäeti välja lõiked 9, 17–21, 23, 47 ja 48. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 13.

▼M45

62 Juunis 2014 välja antud muudatusega „Põllumajandus: tootvad taimed (IAS 16 ja IAS 41 muudatused)” muudeti paragrahve 1–5, 8, 24 ja 44 ning lisati paragrahvid 5 A–5C ja 63. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2016 või pärast seda algavate aruandeaastade suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab neid muudatusi varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi tagasiulatavalt kooskõlas IAS 8-ga.

63 Aruandeperioodil, mil (majandus)üksus rakendab esmakordselt muudatust „Põllumajandus: tootvad taimed (IAS 16 ja IAS 41 muudatused)”, ei pea ta avalikustama käesoleva perioodi kohta IAS 8 paragrahvi 28 punktis f nõutud kvantitatiivset teavet. Siiski esitab (majandus)üksus IAS 8 paragrahvi 28 punktis f nõutud kvantitatiivse teabe iga varasema kajastatud perioodi kohta.

▼M54

64 2016. aasta jaanuaris välja antud IFRS 16-ga muudeti paragrahvi 2. Üksus rakendab seda muudatust siis, kui ta rakendab IFRS 16.

▼ M75

65. 2020. aasta mais välja antud dokumendiga „IFRSide iga-aastased edasiarendused 2018–2020” muudeti paragrahvi 22. (Majandus)üksus rakendab kõnealust muudatust õiglase väärtuse mõõtmise suhtes 1. jaanuaril 2022 või pärast seda algava esimese aruandeaasta alguses või hiljem. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab muudatust varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

▼ M52

▼ **B****RAHVUSVAHELINE FINANTSARUANDLUSSTANDARD 2***Aktsiapõhine makse***EESMÄRK**

- 1 Käesoleva IFRS-i eesmärk on määrata kindlaks (majandus)üksuse finantsaruandlus *aktsiapõhise maksetehingu teostamisel*. Eelkõige nõuab see, et (majandus)üksus kajastaks oma kasumis või kahjumis ning finantsseisundis aktsiapõhise maksetehingu mõju, sealhulgas sellise tehinguga kaasnevaid kulusid, mille kaudu võimaldatakse töötajatele aktsiaoptsioone.

RAKENDUSALA▼ **M23**

- 2 (Majandus)üksus rakendab käesolevat IFRSi kõikide aktsiapõhiste maksetehingute arvestuses, sõltumata sellest, kas (majandus)üksus saab konkreetselt tuvastada kõik või osad saadud kaubad või teenused, kaasa arvatud:

- a) *omakapitaliga arveldatavad aktsiapõhised maksetehingud*,
- b) *rahas arveldatavad aktsiapõhised maksetehingud ja*
- c) tehingud, kus (majandus)üksus saab või soetab kaupu või teenuseid ja kokkuleppe tingimused võimaldavad (majandus)üksusel või nende kaupade tarnijal või teenuste osutajal valida, kas (majandus)üksus arveldab tehingu eest rahas (või teiste varadega) või omakapitaliinstrumentide emiteerimisega,

välja arvatud paragrahvides 3A–6 märgitu korral. Konkreetselt tuvastatavate kaupade või teenuste puudumisel võivad muud asjaolud viidata sellele, et kaubad või teenused on saadud (või saadakse tulevikus), ning sel juhul rakendatakse käesolevat IFRSi.

-
- 3A Aktsiapõhise maksetehingu võib kaupu või teenuseid saava või soetava (majandus)üksuse nimel arveldada kontserni muu (majandus)üksus (või kontserni mis tahes (majandus)üksuse aktsionär). Paragrahvi 2 rakendatakse ka (majandus)üksuse suhtes, mis

- a) saab kaupu või teenuseid, kui aktsiapõhise maksetehingu arveldamise kohustus lasub sama kontserni teisel (majandus)üksusel (või kontserni mis tahes (majandus)üksuse aktsionäril), või
- b) on kohustatud aktsiapõhise maksetehingu arveldama, kui kaubad ja või teenused saab sama kontserni muu (majandus)üksus,

välja arvatud juhul, kui tehingul on selgelt muu eesmärk kui kaupu või teenuseid saavale (majandus)üksusele tarnitud kaupade või osutatud teenuste eest tasumine.

▼ B

4 Käesoleva IFRS-i mõistes ei ole aktsiapõhiseks maksetehinguks tehing töötajaga (või mõne teise osapoolega), kes on (majandus)üksuse omakapitaliinstrumendi omanik. Näiteks, kui (majandus)üksus annab kõikidele teatud liiki omakapitaliinstrumentide omanikele võimaluse omandada täiendavalt (majandus)üksuse omakapitaliinstrumente väärtuses, mis on nende omakapitaliinstrumentide õiglasest väärtusest madalam, ja töötaja saab sellise õiguse seetõttu, et ta on teatud liiki omakapitaliinstrumentide omanik, siis sellise õiguse võimaldamise või kasutamise suhtes ei rakendata käesoleva IFRS-i nõudeid.

5 Nagu märgitud paragrahvis 2, rakendub käesolev IFRS aktsiapõhisele maksetehingule, mille eest (majandus)üksus soetab kaupu või saab teenuseid. Kaubad hõlmavad endas varusid, tarbeesemeid, kinnisvara, hooneid, seadmeid, immateriaalset vara ning teisi mitte-finantsvarasid. ►**M22** Kuid (majandus)-üksus ei rakenda käesolevat IFRSi tehingute puhul, millega (majandus)-üksus omandab kaupu osana netovarast, mis on omandatud äriühenduses, nagu on määratletud IFRS 3-s *Äriühendused* (parandatud 2008), IFRS 3 paragrahvides B1-B4 kirjeldatud ühise kontrolli all olevate (majandus)-üksuste või äride ühenduses ega sissemakse puhul ►**M32** IFRS 11 *Ühised ettevõtmised* ◀ määratletud ühisettevõtmise asutamisel. Seega, äriühenduse käigus ◀ omandatava (majandus)üksuse üle valitseva mõju saavutamiseks emiteeritud omakapitaliinstrument ei kuulu käesoleva IFRS-i rakendusalasasse. Käesoleva IFRS-i rakendusalasasse kuulub aga selline omakapitaliinstrument, mis on antud töötajatele nende poolse töövõime tagamise eest (nt vastutasuks jätkuvate teenuste osutamise eest). ►**M12** 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 omakapitaliinstrumentid on osa vahetuseks antavast tasust kontrolli eest omandatavas (ja seega kuuluvad IFRS 3 rakendusalasasse) või on vastutasuks jätkuva teenuse eest, mida tuleb kajastada ühinemisjärgsel perioodil (ja seega kuuluvad käesoleva IFRSi rakendusalasasse). ◀

▼ M53

6 Käesolevat IFRS-i ei rakendata aktsiapõhisele maksetehingule, mille puhul üksus soetab kaupu või saab teenuseid lepingu alusel, mis kuulub IAS 32 *Finantsinstrumendid: esitamine* (2003. aastal muudetud kujul) paragrahve 8–10 või IFRS 9 *Finantsinstrumendid* paragrahve 2.4–2.7.

▼ M33

6A Käesolevas IFRSis kasutatakse mõistet „õiglase väärtus” viisil, mis erineb teatud määral õiglase väärtuse mõistest IFRS 13-s *Õiglase väärtuse mõõtmine*. Seepärast mõõdab (majandus)üksus IFRS 2 rakendamisel õiglast väärtust kooskõlas käesoleva IFRSiga, mitte IFRS 13-ga.

▼ B

KAJASTAMINE

7 (Majandus)üksus kajastab aktsiapõhise maksetehingu tulemusena omandatud kaupu või saadud teenused siis kui kaubad või teenused on kätte saadud. Vastav suurenemine kajastatakse omakapitalis, kui kaupu või teenuseid saadi omakapitaliga arveldatava aktsiapõhise maksetehingu alusel, ning kohustisena, kui kaupu või teenuseid saadi rahas arveldatava aktsiapõhise maksetehingu alusel.

▼B

- 8 Kui aktsiapõhise maksetehingu alusel omandatud kaubad või saadud teenused ei vasta vara kriteeriumidele, siis kajastatakse neid kuludena.
- 9 Reeglina tekivad kulud kaupade või teenuste tarbimise käigus. Kuna reeglina tarbitakse teenuseid kohe, siis kulud kajastatakse teenuse osutamisel. Kaupu võidakse tarbida mingi teatud perioodi jooksul, mis varude puhul väljendub nende müümises hilisema kuupäeva seisuga ning seetõttu kulu kajastatakse sellel hetkel kui kaubad on tarbitud või müüdud. Mõnikord on tarvis kajastada kulu enne kui kaup või teenus on tarbitud või müüdud, kuna nad ei vasta vara kriteeriumidele. Näiteks võib (majandus)üksus soetada kaupu uue toote arendusprojekti uurimisfaasis. Kuigi neid kaupu ei ole tarbitud, ei kvalifitseeru need asjaomase IFRS-i mõistes varaks.

OMAKAPITALIGA ARVELDATAV AKTSIAPÕHINE MAKSETEHING**Ülevaade**

- 10 Omakapitaliga arveldatava aktsiapõhise maksetehingu puhul hindab (majandus)üksus saadud kaupu või teenused ning vastavat omakapitali suurenemist otseselt, saadud kaupade või teenuste *õiglases väärtuses*, välja arvatud juhul kui õiglast väärtust ei ole võimalik usaldusväärselt hinnata. Kui (majandus)üksusel ei ole võimalik saadud kaupu või teenuseid õiglases väärtuses usaldusväärselt hinnata, siis hindab (majandus)üksus nende õiglast väärtust ja sellele vastavat omakapitali kasvu kaudselt, viidates ⁽¹⁾ võimaldatava omakapitaliinstrumenti õiglasele väärtusele.
- 11 Selleks, et rakendada paragrahvi 10 nõudeid tehingutele *töötajate ja ülejäänud sarnase teenuse pakkujatega*, ⁽²⁾ hindab (majandus)üksus talle osutatud teenuste õiglast väärtust viitega võimaldatava omakapitaliinstrumenti õiglasele väärtusele, kuna reeglina pole võimalik saadud teenuse õiglast väärtust usaldusväärselt hinnata nii, nagu on selgitatud paragrahvis 12. Nende omakapitaliinstrumentide õiglase väärtuse hindamine toimub *võimaldamise kuupäeval*.
- 12 Reeglina võimaldatakse töötajatele aktsiaid, aktsiaoptsioone või teisi omakapitaliinstrumente osana nende hüvitispaketist, lisaks rahas makstavale palgale ja teistele tööhüvitistele. Tavaliselt ei ole võimalik hüvitispaketis eraldi komponentidena hinnata töötaja poolt osutatud teenuste täpsete osade suurust. Samuti võib osutada võimatuks hinnata kogu hüvitispaketi õiglast väärtust eraldi ilma, et oleks otseselt hinnatud võimaldatavat omakapitaliinstrumenti. Enamgi veel, mõnikord võimaldatakse aktsiaid või aktsiaoptsioone pigem osana preemiakokkuleppes kui osana üldisest hüvitisest, st lisatasuna töötajatele, et nad jääksid (majandus)üksusesse või preemiana nende

⁽¹⁾ Käesolev standard kasutab väljendit „viitega” väljendi „selles” asemel, kuna lõplikult hinnatakse tehingut korrutades võimaldataud omakapitaliinstrumentide õiglast väärtust, mis hinnatakse paragrahvides 11 või 13 (milline parasjagu on rakendatav) täpsustatud kuupäeval nende omakapitaliinstrumentide arvuga, mis antakse üle (seletatud paragrahvis 19).

⁽²⁾ Kogu käesoleva standardi järgnevas osas hõlmavad töötajad endas ka ülejäänuid, kes pakuvad sarnaseid teenuseid.

▼ B

pingutuste eest parandada (majandus)üksuse tulemuslikkust. Võimaldades lisaks teistele tasudele aktsiaid või aktsiaoptsioone, maksab (majandus)üksus lisatasusid selleks, et saada lisatulu. Sellise lisatulu õiglase väärtuse hindamine on kõigi eelduste kohaselt keeruline. (Majandus)üksusele osutatud teenuste õiglase väärtuse otsese hindamise keerukuse tõttu hindab (majandus)üksuse töötajate poolt osutatud teenuste õiglast väärtust viitega võimaldatud omakapitaliinstrumentide õiglasele väärtusele.

- 13 Selleks, et rakendada paragrahvis 10 esitatud nõudeid tehingule muude osapooltega kui töötajad, peab olema vaidlustatav eeldus, et saadud kaupade või teenuste õiglast väärtust on võimalik usaldusväärselt hinnata. Seda õiglast väärtust hinnatakse kuupäeval, millal (majandus)üksus saab kätte kauba või vastaspool osutab teenuse. Harvadel juhtudel, kui (majandus)üksus lükkab selle eelduse ümber, kuna teenuste õiglast väärtust ei ole võimalik usaldusväärselt hinnata, siis hindab (majandus)üksus saadud kauba või teenuste ja vastava omakapitali suurenemist kaudselt, viidates võimaldatava omakapitaliinstrumenti õiglasele väärtusele, mida on hinnatud sellel kuupäeval, kui (majandus)üksus omandas tooted või kui vastaspool osutas teenuse.

▼ M23

- 13A Eriti kui (majandus)üksuse saadud tasu (kui see on olemas) tundub olevat väiksem kui tagatud omakapitaliinstrumentide või tekkinud kohustise õiglase väärtus, viitab see tavaliselt asjaolule, et (majandus)üksus on saanud (või saab tulevikus) muud tasu (s.o mittetuvastatavad kaubad või teenused). (Majandus)üksus mõõdab saadud tuvastatavaid kaupu või teenuseid kooskõlas käesoleva IFRSiga. (Majandus)üksus mõõdab saadud (või tulevikus saadavaid) mittetuvastatavaid kaupu või teenuseid aktsiapõhise makse õiglase väärtuse ning saadud (või tulevikus saadavate) tuvastatavate kaupade või teenuste õiglase väärtuse vahena. (Majandus)üksus mõõdab saadud mittetuvastatavaid kaupu ja teenuseid omakapitaliinstrumentide tagamise kuupäeva seisuga. Rahas arveldatavate tehingute korral tuleb aga kohustis iga aruandeperioodi lõpul ümber hinnata kuni kohustise arveldamiseni vastavalt paragrahvidele 30–33.

▼ B**Tehingud, millega võetakse vastu teenuseid**

- 14 Kui võimaldatava omakapitaliinstrumenti üleandmine leiab aset kohe, siis ei ole vastaspool kohustatud viima teenuse kindlaks määratud ajaks lõpuni enne, kui ta ei oma tingimusteta õigust sellele omakapitaliinstrumentile. Vastupidiste tõendite puudumisel järeltab (majandus)üksus, et teenused, mida vastaspool osutas vastutasuna omakapitaliinstrumenti eest, on vastu võetud. Sellisel juhul kajastab (majandus)üksus võimaldamise kuupäeval saadud teenuse täies ulatuses ning suurendades vastavalt omakapitali.

▼ M43

- 15 Kui võimaldatava omakapitaliinstrumenti üleandmine ei leia aset enne kui teine osapool viib teenuse kindlaks määratud ajaks lõpuni, siis eeldab (majandus)üksus, et need teenused, mida teine osapool osutab nende omakapitaliinstrumenti eest, osutatakse tulevikus omandi üleandmisperioodi jooksul. (Majandus)üksus peab nende teenuste üle arvestust ajal, kui teine osapool neid omandi üleandmisperioodil osutab, suurendades vastavalt omakapitali. Näiteks:

▼B

- a) kui töötajale võimaldatakse aktsiaoptsoon tingimusega jätkata kolm aastat teenistust, siis (majandus)üksus eeldab, et töötaja osutab teenuseid vastutasuna aktsiaoptsooni eest selle kolme aastase omandi üleandmisperioodi jooksul.

► **M43** b) kui töötajatele eraldatakse aktsiaoptsoon tingimusega täita (majandus)üksuse mingi *tegevustulemuse tingimus* ja jääda kuni selle täitmiseni (majandus)üksuse teenistusse, ning omandi üleandmisperioodi pikkus sõltub sellest, mis aja jooksul need tingimused täidetakse, siis (majandus)üksus eeldab, et töötaja poolt vastutasuna aktsiaoptsoonile osutatavad teenused saadakse tulevikus eeldatava omandi üleandmisperioodi jooksul. ◀ Kui tulemuse tingimuseks on *turutingimus*, siis selle eeldatava omandi üleandmisperioodi pikkus peab olema kooskõlas eeldusega, mida kasutati võimaldatava optsooni õiglase väärtuse arvutamisel ja seda hiljem ei muudeta. Kui tulemuslikkuse tingimuseks ei ole turutingimus, siis muudab (majandus)üksus vajaduse korral omandi üleandmisperioodi kestust, kui järgnev informatsioon viitab sellele, et omandi üleandmisperioodi kestus erineb algselt hinnatust.

Tehingud, mida hinnatakse viitega võimaldatud omakapitaliinstrumendi õiglasele väärtusele

Võimaldatud omakapitaliinstrumendi õiglase väärtuse määramine

- 16 Tehingu puhul, mida hinnatakse viitega võimaldatud omakapitaliinstrumendi õiglasele väärtusele, hindab (majandus)üksus võimaldatud omakapitaliinstrumendi õiglast väärtust *hindamiskuupäeval*, tuginedes kättesaadavatele turuhindadele ja võttes arvesse neid tähtaegu ja tingimusi, mille juures seda omakapitaliinstrumenti võimaldati (sõltuvalt paragrahvides 19–22 toodud nõuetest).
- 17 Kui turuhinnad pole kättesaadavad, siis hindab (majandus)üksus võimaldatud omakapitaliinstrumendi õiglast väärtust, kasutades hindamismeetodit, kus eeldatakse, millisel hinnatasemel see omakapitaliinstrument oleks hindamiskuupäeval teadlike, huvitatud mitteseotud osapoolte vahelises tehingus olnud. Hindamismeetod peab olema kooskõlas üldiselt aktsepteeritud finantsinstrumentide hinnakujunduse hindamismeetoditega, ja kaasama kõiki tegureid, mida teadlikud, huvitatud turul osalejad hinna määramisel arvestaksid (paragrahvides 19–22 nõuete teema).
- 18 Lisas B on toodud täiendavaid juhiseid aktsiate ja aktsiaoptsooni õiglase väärtuse hindamise kohta, keskendudes töötajatele aktsiate või aktsiaoptsooni võimaldamise tüüpilisematele tunnustele ja tingimustele.

▼ B*Omandi üleandmise tingimuste käsitlemine*▼ M60

19

Omakapitaliinstrumendi võimaldamine võib olla tingimuslik lähtuvalt omandi üleandmise tingimuste täitmisest. Näiteks sõltub aktsiate või aktsiaoptsiooni võimaldamine töötajatele reeglina tingimusest, et (majandus)üksuse töötaja jääb määratud ajaks (majandus)üksusesse tööle. Võidakse kehtestada ka tegevustulemuse tingimused, nagu teatava kasumikasvu saavutamine või (majandus)üksuse aktsia hinna tõus teatavas ulatuses. Aktsiate ja aktsiaoptsiooni õiglase väärtuse hindamisel mõõtmiskuupäeval ei võeta turutingimuste kõrval arvesse omandi üleandmise tingimusi. Selle asemel võetakse muid omandi üleandmise tingimusi kui turutingimused arvesse tehingu summa hindamise kaasatud omakapitaliinstrumentide arvu täpsustamiseks, et lõppkokkuvõttes võimaldatud omakapitaliinstrumendi eest saadud ning kajastatud kaupade ja teenuste kogus põhineks omakapitaliinstrumentide kogusel, mille omand üle anti. Seega, kumulatiivsel baasil ei kajastata ühtki saadud kaupade või teenuste summat, kui võimaldatud omakapitaliinstrumendi üleandmine ebaõnnestub muu *omandi üleandmise tingimuse* kui turutingimus mittetäitmise tõttu, näiteks kui vastaspool ei suuda teenust määratud tähtajaks osutada või kui tegevustulemuse tingimust ei suudeta täita, pidades silmas paragrahvi 21 nõudeid.

▼ B

20

Selleks, et rakendada paragrahvi 19 nõudeid, kajastab (majandus)üksus üleandmisperioodi jooksul saadud kaupade või teenuste koguse, mis baseeruks parimal kättesaadaval hinnangul selle omakapitaliinstrumentide kogusele, mida kavatakse üle anda ja vajaduse korral muudab seda hinnangut kui täiendav informatsioon viitab sellele, et see omakapitaliinstrumentide kogus, mida eeldatavasti üle antakse, erineb eelnevatest hinnangutest. Üleandmiskuupäeval muudab (majandus)üksus hinnangut, et lõplikult üleantavate omakapitaliinstrumentide kogus paragrahvi 21 nõuetega vastavusse viia.

21

Võimaldatud omakapitaliinstrumendi õiglase väärtuse hindamisel arvestatakse turutingimusi, nagu aktsia sihthind, mille juures üleandmise tingimus on määratud (või teostatav). Seega turutingimusega omakapitaliinstrumendi võimaldamisel, kajastab (majandus)üksus kaupu või teenused, saadud teiselt osapoolelt, kes vastab kõikidele ülejäänud üleandmise tingimustele (nt täpsustatud ajaks teenistusse jäänud töötaja poolt osutatud teenus) hoolimata sellest, kas see turutingimus on täidetud.

▼ M2*Omandi mitteüleandmise tingimuste käsitlemine*

21A

Sarnaselt võtab (majandus)üksus arvesse kõiki omandi mitteüleandmise tingimusi, hinnates võimaldatud omakapitaliinstrumentide õiglast väärtust. Seega mitteüleandmise tingimustega omakapitaliinstrumentide võimaldamisel kajastab (majandus)üksus kaupu või teenuseid, mis on saadud vastaspoolelt, kes vastab kõikidele üleandmise tingimustele, mis ei ole turutingimused (nt kindlaksmääratud teenistusspeeriall teenistuses oleva töötaja poolt osutatud teenus) hoolimata sellest, kas need omandi mitteüleandmise tingimused on täidetud.

▼B

Asendusostu tunnuste käsitlemine

- 22 *Asendusostu tunnusega* optsiooni korral ei arvestata hindamiskuupäeval võimaldatud optsiooni õiglase väärtuse hindamisel asendusostu tunnust. Selle asemel arvestatakse *töötajate aktsiaoptsiooni* uue optsiooni võimaldamisel kui ja sel hetkel, kui võimaldatakse täiendavalt töötajate aktsiaoptsioone.

Pärast üleandmiskuupäeva

- 23 Olles kajastanud saadud kaubad ja teenused vastavalt paragrahvidele 10–22, ning vastava omakapitali suurenemise, ei tohiks (majandus)üksus pärast omandi üleandmise kuupäeva teostada kogu omakapitali osas täiendavaid täpsustusi. Näiteks ei tohi (majandus)üksus edaspidiselt tühistada summat, mis kajastatakse töötaja poolt osutatud teenustena, kui üle antud omakapitaliinstrument on hiljem (oma süü läbi) kaotatud või aktsiaoptsiooni korral kui optsioone ei ole kasutatud. Siiski ei takista see (majandus)üksusel kajastama muutusi omakapitali sees, st üleviimist ühest omakapitali komponendist teise.

Kui omakapitaliinstrumendi õiglast väärtust ei ole võimalik usaldusväärselt hinnata

- 24 Paragrahvide 16–23 nõuded rakenduvad kui (majandus)üksusel on tarvis hinnata aktsiapõhist maksetehingut viitega võimaldatud omakapitaliinstrumendi õiglasele väärtusele. Harvadel juhtudel võib (majandus)üksusel osutada võimatuks hindamiskuupäeval usaldusväärselt hinnata võimaldatud aktsiainstrumendi õiglast väärtust kooskõlas paragrahvidega 16–22. Ainult sellistel harvadel juhtudel selle asemel (majandus)üksus:

- a) hindab esmaselt omakapitaliinstrumendi selle *tegelik* väärtuses sellel kuupäeval, mil (majandus)üksus omandab tooted või teine osapool osutab talle teenust ja järgnevalt ►M5 iga aruandeperioodi lõpus ◄ ning lõpliku kokkuleppe kuupäeval, koos mis tahes muutusega kasumi või kahjumi tegelik väärtuses. Aktsiaoptsiooni võimaldamise puhul on aktsiapõhise makse kokkuleppe lõplikult arveldatud kui optsiooni kasutatakse, kui see on (oma süü läbi) kaotatud (nt töösuhete lõppemise korral) või kehtetuks muutumise korral (nt optsioonide tähtaja lõppemisel).
- b) kajastab saadud kaubad või teenused, toetudes lõppkokkuvõttes üleantud (kus võimalik) või lõppkokkuvõttes kasutatud omakapitaliinstrumentide kogustele. Näiteks selleks, et rakendada seda nõuet aktsiaoptsioonile, kajastab (majandus)üksus üleandmisperioodil saadud kaubad või teenused, kui üldse, vastavalt paragrahvidele 14–15, ainult paragrahvi 15 punkti b turutingimust puudutavad nõuded ei rakendu. Üleandmisperioodil saadud kaupu või teenuseid kajastatav kogus toetub eeldatavalt üleantavale aktsiaoptsioonide arvule. Kui tarvis, muudab (majandus)üksus selle hinnangu, kui järgnev informatsioon viitab sellele, et oodatav üleantav aktsiaoptsioonide kogus erineb algselt hinnatust. Üleandmiskuupäeval muudab (majandus)üksus hinnangu, et vastavusse viia lõppkokkuvõttes üleantud omakapitaliinstrumentide kogus.

▼B

Pärast üleandmiskuupäeva muudab (majandus)üksus saadud kauba või teenuste kogust, kui aktsiaoptsioon on hiljem (oma süü tõttu) kaotatud või tähtaja lõppemise tõttu kehtetuks muutunud.

25 Kui (majandus)üksus rakendab paragrahvi 24, siis ei ole vaja rakendada paragrahve 26–29, kuna paragrahvis 24 äratoodud tegeliku väärtuse meetodit rakendades võetakse arvesse igat omakapitaliinstrumenti võimaldamise tähtaegade ja tingimuste muutmist. Siiski, kui (majandus)üksus arveldab võimaldatud omakapitaliinstrumenti, mille puhul rakendatakse paragrahvi 24:

a) siis, kui arveldamine toimub üleandmisperioodi jooksul, kajastab (majandus)üksus arveldust kui üleandmise kiirendust ja seega kajastab kohe summa, mis muidu oleks kajastatud järelejäänud üleandmisperioodi jooksul talle osutatud teenuste alusel.

b) igat makset, mis on tehtud arvelduse raames, tuleb kajastada omakapitaliinstrumenti tagasiostmisena, st omakapitali vähenduse, välja arvatud ulatuses, mille võrra makse ületab tagasiostu kuupäeval mõõdetava omakapitaliinstrumenti tegelikku väärtust. Selline ületav osa kajastatakse kuluna.

Omakapitaliinstrumenti võimaldamise tähtaegade ja tingimuste muutmine, kaasa arvatud tühistamised ja arveldamine

26 (Majandus)üksus võib muuta omakapitaliinstrumenti võimaldamise tähtaegu ja tingimusi. Näiteks võidakse vähendada töötajatele eraldatud optiooni täitmishinda (st hinnata optioon ümber), mis suurendab selle optiooni õiglast väärtust. Paragrahvide 27–29 nõuded kajastamiseks muutmisega kaasnevaid mõjusid on väljendatud töötajatega tehtava aktsiapõhise maksetehingu kontekstis. Siiski rakendatakse neid nõudmisi ka aktsiapõhise maksetehingu puhul, mis toimuvad lisaks töötajatele ka teiste osapooltega ning mis on hinnatud koos viitega võimaldatud omakapitaliinstrumenti õiglasele väärtusele. Viimati käsitletud situatsiooni puhul, mis tahes paragrahvides 27–29 esinev viide võimaldamise kuupäevale käib hoopis selle kuupäeva kohta, millal (majandus)üksus omandab kauba või millal vastaspool osutab teenuse.

27 (Majandus)üksus kajastab miinimumina temale osutatud teenused, mis on hinnatud võimaldamise kuupäeval võimaldatud omakapitaliinstrumenti õiglase väärtusega, välja arvatud juhul kui selle omakapitaliinstrumenti üleandmist võimaldamise kuupäeval kindlaksmääratud üleandmise tingimuste (välja arvatud turutingimused) mittetäitmise tõttu ei toimu. See kehtib mõõndusteta mis tahes omakapitaliinstrumenti võimaldamise tingimuste muutmise korral või selle omakapitaliinstrumenti võimaldamise tühistamise või arveldamise puhul. Lisaks kajastab (majandus)üksus muutmise mõjud, mis suurendavad aktsiapõhise maksekokkuleppe üldist õiglast väärtust või on mõnel muul viisil töötajale tulutoovad. Selle nõude rakendamise juhtnöörid on ära toodud lisas B.

▼ M2

28 Kui võimaldatavad omakapitaliinstrumentid tühistatakse või nendega arveldatakse üleandmisperioodil (muul põhjusel kui üleandmistingimuste täitmata jätmise korral võimaldamise tühistamine või edasilükkamine):

▼ B

a) (majandus)üksus kajastab tühistamist või arveldamist kui üleandmise kiirendust, ja seega kajastab kohe summa, mis teisel juhul oleks kajastatud järelejäänud üleandmisperioodi jooksul saadud teenuste alusel;

▼ M2

b) igat makset, mis on tehtud töötajale seoses võimaldamise tühistamise või lõpetamisega, tuleb kajastada omakapitaliinstrumenti tagasiostmisena, st omakapitali vähendusena, välja arvatud ulatuses, mis ületab tagasiostu kuupäeva seisuga hinnatud võimaldatud omakapitaliinstrumenti õiglast väärtust. Taoline ületatav osa kajastatakse kuluna. Kui aga aktsiapõhine maksekokkulepe sisaldas kohustise komponente, hindab (majandus)üksus kohustise õiglase väärtuse ümber tühistamis- või arvelduskuupäeva seisuga. Iga makse, mis on tehtud kohustise komponendi arveldamiseks, kajastatakse kui kohustise tasumine;

▼ B

c) kui töötajale võimaldatakse uusi omakapitaliinstrumente ning selle kuupäeva seisuga, mil neid uusi omakapitaliinstrumente võimaldatakse käsitleb (majandus)üksus uusi võimaldatavaid omakapitaliinstrumente kui asendusomakapitaliinstrumente tühistatud omakapitaliinstrumentidele, kajastab (majandus)üksus asendusomakapitaliinstrumentide võimaldamist samamoodi, nagu esialgse omakapitaliinstrumenti võimaldamise modifitseerimist kooskõlas lisa B paragrahvis 27 kirjeldatuga. Võimaldatav täiendav õiglane väärtus on asendusomakapitaliinstrumentide ja tühistatud omakapitaliinstrumentide õiglase netoväärtuse vahe asendusomakapitaliinstrumentide võimaldamise kuupäeva seisuga. Tühistatud omakapitaliinstrumentide õiglane netoväärtus on nende õiglane väärtus vahetult enne tühistamist, miinus iga omakapitaliinstrumentide tühistamisel töötajatele tehtud makse summa, mis on kajastatud omakapitali vähendusena kooskõlas eespool kirjeldatud punktiga b. Kui (majandus)üksus ei määratle uusi võimaldatavaid omakapitaliinstrumente tühistatud omakapitaliinstrumentide asendusomakapitaliinstrumentidena, siis kajastab (majandus)üksus selliseid uusi omakapitaliinstrumente uute võimaldatavate omakapitaliinstrumentidena.

▼ M2

28A Kui (majandus)üksus või vastaspool saab valida, kas täita mitteüleandmistingimust, käsitleb (majandus)üksus (majandus)üksuse või vastaspoole poolset mitteüleandmistingimuse täitmata jätmist üleandmisperioodil tühistamisena.

▼ B

29 Kui (majandus)üksus ostab üleantud omakapitaliinstrumenti tagasi, siis tuleb töötajatele tehtud makset kajastada omakapitali vähendusena, välja arvatud ulatuses, milles makse ületab tagasiostu kuupäeva seisuga hinnatud tagasiostetud omakapitaliinstrumenti õiglast väärtust. Selline ületav osa kajastatakse kuluna.

▼ B**RAHAS ARVELDATAV AKTSIAPÕHINE MAKSETEHING****▼ M60**

30 Rahas arveldatava aktsiapõhise maksetehingu puhul mõõdab (majandus)üksus saadud kaupu või teenuseid ja sellega kaasnevat kohustist kohustiste õiglases väärtuses, pidades silmas paragrahvide 31–33D nõudeid. Seni kuni kohustist ei ole arveldatud, hindab (majandus)üksus kohustise ümber õiglasele väärtusele iga aruandeperioodi lõpus ja arvelduskuupäeval, kajastades õiglase väärtuse muutust selle perioodi kasumis või kahjumis.

31 Näiteks võib (majandus)üksus anda töötajatele aktsia hinna tõusust tulenevad õigused, mis on osa nende hüvitise paketist, mille kohaselt töötajad saavad õiguse rahaliseks kompensatsiooniks (omakapitaliinstrumendi asemel), mis põhineb (majandus)üksuse aktsia hinna suurenemisel kindlaks määratud ulatuses kindlaks määratud perioodil. Samuti võib (majandus)üksus anda oma töötajatele õiguse saada tulevase rahalise makseid, andes neile õiguse aktsiatele (kaasa arvatud aktsiad, mis emiteeritakse aktsiaoptsiooni realiseerimisel), mis on lunastatavad kas kohustuslikult (näiteks töölepingu lõppemisel) või töötaja valikul. Sellised kokkulepped on rahas arveldatavate aktsiapõhiste maksetehingute näited. Aktsia hinna tõusust tulenevaid õigusi kasutatakse mõne paragrahvides 32–33D sätestatud nõude näitlikustamiseks; nende paragrahvide nõudeid kohaldatakse siiski kõigi rahas arveldatavate aktsiapõhiste maksetehingute suhtes.

▼ B

32 (Majandus)üksus kajastab saadud teenused ja kohustise teenuse eest tasuda hetkel, kui töötaja teenust osutab. Näiteks mõned aktsia hinna tõusust tulenevad õigused kuuluvad kohe töötajale ja seega ei ole tal tarvis lõpetada teenuse kindlaks määratud perioodi, et saada õigust rahalisteks makseteks. Vastupidiste tõendite puudumisel järeldab (majandus)üksus, et teenused, mida osutas töötaja vastutasuna aktsia hinna tõusust tulenevate õiguste eest, on kätte saadud. Seetõttu kajastab (majandus)üksus kohe saadud teenused ja kohustise maksta nende eest. Kui aktsia hinna tõusust tulenevaid õigusi ei anta üle enne kui töötaja on täitnud kindlaks määratud perioodil teenuste osutamise nõuded, siis kajastab (majandus)üksus saadud teenused ja kohustise nende eest maksta siis, kui töötajad on selle perioodi jooksul teenuse osutamise lõpuni viinud.

▼ M60

33 Kohustist aktsia hinna tõusust tulenevale õigusele mõõdetakse nii esmakordselt kui edaspidiselt iga aruandeperioodi lõpus kuni arveldamiseni õiglases väärtuses, rakendades optsiooni hindamise mudelit ning võttes arvesse tingimusi, mille juures aktsia hinna tõusust tulenevad õigused anti, ja ulatust, milleni on töötajad aruandeperioodi lõpu seisuga teenust osutanud, pidades silmas paragrahvide 33A–33D nõudeid. (Majandus)üksus võib rahas arveldatava aktsiapõhise makse võimaldamise tingimusi muuta. Juhised sellise rahas arveldatava aktsiapõhise maksetehingu muutmiseks, mis liigitatakse rahas arveldatavast ümber omakapitaliga arveldatavaks, on esitatud lisa B paragrahvides B44A–B44C.

▼ **M60****OMANDI ÜLEANDMISE JA MITTEÜLEANDMISE TINGIMUSTE KÄSITLEMINE**

33A Rahas arveldatav aktsiapõhine maksetehing võib sõltuda omandi üleandmise tingimuste täitmisest. Võidakse kehtestada ka tegevustulemuse tingimused, nagu teatava kasumikasvu saavutamine või (majandus)üksuse aktsia hinna tõus teatavas ulatuses. Rahas arveldatava aktsiapõhise makse õiglase väärtuse hindamisel mõõtmiskuupäeval ei võeta turutingimuste kõrval arvesse omandiõiguse üleandmise tingimusi. Selle asemel võetakse muid omandiõiguse üleandmise tingimusi kui turutingimused arvesse, muutes tehingust tuleneva kohustise summa mõõtmisse kaasatud hüvede arvu.

33B Paragrahvi 33A nõuete kohaldamiseks kajastab (majandus)üksus omandiõiguse üleandmise perioodi jooksul saadud kaupade või teenuste koguse. See põhineb selliste hüvede arvu parimal kättesaadaval hinnangul, mille omandiõigus eeldatavalt üle antakse. (Majandus)üksus muudab vajaduse korral seda hinnangut, kui edaspidised andmed viitavad sellele, et selliste hüvede kogus, mille omandiõigus eeldatavalt üle antakse, erineb eelmistest hinnangutest. Omandiõiguse üleandmise kuupäeval muudab (majandus)üksus hinnangut, et viia see vastavusse selliste hüvede kogusega, mille omandiõigus lõppkokkuvõttes üle anti.

33C Võimaldatud rahas arveldatava aktsiapõhise makse õiglase väärtuse hindamisel ning õiglase väärtuse ümberhindamisel iga aruandeperioodi lõpus ja arvelduskuupäeval võetakse arvesse turutingimusi, nagu aktsia sihthind, millest omandiõiguse üleandmine (või kasutamine) sõltub, ning omandiõiguse mitteüleandmise tingimusi.

33D Paragrahvide 30–33C kohaldamise tulemusel võrdub kumulatiivne summa, mis rahas arveldatava aktsiapõhise makse eest saadud kaupade ja teenuste puhul kokkuvõttes kajastatakse, tasutud rahasummaga.

NETOARVELDUSE VÕIMALUSEGA AKTSIAPÕHISED MAKSETEHINGUD KOOS MAKSUDE KINNIPIDAMISE KOHUSTUSTEGA

33E Maksualased õigusnormid võivad kohustada (majandus)üksust pidama kinni teatava summa töötaja aktsiapõhise maksega seotud maksukohustuse jaoks ja kandma selle tavaliselt rahas töötaja eest üle maksuhaldurile. Selle kohustuse täitmiseks võivad aktsiapõhise makse kokkuleppe tingimused lubada (majandus)üksusel pidada kõigist omakapitaliinstrumentidest, mis emiteeritaks töötajale aktsiapõhise makse tegemisel (või omandiõiguse üleandmisel), kinni töötaja maksukohustuse rahalisele väärtusele vastava arvu omakapitaliinstrumente, või kohustada (majandus)üksust seda tegema (see tähendab, et aktsiapõhise makse kokkuleppega kaasneb netoarvelduse võimalus).

33F Erandina paragrahvi 34 nõuetest liigitatakse paragrahvis 33E kirjeldatud tehing tervikuna omakapitaliga arveldatavaks aktsiapõhiseks maksetehinguks, kui see oleks nii liigitatud netoarvelduse võimaluse puudumise korral.

▼ M60

33G (Majandus)üksus kohaldab käesoleva standardi paragrahvi 29 selliste aktsiate kinnipidamise arvestamiseks, mida kasutatakse maksuhaldurile makse tegemiseks seoses töötaja aktsiapõhise maksega seotud maksukohustusega. Seepärast arvestatakse tehtud makset kinnipeetud aktsiate puhul omakapitali vähendusena, välja arvatud juhul, kui makse on suurem kui kinnipeetud omakapitaliinstrumentide õiglase väärtus netoarvelduse kuupäeval.

33H Paragrahvi 33F kohane erand ei kehti järgmistel juhtudel:

- a) netoarvelduse võimalusega aktsiapõhise makse kokkulepe, mille puhul ei ole (majandus)üksusel maksualaste õigusnormide kohaselt kohustust pidada kinni teatav summa töötaja aktsiapõhise maksega seotud maksukohustuse jaoks või
- b) (majandus)üksuse kinnipeetav mis tahes omakapitaliinstrument, mis ületab töötaja aktsiapõhise maksega seotud maksukohustust (see tähendab, et (majandus)üksus peab kinni aktsiaid summas, mis on suurem kui töötaja maksukohustuse rahaline väärtus). Sellised ülemääraseid kinnipeetavad aktsiad kajastatakse rahas arveldatava aktsiapõhise maksena, kui asjaomane summa tasutakse töötajale rahas (või muude varadega).

▼ B**RAHA ALTERNATIIVIDEGA AKTSIAPÕHINE MAKSETEHING**

34 Aktsiapõhistes maksetehingutes, mille kokkuleppe tingimused võimaldavad (majandus)üksusel või vastaspoolel otsustada, kas (majandus)üksus arveldab tehingu rahas (või teiste varadega) või emiteerides omakapitaliinstrumenti, kajastab (majandus)üksus seda tehingut või selle tehingu komponenti rahas arveldatava aktsiapõhise maksetehinguna sellisel juhul ja sellises ulatuses, milleni (majandus)üksusel ilmneb rahas või teistes varades arveldamise kohustis või aktsiapõhise maksetehinguna sellisel juhul ja sellises ulatuses, milles sellist kohustist ei ole ilmnenu.

Aktsiapõhine maksetehing, mille kokkuleppe tingimused võimaldavad vastaspoolel arveldamist valida

35 Kui (majandus)üksus on võimaldanud vastaspoolele õiguse valida, kas aktsiapõhine maksetehing arveldatakse rahas⁽¹⁾ või omakapitaliinstrumentide emiteerimisega, siis on (majandus)üksus võimaldanud liitfinantsinstrumenti, mis sisaldab võla komponenti (st vastaspoole õigust nõuda makset rahas) ja omakapitali komponenti (st vastaspoolel on õigus nõuda arveldamist pigem omakapitaliinstrumentiga kui rahas). Tehingutes teiste osapooltega kui seda on töötajad, mille puhul saadud kaupade või teenuste õiglast väärtust mõõdetakse otseselt, mõõdab (majandus)üksus kaupade või teenuste saamise kuupäeva seisuga liitfinantsinstrumenti omakapitali komponendi saadud kaupade või teenuste õiglase väärtuse ja võlakomponendi õiglase väärtuse vahena.

36 Teisteks tehinguteks, mis hõlmavad ka tehinguid töötajatega, hindab (majandus)üksus liitfinantsinstrumentide õiglast väärtust hindamiskuu-päeval, võttes arvesse tingimusi, millega õiguseid rahale või omakapitaliinstrumentidele võimaldati.

⁽¹⁾ Kõik paragrahvides 35-43 tehtud viited rahale hõlmavad ka ettevõtte teisi varasid.

▼B

- 37 Paragrahvi 36 rakendamiseks hindab (majandus)üksus kõigepealt võlakomponendi õiglase väärtuse ja hindab siis omakapitali osa õiglase väärtuse, võttes arvesse seda, et teine osapool peab selleks, et saada omakapitaliinstrumente, loobuma õigusest saada raha. Liitfinantsinstrumentide õiglane väärtus on kahe komponendi õiglase väärtuste summa. Sageli on aktsiapõhine maksetehing, milles vastaspoolel on võimalus valida arvelduse meetod, struktureeritud nii, et ühe arveldusalternatiivi õiglane väärtus on sama, mis teisel. Näiteks võib teisel osapoolel olla õigus valida, kas saada aktsiaoptsiooni või arveldada rahas aktsiahinna kallinemisega seotud õigused. Sellisel juhul on omakapitali osa õiglane väärtus null ja seega liitfinantsinstrumentide õiglane väärtus on sama, mis võla komponendi õiglane väärtus. Vastupidiselt, kui alternatiivsete arvelduste õiglased väärtused erinevad, siis tavaliselt on omakapitali osa suurem kui null, mis omakorda tähendab, et liitfinantsinstrumentide õiglane väärtus on suurem kui võla komponendi õiglane väärtus.
- 38 (Majandus)üksus kajastab liitfinantsinstrumendi kaudu saadud kaubad ja teenused liitinstrumendi komponentide tasandil. Võla komponendi osas kajastab (majandus)üksus saadud kaubad või teenused ning kohustise nende eest tasuda vastaspoole poolt kaupade tarnimisel või teenuse osutamisel vastavalt rahas arveldatavate aktsiapõhise maksetehingu tingimustele (paragrahvid 30–33). Omakapitali komponendi puhul (kui üldse), kajastab (majandus)üksus saadud kaubad või teenused ning omakapitali suurenemise vastaspoole poolt kaupade tarnimisel või teenuse osutamisel vastavalt omakapitaliga arveldatavate aktsiapõhiste maksetehingute tingimustele (paragrahvid 10–29).
- 39 Arvelduskuupäeval hindab (majandus)üksus kohustise ümber tema õiglasele väärtusele. Kui (majandus)üksus arveldab pigem omakapitaliinstrumendi emiteerimise kaudu kui rahas, siis kantakse kohustis otse omakapitali tasuna omakapitaliinstrumendi emiteerimise eest
- 40 Kui (majandus)üksus arveldab pigem rahas kui omakapitaliinstrumente emiteerides, siis tuleb makset rakendada selliselt, et selle kaudu arveldataks kohustis tervikuna. Iga omakapitali osa, mis on eelnevalt kajastatud, jääb omakapitali hulka. Valides arveldamise võimalusena raha, välistab vastaspool õiguse saada omakapitaliinstrumente. Siiski ei takista see (majandus)üksusel kajastama muutusi omakapitali sees, st ülekannet ühest omakapitali komponendist teise.

Aktsiapõhine maksetehing, mille kokkuleppe tingimused võimaldavad (majandus)üksusel arveldamist valida

- 41 Aktsiapõhise maksetehingu puhul, mille kokkuleppe tingimused võimaldavad (majandus)üksusel valida, kas arveldada rahas või emiteerides omakapitaliinstrumenti, otsustab (majandus)üksus, kas tal on kehtiv kohustus arveldada rahas ja kajastada vastavalt aktsiapõhist maksetehingut. (Majandus)üksusel on kehtiv kohustus arveldada rahas, kui omakapitaliinstrumendiga arveldamise võimalus ei oma majanduslikku sisu (nt kui (majandus)üksusel on seadusest tulenevalt keelatud aktsiaid emiteerida) või kui (majandus)üksusel on varasem praktika või kindlaksmääratud poliitika rahas arveldamiseks või üldjuhul arveldatakse rahas kui vastaspool selleks soovi avaldab.

▼ B

- 42 Kui (majandus)üksusel on kehtiv kohustus rahas arveldamiseks, siis tuleb seda tehingut kajastada lähtudes paragrahvides 30–33 kirjeldatud rahas arveldatavate aktsiapõhise maksetehingu põhimõtetest.
- 43 Kui selliseid kohustusi ei eksisteeri, siis kajastab (majandus)üksus tehingut lähtudes paragrahvides 10–29 kirjeldatud omakapitaliga arveldatavate aktsiapõhise maksetehingu põhimõtetest. Arveldamisel:
- a) kui (majandus)üksus otsustab arveldada rahas, siis rahalist makset kajastatakse omakapitali tagasiostuna, st omakapitali vähendamisena, välja arvatud allpool punktis c toodud juhul;
 - b) kui (majandus)üksus otsustab arveldada omakapitaliinstrumenti emiteerimisega, siis edasist kajastamist ei nõuta (kui tarvis siis ainult ülekannet ühest omakapitali komponendist teise), välja arvatud allpool punktis c toodud juhul;
 - c) kui (majandus)üksus otsustab valida arveldamisel alternatiivi, millel on arvelduskuupäeva seisuga kõrgem õiglane väärtus, siis kajastab (majandus)üksus väärtust ületava osa kuludes, st et see on kas makstud raha ja selle omakapitaliinstrumenti õiglase väärtuse vahe, mis oleks emiteeritud, või emiteeritud omakapitaliinstrumenti ja selle rahasumma vahe, mis oleks tasutud, sõltuvalt sellest, kumb variant kehtib.

▼ M23**AKTSIAPÕHISED MAKSETEHINGUD KONTSERNI (MAJANDUS)ÜKSUSTE VAHEL (2009. AASTA MUUDATUSED)**

- 43A Kontserni (majandus)üksuste vaheliste aktsiapõhiste maksetehingute korral peab kaupu või teenuseid saav (majandus)üksus oma konsolideerimata või eraldiseisvates finantsaruannetes mõõtma saadud kaupu ja teenuseid kas omakapitaliga arveldatava või rahas arveldatava aktsiapõhise tehinguna, hinnates järgmist:

- a) tagatud hüvede olemust, ja
- b) (majandus)üksuse enda õigusi ja kohustusi.

Kaupu või teenuseid saava (majandus)üksuse kajastatud summa võib erineda summast, mille kajastab kontsern või kontserni muu (majandus)üksus, mis aktsiapõhise maksetehingu arveldab.

- 43B Kaupu või teenuseid saav (majandus)üksus mõõdab saadud kaupu või teenuseid omakapitaliga arveldatava aktsiapõhise maksetehinguna, kui:

- a) tagatud hüved on tema enda omakapitalinstrumendid, või
- b) (majandus)üksusel ei ole kohustust aktsiapõhist maksetehingut arveldada.

Seejärel hindab (majandus)üksus vastava omakapitaliga arveldatava aktsiapõhise maksetehingu ümber üksnes turuga mitteseotud omandi üleandmise tingimustest tulenevalt vastavalt paragrahvidele 19–21. Kõikidel muudel juhtudel mõõdab kaupu või teenuseid saav (majandus)üksus saadud kaupu või teenuseid rahas arveldatava aktsiapõhise maksetehinguna.

▼ M23

- 43C (Majandus)üksus, mis arveldab aktsiapõhist maksetehingut, mille puhul kaupade või teenuste saaja on kontserni muu (majandus)üksus, kajastab tehingut omakapitaliga arveldatava aktsiapõhise maksetehinguna üksnes juhul, kui tehing arveldatakse (majandus)üksuse enda omakapitaliinstrumentidega. Muul juhul kajastatakse tehing rahas arveldatava aktsiapõhise maksetehinguna.
- 43D Mõned kontserni tehingud hõlmavad tagasimaksekokkuleppeid, mille puhul üks kontserni (majandus)üksus peab maksma teisele kontserni (majandus)üksusele aktsiapõhiste maksete tegemise eest kaupade tarnijatele või teenuste osutajatele. Sel juhul arvestab kaupu või teenuseid saav (majandus)üksus aktsiapõhise maksetehingu vastavalt paragrahvi 43B olenemata kontsernisisesest tagasimaksekokkuleppest.

▼ B

AVALIKUSTATAV TEAVE

- 44 (Majandus)üksus avalikustab informatsiooni, mis võimaldab finantsaruannete kasutajatel mõista teatud perioodi aktsiapõhiste maksete olemust ja ulatust
- 45 Et täita paragrahvis 44 toodud põhimõtet, avalikustab (majandus)üksus vähemalt järgmise:
- a) iga selle perioodi jooksul kehtinud aktsiapõhise makse kokkuleppe kirjelduse, sealhulgas iga kokkuleppe üldised tingimused, nagu üleandmistingimused, maksimaalne optioonide võimaldamise kestus ja arveldamise meetod (nt kas rahas või omakapitaliga). Sisult sarnaseid aktsiapõhiste maksete kokkuleppeid omav (majandus)üksus esitab koondinformatsiooni, välja arvatud juhul kui iga kokkuleppe eraldi avalikustamine on vajalik paragrahvis 44 toodud põhimõtte täitmiseks;
 - b) aktsiaoptsoonide arv ja kaalutud keskmine kasutushind iga järgmise optsoonirühma lõikes:
 - i) perioodi alguses kehtinud;
 - ii) võimaldatud perioodi jooksul;
 - iii) loobutud perioodi jooksul;
 - iv) kasutatud perioodi jooksul;
 - v) aegunud perioodi jooksul;
 - vi) kehtivad perioodi lõpus ja
 - vii) kasutatavad perioodi lõpus;
 - c) perioodi jooksul kasutatud aktsiaoptiooni puhul kaalutud keskmine aktsiahind selle kasutamise kuupäeval. Kui optiooni kasutati perioodi jooksul turutingimustel, siis võib (majandus)üksus avalikustada hoopis perioodi keskmise aktsiahinna.

▼B

d) perioodi lõpu seisuga avalikustatakse jõus olevate aktsiaoptsioonide kohta kasutushindade vahemik ning kaalutud keskmine järelejäänud eluiga. Kui kasutushindade vahemik on lai, siis jaotatakse jõus olevad optsioonid vahemikesse, mis aitavad hinnata võimalike emiteeritavate aktsiate arvu ja ajastust ning rahasummat, mis võidakse saada optsioonide kasutamisest.

46 (Majandus)üksus avalikustab informatsiooni, mis võimaldab finantsaruannete kasutajatel mõista, kuidas selle perioodi jooksul tuletati saadud kaupade või teenuste või võimaldatud omakapitaliinstrumentide õiglane väärtus.

47 Kui (majandus)üksus on hinnanud vastutasuna omakapitaliinstrumentide eest saadud kaupade või teenuste õiglast väärtust kaudselt, mis on viitega võimaldatud omakapitaliinstrumentide õiglasele väärtusele, siis paragrahvis 46 toodud põhimõtte täitmiseks avalikustab (majandus)üksus vähemalt järgmise:

a) selle perioodi jooksul eraldatud aktsiaoptsioonide juures nende optsioonide kaalutud keskmise hinna hindamiskuupäeval ja informatsiooni selle kohta, kuidas see õiglane väärtus leiti, kaasa arvatud:

i) kasutatud optsioonide hindamise mudeli ja sellesse mudelisse sisestatud lähteandmed, sealhulgas aktsia kaalutud keskmine hind, (optsiooni) kasutushind, eeldatud volatiilsus, eeldatud dividendid, riskivaba intressimäära ja mis tahes muud mudeli lähteandmed, sealhulgas kasutatud meetodid ja tehtud oletused, mis võtavad arvesse mõjusid eeldatavast kasutamisest enne lõpptähtaja saabumist;

ii) kuidas eeldatav volatiilsus kindlaks määrati, sealhulgas ülevaade sellest, mil määral baseerub eeldatav volatiilsus minevikus toimunud, ja

iii) kas ja kuidas mis tahes muud võimaldatud optsioonide tunnused, nagu näiteks turutingimused, kaasati õiglase väärtuse hindamisse;

b) perioodi jooksul võimaldatud ülejäänud omakapitaliinstrumentide (välja arvatud aktsiaoptsioonide) kohta nende omakapitaliinstrumentide hulk ja kaalutud keskmine õiglane väärtus hindamiskuupäeval ning informatsioon selle kohta, kuidas see õiglane väärtus leiti, sealhulgas:

i) kui õiglast väärtust ei hinnatud vaadeldava turu hindade baasil, siis kuidas see tuletati;

ii) kas ja kuidas eeldatavad dividendid kaasati õiglase väärtuse hindamisse ja

iii) kas ja kuidas kaasati mis tahes muud võimaldatavate omakapitaliinstrumentide tunnused õiglase väärtuse hindamisse;

c) aktsiapõhiste maksete kokkulepete kohta, mida perioodi jooksul muudeti:

i) nende muutuste selgitused;

ii) võimaldatav lisanduv õiglane väärtus (nende muutuste tulemusena) ja

iii) võimaluse korral informatsioon selle kohta, kuidas võimaldatavat lisanduvat õiglast väärtust hinnati kooskõlas punktides a ja b toodud nõuetega.

▼B

- 48 Kui (majandus)üksus on hinnanud sellel perioodil saadud kaupade ja teenuste õiglast väärtust otseselt, siis avalikustab (majandus)üksus, kuidas see õiglane väärtus tuletati, nt kas õiglane väärtus hinnati lähtudes nende kaupade ja teenuste turuhinnast.
- 49 Kui (majandus)üksus on vaidlustanud paragrahvis 13 toodud eelduse, tuleb see asjaolu avalikustada ning avalikustada, miks eeldus vaidlustati.
- 50 (Majandus)üksus avalikustab informatsiooni, mis võimaldab finantsaruande kasutajatel mõista selle perioodi aktsiapõhiste maksetehingute mõju (majandus)üksuse kasumile või kahjumile ning tema finantsseisundile.
- 51 Et toetada paragrahvi 50 eesmärki, avalikustab (majandus)üksus vähemalt järgmise:
- a) perioodil kajastatud kulude summa, mis tekkis aktsiapõhistest maksetehingutest, mille tulemusena saadud kaubad ja teenused ei kvalifitseerunud kajastamiseks varadena, ja seega kajastati kohe kuludena, sealhulgas avalikustatakse eraldi see osa kulude summast, mis tekkis tehingutest, mida kajastati kui omakapitaliga arveldatavat aktsiapõhist maksetehingut;
 - b) aktsiapõhisest maksetehingust tekkinud kohustised:
 - i) ►**M5** finantsseisundi aruandeline ◀ (jääk)maksumus perioodi lõpus ja
 - ii) tegelik väärtus perioodi lõpus kohustiste osas, milles vastaspoole õigused rahale või teistele varadele anti perioodi lõpu seisuga üle (nt üle antud aktsiahinna tõusust tulenevad õigused).

▼M60

- 52 Kui käesoleva standardiga nõutud informatsiooni avalikustamise nõuetest ei piisa paragrahvides 44, 46 ja 50 esitatud põhimõtete täitmiseks, siis avalikustab (majandus)üksus täiendavalt vastava informatsiooni. Näiteks kui (majandus)üksus on kooskõlas paragrahviga 33F liigitanud mõne aktsiapõhise maksetehingu omakapitaliga arveldatavaks, avalikustab ta hinnangu summa kohta, mille ta kannab eeldatavasti üle maksuhaldurile töötaja maksukohustuse täitmiseks, juhul kui kasutajaid on vaja teavitada aktsiapõhise makse kokkuleppega seotud tulevaste rahavoogude mõjust.

▼B**ÜLEMINEKUSÄTTED**

- 53 Omakapitaliga arveldatavate aktsiapõhise maksetehingu puhul rakendab (majandus)üksus käesolevat IFRS-i aktsiate, aktsiaoptsioonide või teise omakapitaliinstrumenti võimaldamise puhul, mis olid võimaldatud pärast 2002. aasta 7. novembrit ja mida polnud veel enne käesoleva IFRS-i jõustumise hetkeks üle antud.
- 54 (Majandus)üksusel soovitatakse, kuid ei nõuta rakendada käesolevat IFRS-i teiste omakapitaliinstrumentide võimaldamise korral, kui (majandus)üksus on avalikult teada andnud selliste omakapitaliinstrumentide õiglase väärtuse hindamiskoopäeva seisuga.

▼ B

- 55 Nende võimaldatavate omakapitaliinstrumentide puhul, millele käesolev IFRS rakendub, korrigeerib (majandus)üksus võrdlusandmeid ja kui võimalik, siis ka varasema perioodi kohta esitatud jaotamata kasumi algsaldot.
- 56 Omakapitaliinstrumentide võimaldamisel, mille puhul käesolevat standardit ei rakendata (nt omakapitaliinstrumentid, mida on võimaldatud enne 2002. aasta 7. novembrist), avalikustab (majandus)üksus sellest hoolimata paragrahvides 44 ja 45 nõutud informatsiooni.
- 57 Kui pärast standardi jõustumist (majandus)üksus muudab omakapitaliinstrumentide võimaldamise tingimusi sellisteks, mille puhul käesolevat IFRS-i ei rakendata, siis sellest hoolimata rakendab (majandus)üksus selliste muudatuste kajastamisel paragrahve 26–29.
- 58 Käesoleva standardi jõustumise hetkel eksisteerivate aktsiapõhiste maksetehingutega kaasnevate kohustiste puhul rakendab (majandus)üksus käesolevat IFRS-i tagasiulatuvalt. Nende kohustiste puhul korrigeerib (majandus)üksus võrdlusinformatsiooni, sealhulgas varasema esitatud perioodi jaotamata kasumi algsaldot, mille kohta võrreldav informatsioon on esitatud, välja arvatud see, et (majandus)üksuselt ei nõuta võrreldava informatsiooni avaldamist ulatuseni, milles see informatsioon seostub 2002. aasta 7. novembrist varasema perioodiga.
- 59 (Majandus)üksust julgustatakse, kuid temalt ei nõuta käesoleva IFRS-i tagasiulatuvat rakendamist teiste aktsiapõhistest makseülekannetest tekkinud kohustiste puhul, näiteks kohustiste puhul, mis arveldati võrreldava informatsiooni esitamise perioodi jooksul.

▼ M60

- 59A (Majandus)üksus kohaldab paragrahvide 30–31, 33–33H ja B44A–B44C muudatusi, nagu on nähtud ette allpool. Varasemate ajavahemike andmeid ei korrigeerita.
- a) Paragrahvide B44A–B44C muudatusi kohaldatakse ainult selliste muudatuste suhtes, mis tehakse päeval, mil (majandus)üksus muudatusi esimest korda kohaldab, või pärast seda.
- b) Paragrahvide 30–31 ja 33–33D muudatusi kohaldatakse selliste aktsiapõhiste maksetehingute suhtes, mille puhul ei ole päeval, mil (majandus)üksus muudatusi esimest korda kohaldab, omandiõigust üle antud, ning selliste aktsiapõhiste maksetehingute suhtes, mille võimaldamise kuupäev on päev, mil (majandus)üksus muudatusi esimest korda kohaldab, või pärast seda. Selliste aktsiapõhiste maksetehingute korral, mille puhul ei ole omandiõigust üle antud ja mis võimaldatakse enne kuupäeva, mil (majandus)üksus muudatusi esimest korda kohaldab, hindab (majandus)üksus kohustist kõnealusel kuupäeval uuesti ja kajastab uue hindamise mõju sellise aruandeperioodi jaotamata kasumi algsaldos (või omakapitali muus komponendis, nagu on asjakohane), mil muudatusi esimest korda kohaldatakse.

▼ M60

c) Paragrahvide 33E–33H muudatusi ja paragrahvi 52 muudatust kohaldatakse selliste aktsiapõhiste maksetehingute suhtes, mille puhul ei ole päeval, mil (majandus)üksus muudatusi esimest korda kohaldab, omandiõigust üle antud (või on üle antud, aga kasutamata), ning selliste aktsiapõhiste maksetehingute suhtes, mille võimaldamise kuupäev on päev, mil (majandus)üksus muudatusi esimest korda kohaldab, või pärast seda. Selliste aktsiapõhiste maksetehingute (või nende komponentide) korral, mille puhul on omandiõigus üle andmata (või üle antud, aga kasutamata) ja mis olid varem liigitatud rahas arveldatavateks aktsiapõhisteks makseteks, kuid mis nüüd on kooskõlas muudatustega liigitatud omakapitaliga arveldatavateks, liigitab (majandus)üksus aktsiapõhiste makse kohustise bilansilise väärtuse ümber omakapitaliks kuupäeval, mil ta muudatusi esimest korda kohaldab.

59B Olenemata paragrahvi 59A nõuetest, võib (majandus)üksus kohaldada paragrahvi 63D nõudeid tagasiulatuvalt, võttes arvesse käesoleva standardi paragrahvides 53–59 esitatud üleminekusätteid ja järgides IAS 8 *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead*, kuid seda ainult juhul, kui seda on võimalik teha hiljem saadud teavet arvestamata. Kui (majandus)üksus otsustab tagasiulatuva kohaldamise kasuks, peab ta seda tegema kõigi dokumendiga *Aktsiapõhiste maksetehingute liigitamine ja hindamine* (IFRS 2 muudatused) tehtud muudatuste puhul.

▼ B**JÕUSTUMISKUUPÄEV**

60 (Majandus)üksus rakendab käesolevat standardit 1. jaanuaril 2005 või hiljem algavate aruandeperioodide suhtes. Varasem rakendamine on soovitatav. Kui (majandus)üksus rakendab seda standardit enne 1. jaanuari 2005 algava perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

▼ M22

61 IFRS 3 (parandatud 2008) ja 2009. aasta aprillis väljaantud *IFRSide edasiarendused* muutsid paragrahvi 5. (Majandus)-üksus rakendab neid muudatusi 1. juulil 2009 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)-üksus rakendab IFRS 3 (parandatud 2008) varasema perioodi suhtes, rakendatakse neid muudatusi ka selle varasema perioodi suhtes.

▼ M2

62 (Majandus)üksus rakendab järgmisi muudatusi tagasiulatuvalt 1. jaanuaril 2009 või hiljem algavate aruandeperioodide puhul:

a) paragrahvis 21A toodud nõuded omandi mitteüleandmise tingimuste käsitlemise kohta;

b) lisas A toodud muudetud mõisted „kuuluvus” ja „omandi üleandmise tingimused”;

c) paragrahvides 28 ja 28A toodud muudatused tühistamise kohta.

Varasem kohaldamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab neid muudatusi enne 1. jaanuari 2009 algavate perioodide puhul, avalikustab ta selle asjaolu.

▼ **M60**

63 Aruandeaastatel, mis algavad 1. jaanuaril 2010 või hiljem, rakendab (majandus)üksus tagasiulatuvalt järgmisi muudatusi, mis tehti 2009. aasta juunis avaldatud dokumendis *Kontserni rahas arveldatavad aktsiapõhised maksetehingud*, võttes arvesse paragrahvides 53–59 esitatud üleminekusätteid ja järgides IAS 8 *Arvestusmeetodid, raamatupidamislike hinnangute muutused ja vead*:

a) kontserni (majandus)üksuste vaheliste tehingute arvestuses paragrahvi 2 muudatus, paragrahvi 3 kehtetuks tunnistamine ning paragrahvide 3A ja 43A–43D lisamine ning lisas B paragrahvide B45, B47, B50, B54, B56–B58 ja B60 lisamine;

b) lisa A järgmised muudetud mõisted:

— rahas arveldatav aktsiapõhine maksetehing,

— omakapitaliga arveldatav aktsiapõhine maksetehing,

— aktsiapõhise makse kokkulepe, ja

— aktsiapõhine maksetehing.

Kui tagasiulatuvalt rakendamiseks vajalikku teavet ei ole, kajastab (majandus)üksus oma konsolideerimata või eraldiseisvates finantsaruannetes kontserni konsolideeritud finantsaruannetes varem kajastatud summad. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab muudatust enne 1. jaanuari 2010 algava aruandeperioodi suhtes, peab ta selle asjaolu avalikustama.

▼ **M32**

63A IFRS 10-ga *Konsolideeritud finantsaruanded*, välja antud 2011. aasta mais, muudeti lõige 5 ja lisa A. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 10 ja IFRS 11.

▼ **M43**

63B Dokumendiga *IFRSide 2010.–2012. aasta tsükli iga-aastased edasarendused*, välja antud detsembris 2013, muudeti paragrahvid 15 ja 19. Lisas A muudeti terminite „omandi üleandmise tingimused” ja „turu-tingimus” määratlused ning lisati terminite „tegevustulemuse tingimus” ja „teenuse tingimus” määratlused. (Majandus)üksus rakendab selle muudatuse edasiulatuvalt aktsiapõhistele maksetehingutele, mille puhul võimaldamise kuupäev on 1. juulil 2014 või pärast seda. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab muudatuse varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

▼ **M53**

63C 2014. aasta juulis välja antud IFRS 9-ga muudeti paragrahvi 6. Üksus rakendab seda muudatust siis, kui ta rakendab IFRS 9.

▼ **M60**

- 63D Juunis 2016 avaldatud dokumendiga *Aktsiapõhiste maksetehingute liigitamine ja hindamine* (IFRS 2 muudatused) muudeti paragrahve 19, 30–31, 33, 52 ja 63 ning lisati paragrahvid 33A–33H, 59A–59B, 63D ja B44A–B44C ja nende pealkirjad. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2018 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab muudatusi varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

▼ **M23**

TÖLGENDUSTE TAGASIVÕTMINE

- 64 2009. aasta juunis avaldatud dokument *Kontserni rahas arveldatavad aktsiapõhised maksetehingud* asendatakse IFRIC 8 *IFRS 2 rakendusala* ja IFRIC 11 *IFRS 2 – Tehingud kontserni- ja omaaktsiatega*. Nimetatud dokumendiga tehtud muudatused hõlmasid IFRIC 8 ja IFRIC 11 varasemaid nõudeid järgmiselt:

a) muudetud paragrahv 2 ja lisatud paragrahv 13A seoses nende tehingute arvestusega, mille korral (majandus)üksus ei suuda konkreetselt tuvastada mõnda või kõiki saadud kaupu või teenuseid. Nimetatud nõudeid kohaldati aruandeaastate suhtes, mis algasid 1. mail 2006 või hiljem;

b) lisas B lisatud paragrahvid B46, B48, B49, B51–B53, B55, B59 ja B61 seoses kontserni (majandus)üksuste vaheliste tehingute arvestusega. Nimetatud nõudeid kohaldati aruandeaastate suhtes, mis algasid 1. märts 2007 või hiljem;

Nimetatud nõudeid rakendati tagasiulatuvalt kooskõlas IAS 8 nõuetega ja vastavalt IFRS 2 üleminekusätetele.

▼ **B**

Lisa A

Mõisted

See lisa on IFRS-i lahutamatu osa.

▼ **M23**

**Rahas arveldatav
aktsiapõhine
maksetehing**

Aktsiapõhine maksetehing, millega (majandus)üksus omandab kaupu või teenuseid, võttes sellega kohustise kanda nende toodete tarnijale või teenuste osutajale selle eest raha või teisi varasid summades, mis baseeruvad (majandus)üksuse või kontserni muu majandus(üksuse) **omakapitaliinstrumendid** (kaasa arvatud aktsiad või **aktsiaoptsioonid**) hinnal (või väärtusel).

▼ B

Töötajad ja teised, kes pakuvad samalaadseid teenuseid

Üksikisikud, kes osutavad (majandus)üksusele personaalset teenust ja kas a) neid üksikisikuid käsitletakse kas juriidilises või maksustamise seisukohalt töötajatena, b) üksikisikud töötavad (majandus)üksuse juhtimise all sama moodi nagu üksikisikud, keda käsitletakse kas juriidilises või maksustamise seisukohalt töötajatena, või c) nende poolt osutatud teenused on sarnased nendele, mida osutavad töötajad. Näiteks, see termin hõlmab endas kogu juhtkonda, st. isikud kellel on õigus ja vastutus planeerimis-, juhtimis- ja kontrollimis-tegevuseks (majandus)üksuses, sealhulgas juhatusse mittekuuluvad direktorid.

Omakapitaliinstrument

Leping, mis tõendab jääkosalist (majandus)üksuse varades pärast kõigi oma kohustiste mahaarvamist ⁽¹⁾.

Võimaldatav omakapitaliinstrument

Õigus (tingimuslik või tingimusteta) (majandus)üksuse **omakapitaliinstrumendile**, mis antakse (majandus)üksuse poolt teisele osapoollele **aktsiapõhiste maksete kokkuleppe alusel**.

▼ M23

Omakapitaliga arvel-datav aktsiapõhine maksetehing

Aktsiapõhine maksetehing, millega (majandus)üksus

a) saab kaupu või teenuseid vastutasuna (majandus)üksuse enda omakapitaliinstrumentide eest (kaasa arvatud aktsiad või aktsioptsioonid), või

b) saab kaupu või teenuseid, kuid ei ole kohustatud tehingut nende tarnijaga või osutajaga arveldama.

▼ B

Õiglane väärtus

Summa, mille vastu saaks vahetada vara, või arveldada kohustist, või mille vastu saaks teadlike, huvitatud poolte vahel mitteseotud poolte vahelise tehingu käigus vahetada **võimaldatavaid omakapitaliinstrumente**.

⁽¹⁾ *Raamistik* defineerib kohustist kui (majandus)üksuse kehtivat kohustust, mis on tekkinud möödunud sündmustest, ja mille arveldamine saavutatakse ressursside väljavooluga (majandus)üksusest, mis kehastavad majanduslikku kasu (st. raha või varade väljavoolu (majandus)üksusest).

▼B

Võimaldamise kuupäev

Kuupäev, millal (majandus)üksus ja teine osapool (kaasa arvatud töötaja) lepivad kokku **aktsiapõhise makse kokkuleppes**, mis toimuks siis kui (majandus)üksus ja teine osapool on jõudnud kokkuleppe tingimuste osas ühisele arusaamisele. Võimaldamise kuupäeval annab (majandus)üksus teisele osapoolle õiguse rahale, teistele varadele või ettevõtte **omakapitaliinstrumentidele**, mis antakse üle siis kui kindlaks määratud **üleandmistingimused on täidetud**, juhul kui need tingimused olid määratud. Kui see kokkulepe vajab heakskiitu (näiteks ►**M5** omanike ◄ poolt), siis on võimaldamise kuupäevaks kuupäev kui see heakskiit on saadud.

Tegelik väärtus

Nende aktsiate, mida vastaspool on (tingimuslikult või tingimusteta) õigus märkida või saada, **õiglase väärtuse**, ja hinna vahe (kui on määratud), mida teine pool peab nende aktsiate eest maksma. Näiteks, **aktsiaoptsioonil** täitmishinnaga 15 VÜ-d aktsiale, ⁽¹⁾ mille **õiglane väärtus** on 20 VÜ-d, on tegelik väärtus 5 VÜ-d.

▼M43

Turutingimus

Tegevustulemuse tingimus, mille puhul kas **omakapitaliinstrumenti** täitmishind, üleandmine või kasutamine sõltub (majandus)üksuse (või muu samasse kontserni kuuluva (majandus)üksuse) **omakapitaliinstrumentide** turuhinnaga (või väärtusega) seotud tingimusest, nagu:

- (a) kindlaksmääratud aktsiahinna saavutamine või **aktsiaoptsiooni** kindlaksmääratud **tegeliku väärtuse** summa saavutamine või
- (b) kindlaksmääratud eesmärgi saavutamine, mis põhineb (majandus)üksuse (või muu samasse kontserni kuuluva (majandus)üksuse) **omakapitaliinstrumentide** turuhinnal (või väärtusel), mis oleks suhestatud teiste (majandus)üksuste **omakapitaliinstrumentide** turuhindade indeksiga.

Turutingimus nõuab, et vastaspool viib teenuse kindlaksmääratud perioodil lõpuni (s.o **teenuse tingimus**); teenuse osutamise nõue võib olla otsene või kaudne.

⁽¹⁾ Käesolevas lisas on rahalised summad „valuutaühikutes” (VÜ).

▼B

Hindamiskuupäev

Kuupäev, millal käesoleva standardi eesmärkidel hinnatakse **võimaldatud omakapitaliinstrumentide õiglast väärtust**. Tehingutes **töötajate ja teiste sarnase teenuse pakkujatega**, on hindamiskuupäevaks **võimaldamise kuupäev**. Tehinguteks osapooltega kes ei ole töötajad (ja need, kes pakuvad sarnaseid teenuseid) on hindamiskuupäevaks see kuupäev, millal (majandus)üksus omandab kaupu või vastaspool osutab teenuse.

▼M43

Tegevustulemuse tingimus

Omandi üleandmise tingimus, mis nõuab, et:

- (a) vastaspool viib teenuse kindlaksmääratud perioodil lõpuni (s.o **teenuse tingimus**); teenuse osutamise nõue võib olla otsene või kaudne, ja
- (b) saavutatakse kindlaksmääratud tegevustulemuse eesmärk (eesmärgid), sel ajal kui vastaspool osutab punktis a nõutud teenust.

Tegevustulemuse eesmärgi (eesmärkide) saavutamise periood:

- (a) ei ulatu kaugemale teenuse perioodi lõpust ja
- (b) võib alata enne teenuse osutamise perioodi tingimusel, et tegevustulemuse eesmärgi alguskuupäev ei ole oluliselt varem kui teenuse osutamise perioodi algus.

Tegevustulemuse eesmärk määratakse kindlaks alljärgneva alusel:

- (a) (majandus)üksuse enda või muu samasse kontserni kuuluva (majandus)üksuse toimingud või tegevus või
- (b) (majandus)üksuse või muu samasse kontserni kuuluva (majandus)üksuse **omakapitaliinstrumentide** (sh aktsiad ja **aktsiaoptsioonid**) hind (või väärtus) (s.o **turutingimus**).

Tegevustulemuse eesmärk võib olla seotud kas (majandus)üksuse kui terviku või mõne selle osa (või kontserni osa), näiteks osakonna või üksiku töötaja tegevustulemusega.

▼B

Asendusostu tunnused

Tunnused, mis võimaldavad automaatselt täiendava **aktsiaoptsiooni** kohe, kui optsiooni hoidja kasutab eelnevalt võimaldatud optsiooni realiseerimishinnas pigem ettevõtte aktsiaid kui raha.

▼ B

Asendusostu optioon

Uus **aktsiaoptsoon**, mis võimaldatakse siis kui aktsiaid kasutatakse selleks, et täita eelneva **aktsiaoptsooni** realiseerimishinda.

▼ M43

Teenuse tingimus

Omandi üleandmise tingimus, mis nõuab, et vastaspool viib teenuse osutamise lõpuni kindlaksmääratud perioodil. Kui vastaspool lõpetab mis tahes põhjusel **üleandmisperioodil** teenuse osutamise, jääb asjaomane tingimus täitmata. Teenuse tingimus ei nõua tegevustulemuse eesmärgi saavutamist.

▼ M23

Aktsiapõhise makse kokkulepe

(Majandus)üksuse (või kontserni ^(a) muu (majandus)üksuse või kontserni mis tahes (majandus)üksuse aktsionäri) ja teise osapoolle (kaasa arvatud töötaja) vaheline kokkulepe, mis annab teisele osapoolle õiguse saada

a) kas raha või teisi (majandus)üksuse varasid summades, mis põhinevad (majandus)üksuse või kontserni muu (majandus)üksuse **omakapitaliinstrumentide** (kaasa arvatud aktsiad või **aktsiaoptsoonid**) hinnal (või väärtusel), või

b) (majandus)üksuse või kontserni muu (majandus)üksuse **omakapitaliinstrumente** (kaasa arvatud aktsiad või **aktsiaoptsoonid**)

tingimusel, et kindlaksmääratud **üleandmistingimused**, kui need on määratud, on täidetud.

(^a) ► **M32** „Kontsern” on määratletud IFRS 10 *Konsolideeritud finantsaruanded* lisas A „emaettevõtte ja selle tütarettevõtetena” aruandva (majandus)üksuse üle lõplikku kontrolli omava emaettevõtte seisukohast. ◀

aktsiapõhine maksetehing

Tehing, mille käigus (majandus)üksus

a) saab kaupade tarnijalt või teenuste osutajalt (sealhulgas töötajalt) **aktsiapõhise makse kokkuleppe** alusel kaupu või teenuseid, või

b) võtab kohustuse arveldada tehing kaupade tarnija või teenuste osutajaga **aktsiapõhise makse kokkuleppe** alusel, kui kaupade või teenuste saaja on kontserni muu (majandus)üksus.

▼ B

Aksiaoptsoon	Leping, mis annab omanikule õiguse, kuid mitte kohustuse, nõuda kindlaks määratud perioodil (majandus)üksuse aktsiaid fikseeritud või tuletatud hinna juures täpsustatud ajaks.

▼ M2

Kuuluvus	Õiguse saamine. Aktsiapõhise makse kokkuleppe kohane vastaspoole õigus saada raha, teisi varasid või (majandus)üksuse omakapitaliinstrumente kehtib siis, kui vastaspoole õigus ei sõltu enam mis tahes üleandmise tingimustele vastavusest.

▼ M43

Omandi üleandmise tingimused	Tingimus, mis määrab kindlaks, kas (majandus)üksus saab teenuseid, mis annavad vastaspoolele õiguse saada aktsiapõhise makse kokkuleppe raames raha, teisi varasid või (majandus)üksuse omakapitaliinstrumente . Omandi üleandmise tingimus on kas teenuse tingimus või tegevustulemuse tingimus .

▼ B

Omandi üleandmisperiood	Periood, mille jooksul kõik aktsiapõhise makse kokkuleppe tingimused omandi üleandmiseks peavad olema täidetud.

Lisa B

Rakendusjuhis

See lisa on IFRS-i lahutamatu osa.

Võimaldatud omakapitaliinstrumenti õiglase väärtuse hindamine

B1	Käesoleva lisa paragrahvid B2–B41 käsitlevad aktsiate ja aksiaoptsoonide õiglase väärtuse hindamist, keskendudes töötajatele aktsiate või aksiaoptsoonide võimaldamise tüüpilisematele tunnustele. Seetõttu ei ole see kõikehõlmav. Enamgi veel, kuna allpool käsitletud hindamise küsimused koondavad oma tähelepanu töötajatele võimaldatavatele aktsiatele ja aksiaoptsoonidele, eeldatakse, et aktsiate ja aksiaoptsoonide õiglast väärtust hinnatakse võimaldamise kuupäeval. Siiski kehtivad paljud allpool käsitletud hindamisküsimused (nt eeldatava volatiilsuse määramine) ka juhul, kui määratakse aktsiate ja aksiaoptsoonide õiglast väärtust võimaldamiseks teistele osapooltele kui seda on töötajad, kuupäeval mil (majandus)üksus omandab tooted või vastaspool osutab teenuseid.

▼ B*Aktsiad*

B2 Töötajatele võimaldatud aktsiate puhul määratakse aktsiate õiglane väärtus lähtudes (majandus)üksuse aktsiate turuhinnast (või hinnangulises turuhinnas, kui (majandus)üksuse aktsiatega ei kaubelda avalikul turul), mida on kohandatud, et võtta arvesse nende aktsiate võimaldamise tingimusi (välja arvatud omandi üleandmise tingimused, mis on eemaldatud õiglase väärtuse hindamisest kooskõlas paragrahvidega 19–21).

B3 Näiteks kui töötajal ei ole õigust saada omandi üleandmise perioodi jooksul dividende, siis seda asjaolu võetakse võimaldatud aktsiate õiglase väärtuse hindamisel arvesse. Sarnaselt, kui aktsiatel on pärast üleandmiskuupäeva loovutamise piirangud, siis see asjaolu võetakse arvesse, kuid ainult ulatuseni, milles üleandmisjärgsed piirangud mõjutavad seda hinda, mida teadlikud ja huvitatud turul osalejad maksaksid selle aktsia eest. Näiteks, kui aktsiatega kaubeldakse aktiivselt mahukal ja likviidsel turul, siis omandi üleandmise järgsel loovutamise keelul võib olla väga väike, kui üldse, mõju hinnale, mida nende aktsiate eest maksaks teadlik, huvitatud turuosaline. Piiranguid loovutamise osas või teisi piiranguid, mis eksisteerivad üleandmisperioodi jooksul, ei võeta võimaldatud aktsiate õiglase väärtuse hindamisel võimaldamise kuupäeval arvesse, kuna need piirangud tulenevad omandi üleandmise tingimustest kooskõlas paragrahvidega 19–21.

Aktsiaoptsoon

B4 Töötajatele aktsiaoptiooni võimaldamise korral ei ole paljudel juhtudel turuhinnad kättesaadavad, kuna võimaldatud optiooni tingimused ei vasta kaubeldava optiooni omale. Kui sarnaste tingimustega kaubeldavat optiooni ei eksisteeri, siis võimaldatud optiooni õiglane väärtus tuletatakse optiooni hinnakujundusmudeli rakendamisega.

B5 (Majandus)üksus võtab arvesse tegureid, mida teadlikud ja huvitatud turul osalejad arvestaksid rakendatava optiooni hinnamudeli valimisel. Näiteks, paljudel töötajate optioonil on pikk kehtivusaeg, kasutatakse need tavaliselt omandi üleandmiskuupäeva ja optiooni kehtivuse lõppemise vahelise perioodi jooksul, ja tihti kasutatakse neid enne kehtivusaja lõppkuupäeva. Neid tegureid tuleks silmas pidada kui hinnatakse võimaldamise kuupäeval optiooni õiglast väärtust. Paljudele (majandus)üksuste puhul võib see väljastada Black-Scholes-Mertoni mudeli kasutamise, kuna see ei näe ette kasutamist enne optiooni kehtivuse lõppu ja võib seega eeldatava varase kasutamise mõju peegeldada ebaadekvaatselt. Samuti ei näe see võimalust, et eeldatav volatiilsus ja teised mudeli lähteandmed võiksid muutuda optiooni kehtivusaja jooksul. Siiski, optiooni puhul, millel on suhteliselt lühike kehtivusaeg või mis tuleb pärast omandi üleandmisperioodi küllaltki lühikese aja jooksul ära kasutada, ei pruugi need eelpool mainitud tegurid kehtida. Sellisel juhul võib Black-Scholes-Mertoni mudel anda väärtuse, mis on sisuliselt sama kui paindlikuma optiooni hinnakujundusmudeli puhul.

▼B

- B6 Kõik optiooni hinnakujundusmudelid võtavad miinimumina arvesse järgmisi tegureid:
- a) optiooni täitmishind;
 - b) optiooni kehtivusaeg,
 - c) aluseks olevate aktsiate jooksev hind;
 - d) aktsia hinna eeldatav kõikumine (volatiilsus);
 - e) aktsiatest eeldatavad dividendid (kui kohane) ja
 - f) optiooni kehtivusaja riskivaba intressimäär.
- B7 Samuti võetakse arvesse teisi tegureid, mida teadlikud ja huvitatud osalised hinna määramisel arvestaksid (välja arvatud omandi üleandmise tingimusi ja asendusostu tunnuseid, mis on kooskõlas paragrahvidega 19–22 eemaldatud õiglase väärtuse hindamisest).
- B8 Näiteks tavaliselt ei saa töötajale võimaldatud optiooni kindlaks määratud perioodi jooksul kasutada (nt omandi üleandmisperioodi jooksul või perioodidel, mis on kindlaks määratud väärtipaberi regulatsioonides). Seda tegurit võetakse arvesse kui rakendatav optiooni hindamise mudel eeldab, et optiooni saab kasutada millal iganes tema kehtivusaja jooksul. Siiski, kui (majandus)üksus kasutab optiooni hindamise mudelit, mis hindab optiooni, mida saab kasutada ainult optiooni kehtivusaja lõpus, siis ei nõuta mingeid täpsustusi tulenevalt võimatusest kasutada optiooni ülemineku perioodil (või teistel perioodidel optiooni kehtivusaja jooksul), kuna mudel eeldab juba, et optiooni ei saa kasutada nende perioodide jooksul.
- B9 Samaselt on teine töötaja aktsiaoptioonile omane tegur optiooni ennetähtaegse kasutamise võimalus, kuna näiteks optioon ei ole vabalt loovutatav või kuna töötaja peab töösuhte lõppemisel ära kasutama kõiki talle kuuluvad optioonid. Eeldatud ennetähtaegse kasutamise mõjusid võetakse arvesse lähtudes paragrahvide B16–B21 käsitlusest.
- B10 Tegureid, mida teadlikud huvitatud turul osalejad ei võtaks aktsiaoptiooni (või teiste omakapitaliinstrumentide) hinna määramisel arvesse, ei arvestata võimaldatud aktsiaoptioonide (või teiste omakapitaliinstrumentide) õiglase väärtuse hindamisel. Näiteks töötajatele võimaldatud aktsiaoptioonide puhul ei ole teadlike, huvitatud osaliste poolt läbiviidava hinna määramise puhul olulised tegurid, mis mõjutavad optiooni ainult üksiku töötaja seisukohast vaadatuna.

▼ B*Opsiooni hindamise mudeli lähteandmed*

- B11 Määrates eeldatavat aluseks olevate aktsiate volatiilsust ja dividende, on eesmärgiks hinnata ootusi, mis oleks kajastunud opsiooni hetke turuhinnas või läbiräägitavas vahetushinnas. Samaselt, hinnates töötaja aktsiaoptsioonide ennetähtaegse (opsiooni) kasutamise mõjusid, on eesmärgiks lähendada ootusi, mida võiks võimaldamise kuupäeva seisuga olemasolevale informatsioonile tuginedes väljendada väljapool seisev osaline, kes omab töötajate kasutamise harjumuste kohta detailset informatsiooni.
- B12 Tihti on tõenäoliselt suur hulk mõistlikke ootusi tuleviku volatiilsusele, dividendidele ja (opsiooni) kasutamise käitumisele. Kui nii, siis tuleks eeldatav väärtus välja arvutada kaaludes igat summat temaga seotud tõenäolise esinemisulatuses.
- B13 Üldiselt põhinevad tuleviku ootused kogemustel, mida on modifitseeritud kui tulevik on mõistlikel alustel hinnatud minevikust erineva. Mõningatel juhtudel võivad identifitseeritavad tegurid viidata, et kohandamata mineviku kogemus on suhteliselt vilets tuleviku kogemuse ennustaja. Näiteks, kui kahe selgelt erineva ärivaldkonnaga (majandus)üksus vabaneb sellest, mis oli teisest märkimisväärselt vähem riskantne, siis mineviku volatiilsus ei pruugi olla parim informatsioon, mille alusel panna paika mõistlikud tuleviku ootused.
- B14 Teistes tingimustes võib juhtuda, et mineviku informatsioon ei ole kättesaadav. Näiteks, värskest noteeritud (majandus)üksusel on vähe, kui üldse, mineviku andmeid oma aktsiahinna volatiilsuse kohta. Noteerimata ja värskest noteeritud ettevõtteid käsitletakse pikemalt allpool.
- B15 Kokkuvõttes, (majandus)üksus ei tohiks lihtsalt tugineda ainult mineviku informatsioonile oma hinnangutes volatiilsusele, kasutusharjumustele ja dividendidele ilma, et ta arvestaks, mil määral on mineviku kogemused eeldatavalt mõistlikud tuleviku kogemuste ennustamisel.

Eeldatav ennetähtaegne kasutamine

- B16 Töötajad kasutavad aktsiaoptsiooni ennetähtaegselt mitmetel erinevatel põhjustel. Näiteks on töötaja aktsiaoptsioonid reeglina mitteloojutavad. See sunnib tihti töötajaid aktsiaoptsiooni ennetähtaegselt kasutama, kuna see on ainus viis, kuidas töötajad saavad neid positsioone likvideerida. Samuti töötajad, kes lõpetavad töölepingu, on tavaliselt kohustatud kasutama iga üleantud opsiooni väga lühikese tähtaja jooksul, sest vastasel juhul aktsiaoptsioonid tühistatakse. See tegur põhjustab töötajate aktsiaoptsiooni ennetähtaegse kasutamise. Teised tegurid, mis põhjustavad ennetähtaegset kasutamist on riski mittetalumine ja inimeste heaolu vähene mitmekesisus.
- B17 Meetmed, millega eeldatavad ennetähtaegse kasutamise mõjud arvesse võetakse, sõltuvad sellest, mis tüüpi hinnakujunduse mudelit rakendatakse. Näiteks võib eeldatavat ennetähtaegset kasutamist arvesse võtta, kasutades opsiooni eeldatava eluea hinnangut (mis töötaja aktsiaoptsiooni puhul on periood võimaldamise kuupäevast kuni kuupäevani, millal eeldatakse, et opsiooni kasutatakse) ühena opsiooni hindamise mudeli lähteandmetest (nt Black-Scholes-Mertoni mudel). Alternatiivina võib ennetähtaegset kasutamist modelleerida binominaalse või sarnase opsiooni hindamise mudelis, mis kasutab lepingulist kehtivusaega ühe lähteandmena.

▼B

B18 Tegurid, mida tuleb ennetähtaegse kasutamise hindamise juures arvestada, on:

- a) üleandmisperioodi pikkust, kuna aktsioptsioone ei saa tavaliselt kasutada enne üleandmisperioodi lõppu. Siiski, määrares eeldatava ennetähtaegse kasutamise mõju hindamisele põhineb eeldustel, et optsioonid antakse üle. Omandi üleandmistingimuste mõjusid käsitletakse paragrahvides 19–21;
- b) sarnaste optsioonide keskmine kestus on minevikus jäänud märkimisväärseks;
- c) aluseks olevate aktsiate hind. Kogemused võivad viidata sellele, et töötajad kipuvad optsiooni kasutama, kui aktsiahinnad tõusevad kasutamise hinnaga võrreldes mingile kindlale tasemele;
- d) töötajate tasemed organisatsiooni sees. Näiteks kogemused võivad näidata, et kõrgemal astmel olevad töötajad kalduvad optsioone kasutama hiljem, kui madalamal astmel olevad töötajad (käsitletud pikemalt paragrahvis B21);
- e) aluseks olevate aktsiate eeldatav volatiilsus. Keskmiselt võivad töötajad kalduda kasutama optsioone, millel aluseks olevate aktsiate volatiilsus on kõrgem kui neil, mille volatiilsus on madalam.

B19 Nagu on märgitud paragrahvis B17, võidakse ennetähtaegset kasutamist arvesse võtta selliselt, et see sisaldub hinnanguna optsiooni eeldatava kestusaja kohta ühe lähteandmena optsiooni hinna mudelis. Töötajate grupile võimaldatud aktsioptsiooni kestusaja hindamiseks võib (majandus)üksus selle hinnangu tegemisel tugineda sobivalt kaalutud kogu töötajate grupi eeldataval keskmisel kestusajal või sobivalt kaalutud grupi siseste töötajate alamgruppide keskmisel kestusajal, mis baseeruksid rohkem detailsematel töötajate (optsiooni) kasutamisharjumuste andmetel (pikemalt käsitletud allpool).

B20 Võimaldatud optsioonide jagamine gruppidesse töötajate põhjal, kellel on suhteliselt ühtlased kasutamisharjumused, on tõenäoliselt oluline. Optsiooni väärtus ei ole optsiooni tähtaja lineaarne funktsioon; kui tähtaeg pikeneb, siis väärtuse suurenemise määr väheneb. Näiteks kui kõik teised eeldused on võrdsed, ja kaheaastane optsioon on väärt rohkem kui üheaastane optsioon, ei ole tema väärtus kaks korda nii palju kui üheaastase optsiooni oma. See tähendab, et arvutades optsiooni hinnangulist väärtust üksiku kaalutud keskmise kehtivusaja baasil, mis sisaldab laialdaselt erinevaid individuaalseid kestusaegu võib üle hinnata võimaldatud aktsioptsioonide õiglase väärtuse. Eraldades võimaldatud optsioonid üksikutesse gruppidesse, millest igaühel on suhteliselt kitsas kehtivusaegade ulatus, ja lisades need grupi kaalutud keskmisesse kehtivusaega, vähendab seda ülehindamist.

B21 Binominaalse või sarnase mudeli kasutamisel rakenduvad sarnased kaalutlused. Näiteks (majandus)üksuse kogemused optsiooni laialdasel võimaldamisel kõikidel tasemetel töötajatele võivad näidata, et tippjuhid kalduvad oma optsioone hoidma kauem, kui keskmise positsiooniga töötajad ja madalaima positsiooniga töötajad kalduvad oma optsioone kasutama varem, kui kogu ülejäänud grupp. Lisaks, töötajad, kellele soovitatakse või kellelt nõutakse oma töötajate omakapitaliinstrumentide, kaasa arvatud optsioonide, minimaalse

▼B

summa hoidmist, võivad optsioone kasutada keskmiselt hiljem, kui töötajad, kes ei ole sellise lepingu tingimuste subjektiks. Liigitades sellistes situatsioonides optsioonid gruppidesse suhteliselt sarnaste kasutusharjumuste alusel, annab see tulemuseks täpsema hinnangu võimaldatud aktsiaoptsioonide õiglasele väärtusele.

Eeldatud volatiilsus

- B22 Eeldatud volatiilsus on ulatuse mõõt, mille piirides perioodi jooksul hind eeldatavalt kõigub. Volatiilsuse mõõt, mida kasutatakse optsiooni hinnakujundusmodelites on aastabaasile viidud aktsia standardhälve pidevast liitlulu määra üle kogu perioodi. Volatiilsust väljendatakse tavaliselt aastastel baasil, mis on võrreldav hoolimata sellest missugust perioodi kalkulatsioonis kasutati, näiteks päev, nädal või kuu.
- B23 Aktsia kasumi määr (mis võib olla positiivne või negatiivne) mingiks perioodis mõõdab, kui palju aktsionär on saanud kasu dividendidest ja aktsiahinna kallinemisest (või odavnemisest).
- B24 Eeldatud aasta baasile viidud aktsia volatiilsus on ulatus, mille puhul eeldatakse, et aastane koondkasumimäär hinnanguliselt mahub selle sisse umbkaudu kahe kolmandiku osas sellest ajast. Näiteks, kui öelda, et meil on aktsia, mille eeldatud pidev kasumi määr on 12 protsenti ja mille volatiilsus on 30 protsenti, siis see tähendab, et on tõenäoline, et aktsia kasumi määr üheks aastaks on -18 protsenti ($12\% - 30\%$) ja 42 protsenti ($12\% + 30\%$) vahel umbkaudu kaks kolmandikku ajast. Kui aktsia hind on aasta alguses 100 VÜ-d, ja dividende ei maksta, siis aasta lõpu aktsia hind eeldatakse olema $83,53$ VÜ ($100 \text{ VÜ} \times e^{-0,18}$) ja $152,20$ VÜ ($100 \text{ VÜ} \times e^{0,42}$) vahel, mis on umbkaudu kaks kolmandikku ajast.
- B25 Tegurid, mida tuleb eeldatud volatiilsuse hindamise juures arvestada, on:
- a) ettevõtte aktsiate aktsiaoptsioonidega kauplemisest tulenev kõikumine, või teised kauplemised selliste ettevõtte instrumentidega, millel on ka optsiooni tunnused (nagu konverteeritav võlg), sellise olemasolul;
 - b) mineviku aktsiahinna volatiilsus kõige hiljutisema perioodi jooksul, mis on üldiselt eeldatava optsiooni tähtajaga samaväärne (võttes arvesse optsiooni lepingulist allesjäänud kehtivusaega ja ennetähtaegse kasutamise mõjusid);
 - c) ajalist pikkust, mille jooksul ettevõtte aktsiatega on avalikult kaubeldud. Hiljuti noteeritud (majandus)üksustel võib olla mineviku volatiilsus kõrge, kui võrdluseks võtta teised sarnased (majandus)üksused, mis on kauem noteeritud olnud. Põhjalikumaid juhi-seid hiljuti noteeritud (majandus)üksustele on käsitletud allpool;
 - d) volatiilsuse kalduvuseks on pöörduda tagasi oma väärtuse juurde, st pikema ajalisele keskmisele tasemele, ja teised tegurid viitavad sellele, et eeldatav tulevane volatiilsus võib erineda mineviku volatiilsusest. Näiteks, kui ettevõtte aktsia hind oli mingil määratletud perioodil eriti volatiilne, kas läbikukkunud ülevõtmispakkumiste või suure restruktureerimise tõttu, siis seda perioodi võib mõeldunud aastate keskmise volatiilsuse arvutamisel eirata;

▼B

- e) sobivad ja regulaarsete intervallidega tehtavad hinna jälgimised. Hinnajälgimised peaksid perioodist perioodi olema järjekindlad. Näiteks võib (majandus)üksus kasutada iga nädala sulgemishinda või nädala kõrgeimat hinda, kuid ei tohiks mõnedel nädalatel kasutada sulgemishinda ja teistel nädalatel kõrgeimat hinda. Samuti peaksid hinnajälgimised olema kajastatud samades valuutades, kui kasutatav hind.

Hiljuti noteeritud (majandus)üksused

- B26 Nagu märgiti paragrahvis B25, peaks (majandus)üksus võtma arvesse aktsiahinna mineviku volatiilsust kõige hiljutisemal perioodil, mis on tavaliselt võrdväärne eeldatava optsiooni tähtajaga. Kui hiljuti noteeritud (majandus)üksusel pole piisavat informatsiooni mineviku volatiilsuse kohta, siis peaks ta sellest hoolimata arvutama mineviku volatiilsuse pikima perioodi põhjal, mille ulatuses on aktsiatega kaubeldud. Samuti võiks ta arvestada sarnaste (majandus)üksuste mineviku volatiilsust, järgides nende tegevuskäigu võrreldavaid perioode. Näiteks (majandus)üksus, mis on olnud noteeritud ainult ühe aasta ja võimaldab optsioone keskmise kehtivusajaga viis aastat, võiks arvestada samas tegevusharus tegutsevate (majandus)üksuste mineviku kõikumuse trendi ja taset viimase kuue aasta jooksul, mille jooksul nende ettevõtte aktsiatega on avalikult kaubeldud.

Noteerimata (majandus)üksused

- B27 Noteerimata (majandus)üksustel ei ole minevikulist informatsiooni, mida hinnata eeldatud volatiilsuse arvutamisel. Mõned tegurid, mida võiks arvestada, on ära toodud allpool.
- B28 Mõningatel juhtudel, kui (majandus)üksus emiteerib regulaarselt töötajatele (või teistele osapooltele) aktsiaid või aktsiaoptsioone, võib ta olla nende aktsiate jaoks sisse viinud sisemine turu. Nende aktsiahindade volatiilsust võiks võtta arvesse, kui arvutatakse eeldatavat volatiilsust.
- B29 Alternatiivina võib (majandus)üksus võtta arvesse sarnaste noteeritud (majandus)üksuste mineviku või kaudset volatiilsust, mille kohta on kättesaadav aktsiahinna või optsioonihinna informatsioon, et seda kasutada eeldatava volatiilsuse arvutamisel. See võiks olla kohane sellisel juhul kui (majandus)üksus on oma aktsiahindades tuginenud sarnastele noteeritud (majandus)üksustele.
- B30 Kui (majandus)üksus ei ole oma aktsiahinna arvutamise hinnangus tuginenud sarnaste noteeritud (majandus)üksuste aktsiahindadele ning on selle asemel kasutanud oma aktsiate hindamiseks teist hindamise meetodit, võiks (majandus)üksus oma eeldatava volatiilsuse arvutada sellest hindamise meetodist lähtuvalt. Näiteks, võib (majandus)üksus hinnata oma aktsiaid netovara või sissetulekute baasil. Ta võiks seega arvestada netovara väärtuse või sissetulekute eeldatavat volatiilsust.

Eeldatavad dividendid

- B31 See, kas dividende tuleks võimaldatud aktsiate või optsioonide õiglase väärtuse hindamisel arvesse võtta sõltub sellest, kas vastaspoolel on õigus dividendidele või dividendide ekvivalentidele.

▼B

- B32 Näiteks, kui töötajatele on võimaldatud optsioone ja neil on õigus võimaldamise kuupäeva ja kasutamise kuupäeva vahelisel perioodil aluseks olevate aktsiate dividendidele või dividendide ekvivalentidele (mida võidakse maksta kas rahas või vähendades optsiooni kasutushinda), siis võimaldatud optsioonide väärtus tuleks määrata nii, nagu aluseks olevatest aktsiast dividendide ei makstaks, st eeldatavad lähtedandmed peaksid dividendide osas võrduma nulliga.
- B33 Samaselt, kui töötajatele võimaldatud aktsiate arvestuslik õiglane väärtus on hinnatud nii, et töötajal on õigus saada omandi üleandmise perioodi jooksul dividende, siis ei ole tarvis teha eeldatavate dividendide osas mingeid täpsustusi.
- B34 Vastupidiselt, kui töötajatel ei ole õigust saada omandi üleandmisperioodi jooksul (või optsioonide puhul enne kasutamist) dividende või dividendide ekvivalente, siis tuleks võimaldamise kuupäeva seisuga aktsiate või optsioonide õiguste hindamisel võtta arvesse eeldatavaid dividende. Kokkuvõtlikult, kui hinnatakse võimaldatud optsiooni õiglast väärtust, siis tuleks optsiooni hinnakujundusmodelisse lisada eeldatav dividend. Kui võimaldatud aktsia õiglane väärtus on hinnatud, tuleks väärtust vähendada üleandmisperioodil eeldatavasti makstavate dividendide nüüdsväärtuse võrra.
- B35 Üldiselt nõuavad optsiooni hinnakujundusmodelid dividendide püsiva kasvutempo esitust. Siiski võib mudeleid modifitseerida selliselt, et kasutada püsiva kasvutempo esituse asemel eeldatavaid dividendide summasid. (Majandus)üksus võib kasutada, kas eeldatavat püsivat kasvutempot või eeldatavaid makseid. Kui (majandus)üksus kasutab viimast, siis peaks ta võtma dividendide suurenemisel arvesse mineviku suundumust. Näiteks, kui ettevõtte poliitika on üldiselt olnud suurendada dividende keskmiselt kolm protsenti aastas, siis ei peaks optsiooni väärtus eeldama fikseeritud dividendi summat kuni optsiooni kehtivusaja lõpuni, välja arvatud juhul kui selliste järelduste toetuseks on tõendeid.
- B36 Üldiselt peaksid järeldused eeldatavate dividendide kohta põhinema avalikult kättesaadaval informatsioonil. (Majandus)üksus, mis ei maksa dividende ja millel ei ole ka plaanis seda teha, peaks arvestama, et eeldatavate dividendide püsiv kasvutempo on null. Siiski võidakse areneva (majandus)üksuse puhul, mis pole minevikus dividendide maksnud, eeldada, et dividendide maksimisega alustatakse oma töötajate aksiaoptsioonide eeldatud kehtivusaja jooksul. Need (majandus)üksused võiksid kasutada keskmist mineviku dividendide püsivat kasvutempot (null) ning mõeldavat dividendide püsivat kasvutempot.

Riskivaba intressimäär

- B37 Tavaliselt on riskivaba intressimäär väljendatud püsiva tulukusega, mida käesoleval ajamomendil võimaldavad selle riigi poolt emiteeritud null kupongiintressiga võlakirjad, mille valuutas on kasutushind väljendatud, ja mille järelejäanud kestus võrdub hindamise aluseks oleva optsiooni eeldatava kestusega (tuginedes optsiooni järelejäanud lepingulisele kehtivusajale ning võttes seejuures arvesse eeldatavat ennetähtaegset kasutamist). Võib osutada vajalikuks kasutada kohast asendust, kui selliseid valitsusepoolseid emissioone ei eksisteeri või

▼B

asjaolud viitavad sellele, et valitsuse nullkupongivõlakirjade emissioonist tulenev püsiv tulukus ei ole riskivaba intressimäära esindav (näiteks majanduse kõrge inflatsiooni korral). Samuti tuleks kasutada sobilikku asendust, kui turul osalejad võiksid tavaliselt riskivaba intressimäära määrata kasutades pigem seda asendust kui valitsuse nullkupongivõlakirjade emissioonist tulenevat püsivat tulukust, kui nad hindavad optsiooni õiglast väärtust, mille kehtivusaeg on eeldatavalt võrdne hinnatava optsiooni tähtajaga.

Kapitali struktuuri mõjud

- B38 Tavaliselt kirjutavad kaubeldavaid aktsiaoptsioone kolmandad osapooled, mitte (majandus)üksused ise. Kui selliseid aktsiaoptsioone kasutatakse, annab kirjutaja optsiooni omanikule aktsiaid. Need aktsiad saadakse olemasolevatelt ►M5 omanikelt ◄. Seega pole aktsiaoptsioonide kasutamisel lahjendavat mõju.
- B39 Vastukaaluks, kui aktsiaoptsioone kirjutatakse (majandus)üksuse poolt, siis nende aktsiaoptsioonide kasutamisega emiteeritakse uusi aktsiaid (kas emiteeritakse tegelikult või emiteeritakse aineliselt, juhul kui kasutatakse aktsiaid, mis on eelnevalt tagasi ostetud ja omandis hoitud). Teades, et aktsiaid emiteeritakse pigem kasutushinnas kui kasutamise kuupäeval kehtivas turuhinnas, siis see tegelik või potentsiaalne lahjendamine võib vähendada aktsia hinda, nii et optsiooni omanik ei saa kasutamisel sama suurt tulu nagu siis, kui ta kasutaks sarnast kaubeldavat optsiooni, mis ei lahjenda aktsia hinda.
- B40 Kas sellel on võimaldatud aktsiaoptsioonidele oluline mõju, sõltub erinevatest teguritest, nagu uute optsioonide kasutamise käigus emiteeritavate aktsiate hulk võrreldes juba emiteeritud aktsiate hulgaga. Samuti, kui turg juba eeldab, et optsioonide võimaldamine toimub, võib turg juba olla potentsiaalse lahjendamise arvestanud võimaldamise kuupäeva aktsia hinda.
- B41 Siiski peaks (majandus)üksus arvesse võtma, kas tulevase aktsiaoptsiooni kasutamisest võib tuleneda lahjendav mõju võimaldamise kuupäeval hinnatud õiglasele väärtusele. Optsiooni hinnakujundusmudeleid võib rakendada nii, et nad võtaksid seda potentsiaalset lahjendamise mõju arvesse.

Modifikatsioonid omakapitaliga arveldatud aktsiapõhise makse kokkulepetele

- B42 Paragrahv 27 nõuab, et hoolimata mis tahes tingimuste modifitseerimistest, mille juures need aktsiad võimaldati või mis tahes omakapitaliinstrumentidega arveldamise võimaldamise tühistamistest peaks (majandus)üksus miinimumina kajastama saadud teenused hinnatuna võimaldamise kuupäeval kehtinud omakapitaliinstrumendi õiglase väärtuse alusel, välja arvatud juhul kui omakapitaliinstrumentide üleandmist ei toimu võimaldamise kuupäeval kindlaks määratud omandi üleandmise tingimuste mittetäitmise tõttu (välja arvatud turutingimused). Lisaks kajastab (majandus)üksus modifikatsioonide mõjud, mis suurendavad aktsiapõhise makse kokkuleppe kogu õiglast väärtust või on mõnel muul viisil töötajale kasulikud.

▼B

B43 Selleks, et rakendada paragrahvi 27 nõudmisi:

- a) kui modifikatsioon suurendab võimaldatud omakapitaliinstrumentide õiglast väärtust (nt vähendades kasutamise hinda), hinnatuna kohe enne ja pärast modifikatsiooni, siis peaks (majandus)üksus õiglase väärtuse juurdekasvu kajastama saadud teenuste maksumuses, mille eest on võimaldatud omakapitaliinstrumente. Õiglase väärtuse juurdekasv on modifitseerimise päeval hinnatud modifitseeritud omakapitaliinstrumenti ja esialgse omakapitaliinstrumenti õiglase väärtuse vahe. Kui modifitseerimine leiab aset omandi üleandmise perioodil, siis lisaks summale, mis põhineb võimaldamise kuupäeval hinnatud algsete omakapitaliinstrumentide õiglasel väärtusel, mis on kajastatud algse omandi üleandmise järelejäänud perioodi kohta, lisatakse hinnatud summasse võimaldatud lisanduv õiglase väärtus, mis on kajastatud saadud teenuste eest, alates modifikatsiooni kuupäevast kuni modifitseeritud omakapitaliinstrumentide üleandmise kuupäevani. Kui modifitseerimine leiab aset pärast üleandmiskuupäeva, siis kajastatakse võimaldatud lisanduv õiglase väärtus kohe või üleandmisperioodi jooksul kui töötajalt nõutakse lisaperioodi jooksul teenuste osutamist, et saada tingimusteta nende modifitseeritud omakapitaliinstrumentide omanikuks.
- b) sarnaselt, kui modifitseerimine suurendab võimaldatud omakapitaliinstrumentide hulka, siis (majandus)üksus lisab modifitseerimisel võimaldatud täiendavad omakapitaliinstrumentid modifitseerimise kuupäeval hinnatud õiglases väärtuses summale, mis on hinnatud saadud teenuste eest võimaldatud omakapitaliinstrumentidele kooskõlas punktides a kuni s toodud nõuetega. Näiteks, kui modifikatsioon leiab aset omandi üleandmisperioodi jooksul, siis võimaldatud täiendavate omakapitaliinstrumentide õiglase väärtus lisatakse täiendavalt alates modifitseerimise kuupäevast kuni kuupäevani, mil täiendav omakapitaliinstrument üle antakse, saadud teenuste hulga hinnangusse, mis põhineb esialgsele võimaldatud omakapitaliinstrumenti õiglasele väärtusele ja mida kajastatakse järelejäänud üleandmisperioodi jooksul
- c) kui (majandus)üksus modifitseerib omandi üleandmistingimusi töötaja kasuks, näiteks lühendades omandi üleandmisperioodi või välistades tegevustulemusel põhineva tingimuse (välja arvatud turutingimused, mille muutused kajastatakse lähtuvalt punktides a), siis (majandus)üksus võtab neid modifitseeritud omandi üleandmistingimusi arvesse kui ta rakendab paragrahvide 19–21 nõudeid.

B44

Kui (majandus)üksus modifitseerib võimaldatud omakapitaliinstrumentide tingimusi selliselt, et see vähendab aktsiapõhise makse kokkuleppe õiglase väärtuse kogusummat, või ei ole mõnel teisel viisil töötajale kasulikud, siis (majandus)üksus jätkab kõigest hoolimata võimaldatud omakapitaliinstrumentide eest talle osutatud teenuste kajastamist nii nagu modifitseerimist poleks aset leidnud (välja arvatud mõne võimaldatud omakapitaliinstrumenti tühistamine, mida kajastatakse kooskõlas paragrahviga 28). Näiteks:

▼B

- a) kui modifitseerimine vähendab võimaldatud omakapitaliinstrumentide õiglast väärtust, mis on hinnatud kohe enne ja pärast modifitseerimist, siis (majandus)üksus ei võta seda õiglase väärtuse vähenemist arvesse ja jätkab saadud teenuse eest vastu antava omakapitaliinstrumenti summa kajastamist lähtudes võimaldamise kuupäeval kehtinud võimaldatud omakapitaliinstrumenti õiglasest väärtusest;
- b) kui modifitseerimine vähendab töötajale võimaldatud omakapitaliinstrumentide hulka, siis seda vähenemist kajastatakse lähtudes paragrahvi 28 nõuetest kui selle koguse võimaldamise tühistamist;
- c) kui (majandus)üksus muudab omandi üleandmistingimusi selliselt, et need ei ole töötajale kasulikud, näiteks pikendades omandi üleandmisperioodi või muutes või lisades tulemuslikkuse tingimusi (välja arvatud turutingimused, mille muutusi kajastatakse vastavalt punktile a), siis ei võta (majandus)üksus paragrahve 19–21 rakendades neid muudetud omandi üleandmise tingimusi arvesse.

▼M60**Sellise aktsiapõhise maksetehingu muudatuse kajastamine, mis liigitatakse rahas arveldatavast ümber omakapitaliga arveldatavaks**

B44A Kui rahas arveldatava aktsiapõhise maksetehingu tingimusi muudetakse nii, et see muutub omakapitaliga arveldatavaks aktsiapõhiseks maksetehinguks, kajastatakse tehingut sellena muudatuse tegemise kuupäevast alates. Täpsemalt:

- a) omakapitaliga arveldatavat aktsiapõhist maksetehingut mõõdetakse muudatuse kuupäeval võimaldatud omakapitaliinstrumentide õiglase väärtuse põhjal. Omakapitaliga arveldatavat aktsiapõhist maksetehingut kajastatakse omakapitalina muudatuse kuupäeval saadud kaupade ja teenuste ulatuses;
- b) rahas arveldatava aktsiapõhise maksetehinguga seotud kohustise kajastamine muudatuse kuupäeva seisuga lõpetatakse sellel kuupäeval;
- c) sellise kohustise, mille kajastamine on lõpetatud, bilansilise väärtuse ja muudatuse kuupäeval kajastatud omakapitali summa vaheline erinevus kajastatakse kohe kasumis või kahjumis.

B44B Kui omandiõiguse üleandmise perioodi pikendatakse või lühendatakse muudatuse tulemusel, rakendatakse paragrahvi B44A nõudeid muudetud üleandmisperioodil. Paragrahvi B44A nõudeid kohaldatakse ka juhul, kui muudatus tehakse pärast omandiõiguse üleandmise perioodi.

B44C Rahas arveldatava aktsiapõhise maksetehingu võib tühistada või arveldada (v.a omandiõiguse üleandmise tingimuste mittetäitmise korral tühistatud tehing). Kui omakapitaliinstrumentid on võimaldatud ja (majandus)üksus tuvastab omakapitaliinstrumentide võimaldamise kuupäeval rahas arveldatava aktsiapõhise makse asendamise omakapitaliinstrumentide andmisega, kohaldab ta paragrahve B44A ja B44B.

▼ M23

Aktsiapõhised maksetehingud kontserni (majandus)üksuste vahel (2009. aasta muudatused)

B45 Paragrahvid 43A–43C käsitlevad kontserni (majandus)üksuste vaheliste aktsiapõhiste maksetehingute arvestust iga (majandus)üksuse konsolideerimata või eraldiseisvates finantsaruannetes. Paragrahvid B46–B61 käsitlevad paragrahvides 43A–43C sätestatud nõuete rakendamist. Nagu märgitud paragrahvis 43D, võivad kontserni (majandus)üksuste vahelised aktsiapõhised maksetehingud toimuda mitmesugustel põhjustel olenevalt asjaoludest ja tingimustest. Seepärast ei ole käesolev käsitlus ammendav ning eeldab, et kui kaupu või teenuseid saav (majandus)üksus ei ole kohustatud tehingut arveldama, on tehingu näol tegemist emaettevõtte sissemaksena tütarettevõttesse olenemata võimalikest kontsernisestest tagasimaksekokkulepetest.

B46 Kuigi järgnevas käsitluses keskendutakse tehingutele töötajatega, rakendatakse seda ka samasuguste aktsiapõhiste maksetehingute suhtes, kus kaupade tarnija või teenuste osutaja ei ole (majandus)üksuse töötaja. Emaettevõtte ja tütarettevõtte vahel sõlmitud kokkuleppe kohaselt võib tütarettevõtte olla kohustatud maksma emaettevõttele töötajatele võimaldatud omakapitaliinstrumentide eraldamise eest. Allpool esitatud käsitlus ei anna vastust küsimusele, kuidas sellist kontsernisest maksekokkulepet arvestada.

B47 Kontserni (majandus)üksuste vahelistes aktsiapõhistes maksetehingutes esineb tavaliselt neli küsimust. Arusaadavuse huvides käsitletakse neid küsimusi allpool toodud näidetes emaettevõtte ja tütarettevõtte seisukohalt.

Aktsiapõhise makse kokkulepped, mis hõlmavad (majandus)üksuse enda omakapitaliinstrumente

B48 Esimene küsimus seisneb selles, kas järgmisi (majandus)üksuse enda omakapitaliinstrumente hõlmavaid tehinguid tuleks käesoleva IFRSi nõuete kohaselt kajastada omakapitaliga või rahas arveldatavatena:

a) (majandus)üksus tagab oma töötajatele õiguse (majandus)üksuse omakapitaliinstrumentide (nt aktsiaoptsioonid) omandamiseks ja kas valib või on kohustatud töötajate ees kohustuste täitmiseks ostma muult osapoolelt omakapitaliinstrumente (st omaaktsiad); ning

b) (majandus)üksus või tema aktsionärid tagavad oma töötajatele õiguse (majandus)üksuse omakapitaliinstrumentide (nt aktsiaoptsioonid) omandamiseks ning majandus(üksuse) aktsionärid tagavad vajalikud omakapitaliinstrumendid.

B49 (Majandus)üksus arvestab aktsiapõhiseid maksetehinguid, mille puhul ta saab enda omakapitaliinstrumentide eest tasuna teenuseid, arvestuses omakapitaliga arveldatavatena. See kehtib sõltumata asjaolust, kas (majandus)üksus soovib või on sunnitud aktsiapõhise maksetehingu alusel ostma oma kohustuste katteks teiselt osaliselt omakapitaliinstrumente või mitte. See kehtib samuti sõltumata asjaolust, kas:

a) (majandus)üksus ise või selle aktsionär(id) tagas(id) töötajatele õiguse omandada (majandus)üksuse omakapitaliinstrumente; või

b) (majandus)üksus ise või selle aktsionär(id) arveldas(id) aktsiapõhise makse kokkuleppe.

▼ **M23**

B50 Kui aktsionär on kohustatud arveldama tehingu investeerimisobjekti töötajatega, annab ta eeldatavasti vastu mitte enda, vaid investeerimisobjekti omakapitaliinstrumente. Seega, kui investeerimisobjekt on aktsionäri samas kontsernis, mõõdab aktsionär vastavalt paragrahvile 43C oma kohustust aktsionäri eraldiseisvates finantsaruannetes vastavalt rahas arveldatavate aktsiapõhiste maksetehingute suhtes rakendatavatele nõuetele ja aktsionäri konsolideeritud finantsaruannetes vastavalt omakapitaliga arveldatavate aktsiapõhiste maksetehingute suhtes rakendatavatele nõuetele.

Aktsiapõhised maksetehingud, mis hõlmavad emaettevõtte omakapitaliinstrumente

B51 Teine küsimus käsitleb aktsiapõhiseid maksetehinguid sama kontserni kahe või enama (majandus)üksuse vahel, mis on seotud kontserni muu (majandus)üksuse omakapitaliinstrumendiga. Näiteks tagatakse tütarettevõtte töötajatele õigus tütarettevõttele osutatud teenuste eest omandada emaettevõtte omakapitaliinstrumente.

B52 Seepärast käsitletakse teises küsimuses järgmisi aktsiapõhise makse kokkuleppeid:

a) emaettevõtte tagab otse tütarettevõtte töötajatele õiguse omandada oma omakapitaliinstrumente: emaettevõttel (mitte tütarettevõttel) on kohustus tagada tütarettevõtte töötajatele omakapitaliinstrumendid; ning

b) tütarettevõtte tagab oma töötajatele õiguse omandada emaettevõtte omakapitaliinstrumente: tütarettevõttel on kohustus tagada oma töötajatele omakapitaliinstrumendid.

Emaettevõtte tagab tütarettevõtte töötajatele õiguse omandada oma omakapitaliinstrumente (paragrahvi B52 punkt a)

B53 Tütarettevõttel ei ole kohustust anda tütarettevõtte töötajatele emaettevõtte omakapitaliinstrumente. Seepärast mõõdab tütarettevõtte vastavalt paragrahvile 43B töötajatelt saadud teenuseid, lähtudes omakapitaliga arveldatavate aktsiapõhiste maksetehingute suhtes rakendatavatest nõuetest, ja kajastab omakapitali vastava suurenemise emaettevõtte sissemaksena.

B54 Emaettevõttel on kohustus arveldada tehing tütarettevõtte töötajatega, andes neile emaettevõtte enda omakapitaliinstrumente. Seetõttu mõõdab emaettevõtte vastavalt paragrahvile 43C oma kohustust, lähtudes omakapitaliga arveldatavate aktsiapõhiste maksetehingute suhtes rakendatavatest nõuetest.

Tütarettevõtte tagab oma töötajatele õiguse omandada emaettevõtte omakapitaliinstrumente (paragrahvi B52 punkt b)

B55 Et tütarettevõtte ei vasta kummalegi paragrahvi 43B tingimusele, arvestab ta tehingu töötajatega rahas arveldatava tehinguna. Kõnealust nõuet rakendatakse sõltumata sellest, mil viisil omandab tütarettevõtte omakapitaliinstrumendid, et täita kohustusi oma töötajate ees.

▼ **M23**

Aktsiapõhise makse kokkulepped, mis hõlmavad töötajatele tehtavaid rahas arveldatavaid makseid

B56 Kolmas küsimus seisneb selles, kuidas kaupade tarnijatelt või teenuste osutajatelt (sealhulgas töötajatelt) kaupu või teenuseid saav (majandus)üksus peaks arvestama rahas arveldatavaid aktsiapõhiseid kokkuleppeid, kui (majandus)üksusel endal ei ole kohustust tarnijatele maksta. Näiteks käsitletakse järgmisi kokkuleppeid, mille puhul emaettevõttel (mitte (majandus)üksusel endal) on kohustus teha (majandus)üksuse töötajatele nõutavad rahalised maksed:

a) (majandus)üksuse töötajad saavad rahalised maksed, mis on seotud (majandus)üksuse omakapitaliinstrumentide hinnaga;

b) (majandus)üksuse töötajad saavad rahalised maksed, mis on seotud (majandus)üksuse emaettevõtte omakapitaliinstrumentide hinnaga.

B57 Tütarettevõttel ei ole kohustust tehingut töötajatega arveldada. Seetõttu arvestab tütarettevõtte töötajatega sooritatud tehingu omakapitaliga arveldatava tehinguna ning kajastab omakapitali vastavat suurenemist emaettevõtte sissemaksena. Seejärel hindab tütarettevõtte tehingu maksumuse ümber, võttes arvesse muutusi turuga mitteseotud üleandmistingimustes, mis ei ole vastavalt paragrahvidele 19–21 täidetud. See erineb rahas arveldatava tehingu mõõtmisest kontserni konsolideeritud finantsaruannetes.

B58 Et emaettevõtte on kohustatud tehingu töötajatega arveldama ja tasu on rahas, mõõdab emaettevõtte (ja kontsern) kohustust, lähtudes paragrahvis 43C sätestatud nõuetest rahas arveldatavatele aktsiapõhistele maksetehingutele.

Töötajate üleviimine kontserni (majandus)üksuste vahel

B59 Neljas küsimus on seotud kontserni aktsiapõhise makse kokkulepetega, mis hõlmavad kontserni mitme (majandus)üksuse töötajaid. Näiteks emaettevõtte võib tagada oma tütarettevõtte töötajatele õiguse omandada enda omakapitaliinstrumente tingimusel, et töötaja jätkab kontsernile teenuste osutamist teatava aja jooksul. Ühe tütarettevõtte töötaja võib omandi üleandmisperioodi jooksul minna üle teise tütarettevõttesse, ilma et see mõjutaks algse aktsiapõhise makse kokkuleppe alusel töötajale antud õigust omandada emaettevõtte omakapitaliinstrumente. Kui tütarettevõtetel ei ole kohustust aktsiapõhist maksetehingut oma töötajatega arveldada, kajastavad nad selle omakapitaliga arveldatava tehinguna. Iga tütarettevõtte mõõdab töötajatelt saadud teenuste väärtust omakapitaliinstrumendi õiglase väärtuse alusel selle kuupäeva seisuga, mil emaettevõtte algselt tagas õiguse omandada kõnealuseid omakapitaliinstrumente, nagu on määratletud lisas A, võttes arvesse igas tütarettevõttes töötatud omandi üleandmisperioodi osakaalu.

▼ **M23**

- B60 Kui tütarettevõttel on kohustus arveldada tehing töötajatega emaettevõtte omakapitaliinstrumentidega, kajastab tütarettevõtte tehingu rahas arveldatava tehinguna. Iga tütarettevõtte mõõdab saadud teenuste väärtust omakapitaliinstrumentide õiglase väärtusega tagamise kuupäeval, võttes arvesse igas tütarettevõttes töötatud omandi üleandmisperioodi osakaalu. Peale selle kajastab iga tütarettevõtte omakapitaliinstrumentide õiglase väärtuse muutused töötaja igas tütarettevõttes töötamise aja jooksul.
- B61 Pärast töökoha vahetamist kontserni (majandus)üksuste piires ei pruugi selline töötaja enam täita muid tingimusi kui lisas A määratletud turutingimus, nt töötaja lahkub töölt kontsernist enne omandi üleandmisperioodi lõppu. Sel juhul, kuna tingimuseks on kontsernis töötamine, korrigeerib iga tütarettevõtte vastavalt töötajalt eelnevalt saadud teenuste mahu alusel kajastatud summat paragrahvis 19 sätestatud tingimuste kohaselt. Seega, kui emaettevõtte tagatud õigust omandada omakapitaliinstrumente ei anta üle seoses sellega, et töötaja ei täida muid tingimusi kui turutingimus, ei kajastata kontserni ühegi (majandus)üksuse finantsaruandes ühtegi kõnealuselt töötajalt saadud teenustega seotud summat kumulatiivsel alusel.

▼ **M52**

▼B

RAHVUSVAHELINE FINANTSARUANDLUSSTANDARD 5

Müügiks hoitavad põhivarad ja lõpetatud tegevusvaldkonnad

EESMÄRK

- 1 Käesoleva IFRS-i eesmärk on kirjeldada müügiks määratud põhivarade arvestust ja lõpetatud tegevusvaldkondade esitamist ja avalikustamist. Käesolev IFRS nõuab seejuures:

- a) varade, mis vastavad müügiks määratud hulka liigitamise kriteeriumitele, hindamist madalaima ►M5 finantsseisundi aruandlisse ◄ (jääk)maksumuse ja õiglase väärtuse alusel, millest on maha arvatud müügikulutused, ja selliste varade amortiseerimise lõpetamist; ja
- b) varade, mis vastavad müügiks määratud hulka liigitamise kriteeriumitele, eraldi esitamist bilansis ja lõpetatud tegevusvaldkondade tulemuste eraldi esitamist ►M5 koondkasumi aruandes ◄.

RAKENDUSALA

- 2 Klassifitseerimise ja esitamise nõuded käesoleva IFRS-i mõistes rakenduvad igale kajastatud põhivarale⁽¹⁾ ja kõikidele (majandus)üksuse müügigruppidele. Käesoleva IFRS-i nõuded hindamise kohta rakenduvad kõikidele kajastatud põhivaradele ja müügigruppidele (nagu on toodud paragrahvis 4), välja arvatud paragrahvis 5 loetletud varadele, mida hinnatakse jätkuvalt kooskõlas vastava standardiga.
- 3 Varasid, mida kooskõlas IAS 1-ga „Finantsaruannete esitamine” ►M5 —◄ liigitatakse põhivaradeks ei liigitata ümber käibevaradeks enne, kui nad vastavad müügiks määratud hulka liigitamise kriteeriumitele kooskõlas käesoleva IFRS-iga. Teatud liiki varasid, mida (majandus)üksus käsitleb tavaliselt kui üksnes edasimüügi eesmärgil soetatud põhivara, ei liigitata käibevaraks, välja arvatud juhul, kui nad vastavad müügiks määratud hulka liigitamise kriteeriumitele kooskõlas käesoleva IFRS-iga.
- 4 Mõnikord müüb (majandus)üksus ühe tehingu raames teatud varade rühma koos mõne, võimalik et sellega otseselt seotud, kohustisega. Selline müügigrupp võib olla raha teenivate üksuste grupp, üks raha

⁽¹⁾ Varade likviidsuse tasemest lähtuvalt on põhivarad sellised varad, mille maksumus kaetakse eeldatavasti pikema perioodi kui 12 kuu jooksul peale ►M5 aruandeperioodi lõppu ◄. Selliste varade liigitamise suhtes rakendatakse paragrahvi 3.

▼B

teeniv üksus või osa raha teenivast üksusest⁽¹⁾. Gruppi võivad kuuluda igasugused (majandus)üksuse varad ja kohustised, sealhulgas käibevarad, lühiajalised kohustised ja varad, mis paragrahvi 5 alusel ei kuulu käesoleva IFRS-i hindamisnõuete alla. Kui põhivara, mis kuulub käesoleva IFRS-i hindamisnõuete rakendusalasle, on osa müügigrupist, rakenduvad käesoleva IFRS-i hindamise nõuded grupile tervikuna, seega hinnatakse gruppi madalaima ►M5 finantsseisundi aruandelise ◀ (jääk)maksumuse ja õiglase väärtuse alusel, millest on maha arvatud müügikulutused. Hindamise nõuded üksikute varade ja kohustiste kohta müügigrupis on toodud paragrahvides 18, 19 ja 23.

▼M53

5. Käesoleva IFRSi mõõtmistingimused ei kehti järgnevatele varadele, mida käsitletakse alljärgnevate IFRSide raames üksikute varadena või müügigrupi osana:

▼B

- a) edasi lükkunud tulumaksu varad (IAS 12 „Tulumaks”);
- b) töötajate hüvitistega seotud varad (IAS 19 „Hüvitised töötajatele”);

▼M53

- c) finantsvarad, mis kuuluvad IFRS 9 *Finantsinstrumendid* rakendusalasle;

▼B

- d) põhivarad, mida kajastatakse õiglasel väärtusel IAS 40-s „Kinnisvarainvesteeringud”;

▼M8

- e) põhivarad, mida hinnatakse õiglase väärtuse alusel, millest on maha arvatud hinnangulised müügikulud kooskõlas IAS 41-ga *Põllumajandus*;

▼B

- f) lepingulised õigused kindlustuslepingutes, nagu määratletud IFRS 4-s „Kindlustuslepingud”.

▼M17

- 5A Käesolevas IFRSis toodud liigitamise, esitamise ja mõõtmise nõuded, mis on rakendatavad müügiks hoitavaks liigitatud põhivara (või müügigrupi) suhtes, rakendatakse ka oma omanikuõigusi rakendavatele omanikele jaotamiseks hoitavaks (omanikele jaotamiseks hoitavaks) liigitatud põhivara (või müügigrupi) suhtes.

▼M22

- 5B Käesolevas IFRSis sätestatakse avalikustatav teave, mis on nõutav müügiks hoitavateks või lõpetatud tegevusvaldkondadeks liigitatud põhivarade (või müügigruppide) suhtes. Muude IFRSide avalikustatava teabe nõue ei rakendu selliste varade (või müügigruppide) puhul, välja arvatud, kui nendes IFRSides nõutakse:

- a) spetsiifilist avalikustatavat teavet müügiks hoitavateks või lõpetatud tegevusvaldkondadeks liigitatud põhivarade (või müügigruppide) suhtes;

⁽¹⁾ Siiski, kui rahavood varadelt või varaderühmalt eeldatakse laekuvat peamiselt müügist, mitte jätkuvast kasutusest, muutuvad nad vähem sõltuvaks rahavoogudest, mis laekuvad teistelt varadelt ja müügigruppi, mis oli osa raha genereerivast üksusest muutub eraldi raha genereerivaks üksuseks.

▼ M22

- b) avalikustatavat teavet müügigrupi kuuluvate varade ja kohustiste, mille mõõtmise nõuded ei ole IFRS 5 rakendusallas, mõõtmise kohta ja selline avalikustatav teave ei ole juba toodud finantsaruannete muudes lisades.

Täiendav avalikustatav teave müügiks hoitavateks või lõpetatud tegevusvaldkondadeks liigitatud põhivarade (või müügigruppide) kohta võib osutada vajalikuks vastamaks IAS 1, eriti selle standardi paragrahvide 15 ja 125 üldistele nõuetele.

▼ M17

PÕHIVARADE (VÕI MÜÜGIGRUPPIDE) LIIGITAMINE MÜÜGIKS HOITAVAKS VÕI OMANIKELE JAOTAMISEKS HOITAVAKS

▼ B

- 6 (Majandus)üksus liigitab põhivara (või müügigrupi) müügiks hoitavaks, kui selle ► **M5** finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus kaetakse peamiselt müügitehingu, mitte jätkuva kasutuse läbi.
- 7 Et see toimiks, peab vara (või müügigrupp) olema saadaval koheseks müügiks käesolevas seisukorras, sõltudes ainult tingimustest, mis on tavalised ja selliste varade (või müügigruppide) müügile omased ja selle müük peab olema *äärmiselt tõenäoline*.

▼ M17

- 8 Selleks, et müük oleks väga tõenäoline, peab vastaval tasemel juhtkond olema otsustanud plaani müüa vara (või müügigrupp) ning peab olema käivitatud aktiivne plaan ostja leidmiseks ja plaani täitmiseks. Peale selle tuleb vara (või müügigrupi) aktiivselt turustada, et müüa seda hinnaga, mis on põhjendatud selle hetke õiglase väärtuse suhtes. Lisaks peaks müük eeldatavasti toimuma ühe aasta jooksul alates liigitamise kuupäevast, välja arvatud kui paragrahvi 9 lubatakse teisiti, ning tegevused plaani läbiviimiseks peaksid andma märku, et märkimisväärsete muudatuste tegemine plaani või plaani tagasivõtmine on ebatõenäoline.

▼ M8

- 8A (Majandus)üksus, mis on seotud müügiplaaniga, millega kaasneb kontrolli kaotus tütarettevõtte üle, liigitab selle tütarettevõtte kõik varad ja kohustised müügiks hoitavaks, kui on täidetud paragrahvides 6–8 sätestatud kriteeriumid, olenemata sellest, kas (majandus)üksusel säilib pärast müüki mittekontrolliv osalus oma endises tütarettevõttes.

▼ B

- 9 Sündmused või olukorrad võivad müügi lõpule viimise perioodi pikendada üle ühe aasta. Müügi lõpule viimiseks vajaliku perioodi pikendus ei välista vara (või müügigrupi) liigitamist müügiks hoitavaks, kui pikenemist põhjustavad juhtumid või olukorrad on väljaspool (majandus)üksuse kontrolli ja on piisavalt tõendeid sellest, et (majandus)üksus jääb kindlaks oma plaanile vara (või müügigrupp) müüa. See toimib siis, kui lisa B kriteeriumid on täidetud.

▼B

- 10 Müügitehing hõlmab põhivarade vahetamist teiste põhivarade vastu kui vahetusel on majanduslik sisu lähtudes IAS 16-st „Materiaalsed põhivarad”.
- 11 Kui (majandus)üksus soetab põhivara (või müügigrupi) üksnes eesmärgiga see hiljem realiseerida, liigitab ta soetamiskuupäeval selle põhivara (või müügigrupi) müügiks hoitavaks ainult juhul, kui paragrahvis 8 seatud üheaastane nõue on täidetud (välja arvatud nagu lubatud paragrahvis 9) ja on äärmiselt tõenäoline, et ükskõik milline muu kriteerium paragrahvides 7 ja 8, mis ei ole selleks kuupäevaks täidetud, täidetakse soetamisele järgneva lühikese ajavahemiku (harilikult kolme kuu) jooksul.
- 12 Kui kriteeriumid paragrahvides 7 ja 8 on täidetud ►**M5** aruandeperioodi lõpu ◀ järgselt, ei pea (majandus)üksus selles finantsaruandes põhivara (või müügigrupi) liigitama müügiks hoitavana. Siiski, kui need kriteeriumid täidetakse ►**M5** aruandeperioodi lõpu ◀ järgselt, kuid enne finantsaruannete väljaandmist, avalikustab (majandus)üksus finantsaruande lisades informatsiooni, mis on kirjeldatud paragrahvide 41 punktides a, b ja d.

▼M17

- 12A Aktsionäride poolse heakskiidu (kui on nõutav jurisdiktsioonis) tõenäosust tuleks võtta arvesse selle hindamisel, kas müügiga jaotatakse vara (või müügigrupi) omanikele. Selleks peavad varad olema kättesaadavad koheseks jaotamiseks oma praeguses seisundis ja jaotamine peab olema väga tõenäoline. Selleks, et jaotamine oleks väga tõenäoline, peab olema algatatud meetmeid jaotamise läbiviimiseks ja need peavad eeldatavasti olema läbi viidud ühe aasta jooksul arvates liigitamise kuupäevast. Jaotamise läbiviimiseks nõutavad meetmed peaksid andma märku, et jaotamise märkimisväärne muutmine või jaotamise tagasivõtmine on ebatõenäoline. Aktsionäride poolse heakskiidu (kui on jurisdiktsioonis nõutav) tõenäosust tuleks võtta arvesse selle hindamisel, kas jaotamine on väga tõenäoline.

▼B**Põhivarad, millest kavatakse loobuda**

- 13 (Majandus)üksus ei liigita müügiks hoitavaks põhivara (või müügigrupi), millest kavatakse loobuda. Seda sellepärast, et selle ►**M5** finantsseisundi aruandeline ◀ (jääk)maksumus kaetakse peamiselt jätkuva kasutuse läbi. Siiski, kui müügigrupp, millest kavatakse loobuda, vastab paragrahvide 32 punktides a–c toodud kriteeriumitele, esitab (majandus)üksus müügigrupi tulemused ja rahavood lõpetatud tegevusvaldkondadena vastavalt paragrahvidele 33 ja 34 kuupäeval, mil selle kasutamine lakkab. Põhivarad (või müügigrupid), millest kavatakse loobuda, hõlmavad põhivarasid (või müügigruppe), mida kasutatakse nende majandusliku eluea lõpuni ja põhivarasid (või müügigruppe), mida ei müüda, vaid mis suletakse.
- 14 (Majandus)üksus ei arvesta põhivarana vara mis ajutiselt on kasutuselt ära võetud just nagu sellest kavatakse loobuda.

▼B**MÜÜGIKS HOITAVATE PÕHIVARADE (VÕI MÜÜGIGRUPPI) HINDAMINE****Põhivara (või müügigrupi) hindamine**

- 15 (Majandus)üksus hindab põhivara (või müügigrupi), mida liigitatakse müügiks hoitavaks, madalaima ►**M5** finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse ja õiglase väärtuse alusel, millest on maha arvatud müügikulutused.

▼M17

- 15A (Majandus)üksus mõõdab omanikele jaotamiseks liigitatud põhivara (või müügigrupi) selle bilansilises (jääk)maksumuses või õiglases väärtuses, milles on maha arvatud jaotamise kulutused, olenevalt sellest, kumb on madalam ⁽¹⁾.

▼B

- 16 Kui värskest omandatud vara (või müügigrupp) vastab müügiks hoitava liigitamise kriteeriumitele (vt paragrahv 11), siis paragrahvi 15 rakendamise tulemusena hinnatakse vara (või müügigrupi) esmasel arvele võtmisel madalaima ►**M5** finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse alusel, kui vara ei oleks olnud niimoodi liigitatud (näiteks soetusmaksumuses) ja õiglase väärtuse alusel, millest on maha arvatud müügikulutused. Järelikult, kui vara (või müügigrupp) on soetatud osana äriühendusest, hinnatakse seda õiglases väärtuses, millest on maha arvatud müügikulutused.

- 17 Kui müügi toimumist on oodata hiljem kui ühe aasta möödudes, hindab (majandus)üksus müügikulusid nende nüüdisväärtuses. Iga müügikulutuste nüüdisväärtuse tõus, mis tuleneb aja möödumisest, kajastub kasumis või kahjumis finantskuluna.

- 18 Vahetult enne vara (või müügigrupi) esmast liigitamist müügiks hoitavaks, hinnatakse vara (või kõik grupi varad ja kohustised) ►**M5** finantsseisundi aruandelised ◄ (jääk)maksumused kooskõlas rakendatavate IFRS-idega.

- 19 Hilisemal müügigrupi ümberhindamisel hinnatakse kooskõlas rakendatavate IFRS-idega kõikide varade ja kohustiste, mis ei ole käesoleva IFRS-i hindamisnõuete rakendusallas, aga kuuluvad müügiks hoitavaks liigitatud müügigrupi, ►**M5** finantsseisundi aruandelised ◄ (jääk)maksumused ümber enne, kui hinnatakse ümber müügigrupi õiglase väärtus, millest on maha arvatud müügikulutused.

Vara väärtuse langusest tekkinud kahjumite ja nende tühistamise kajastamine

- 20 (Majandus)üksus kajastab vara väärtuse langusest tuleneva kahjumi, mis on tingitud esmasest või hilisemast vara (või müügigrupi) allahindlusest õiglase väärtuseni, millest on maha arvatud müügikulutused sellises ulatuses, mida ei ole kajastatud kooskõlas paragrahviga 19.

- 21 (Majandus)üksus kajastab tulu igast hilisemast vara õiglase väärtuse, millest on maha arvatud müügikulutused, tõusust aga mitte rohkem kui seda on kumulatiivne kahjum vara väärtuse langusest, mis on kajastatud kas kooskõlas käesoleva IFRS-iga või eelnevalt kooskõlas IAS 36-ga „Varade väärtuse langus”.

⁽¹⁾ Jaotamise kulutused on täiendavad kulutused, mis on otseselt omistatavad jaotamisele, välja arvatud finantseerimiskulutused ja tulumaksu kulu.

▼B

- 22 (Majandus)üksus kajastab tulu igast järgmisest müügigrupi õiglase väärtuse (millest on maha arvatud müügikulutused) tõusust:
- a) sellise ulatuseni, mida ei ole kajastatud kooskõlas paragrahviga 19, aga
 - b) mitte rohkem kui seda on kumulatiivne kahjum vara väärtuse langusest, mis on kajastatud kas kooskõlas käesoleva IFRS-iga või eelnevalt kooskõlas IAS 36-ga põhivarade puhul, mis kuuluvad käesoleva IFRS-i hindamisnõuete rakendusallasse.
- 23 Müügigrupi suhtes kajastatud vara väärtuse langusest tekkinud kahjum (või sellele järgnev kasum) vähendab (või tõstab) ►**M5** finantsseisundi aruandelis ◀ (jääk)maksumust kogumi põhivaradel, mis kuuluvad käesoleva IFRS-i hindamisnõuete rakendusallasse ja mis on määratletud IAS 36 (parandatud 2004) paragrahvi 104 punktides a ja b ja paragrahvis 122.
- 24 Kasum või kahjum, mida ei ole eelnevalt kajastatud põhivara (või müügigrupi) müügikuupäevaks, kajastatakse kajastamise lõpetamise kuupäeval. Kajastamise lõpetamisega seotud nõuded on välja toodud:
- a) IAS 16 (parandatud 2003) paragrahvides 67–72 materiaalsete põhivarade kohta ja
 - b) IAS 38 „Immateriaalsed varad” (parandatud 2004) paragrahvides 112–117 immateriaalsete varade kohta.
- 25 (Majandus)üksus ei amortiseeri põhivara, kui see on liigitatud müügiks hoitavaks või on osa müügigrupist, mis on liigitatud müügiks hoitavaks. Intressi ja teiste kulude, mis on omased müügiks hoitavaks liigitatud müügigrupi kohustistele, kajastamist jätkatakse.

▼M48**Muudatused müügiplaanis ja omanikele jaotamise plaanis**

- 26 Kui (majandus)üksus on vara (või müügigrupi) liigitanud müügiks hoitavaks või omanikele jaotamiseks hoitavaks aga see enam ei vasta paragrahvide 7–9 (müügiks hoitava puhul) või paragrahvi 12 A (omanikele jaotamiseks hoitava puhul) kriteeriumidele, lõpetab (majandus)üksus vara (või müügigrupi) liigitamise (vastavalt) müügiks hoitavaks või omanikele jaotamiseks hoitavaks. Sel juhul järgib (majandus)üksus selle muudatuse arvestamiseks paragrahvides 27–29 esitatud juhiseid, välja arvatud juhul, kui kohaldatakse paragrahvi 26 A.
- 26A Kui (majandus)üksus liigitab vara (või müügigrupi) müügiks hoitavast otse ümber omanikele jaotamiseks hoitavaks või omanikele jaotamiseks hoitavast otse müügiks hoitavaks, käsitatakse liigitamise muutust algse võõrandamisplaani jätkumisena. (Majandus)üksus:
- a) ei järgi selle muudatuse arvestamisel paragrahvides 27–29 esitatud juhiseid. (Majandus)üksus kohaldab käesoleva IFRSi neid liigitamise, esitamise ja mõõtmise nõudeid, mis on kohaldatavad uue võõrandamisviisi suhtes;
 - b) mõõdab põhivarasid (või müügigruppi), järgides paragrahvi 15 (kui liigitatud ümber müügiks hoitavaks) või 15 A (kui liigitatud ümber omanikele jaotamiseks hoitavaks) nõudeid ning kajastab mis tahes vähenemist või suurenemist põhivara (või müügigrupi) õiglasel väärtuses, millest on maha arvatud müügikulutused/jaotamiskulutused, järgides paragrahvide 20–25 nõudeid;

▼M48

- c) ei muuda liigitamise kuupäeva vastavalt paragrahvidele 8 ja 12 A. See ei takista müügi lõpule viimiseks või omanikele jaotamise lõpule viimiseks vajamineva perioodi pikendamist, kui paragrahvi 9 tingimused on täidetud.

27 (Majandus)üksus mõõdab põhivara (või müügigruppi), mida enam ei liigitata müügiks hoitavaks või omanikele jaotamiseks hoitavaks (või mis ei kuulu enam müügiks hoitavaks või omanikele jaotamiseks hoitavaks liigitatud müügigruppi), võttes aluseks järgmistest madalaima:

- a) bilansiline (jääk)maksumus, mis oli varal (või müügigrupil) enne müügiks hoitavaks või omanikele jaotamiseks hoitavaks liigitamist ja mida on korrigeeritud mis tahes kulumi, amortisatsiooni või ümberhindamise arvesse võtmiseks, mida oleks kajastatud, kui vara (või müügigruppi) ei oleks liigitatud müügiks hoitavaks või omanikele jaotamiseks hoitavaks, või

- b) *kaetav väärtus* kuupäeval, mil tehti hilisem otsus mitte müüa või jaotada. [joonealune märkus jäetakse välja]

28 (Majandus)üksus kajastab kõiki sellise põhivara bilansilisele (jääk)-maksumuse nõutud korrigeerimisi, mille liigitamine müügiks hoitavaks või omanikele jaotamiseks hoitavaks on lõpetatud, jätkuvate tegevusvaldkondade kasumis või kahjumis [joonealune märkus välja jäetud] perioodil, mil ei ole enam täidetud vastavalt paragrahvide 7–9 või paragrahvi 12 A kriteeriumid. Finantsaruandeid perioodide kohta alates müügiks hoitavaks või omanikele jaotamiseks hoitavaks liigitamise hetkest muudetakse vastavalt, kui müügigrupp või põhivara, mille liigitamine müügiks hoitavaks või omanikele jaotamiseks hoitavaks on lõpetatud, on tütarettevõtte, ühine äriüksus, ühissettevõtte, sidusettevõtte või ühissettevõttes või sidusettevõttes oleva osaluse osa. (Majandus)üksus esitab selle korrigeerimise koondkasumiaruande sama pealkirja all, mille all esitatakse kooskõlas paragrahviga 37 kajastatud kasum või kahjum.

29 Kui (majandus)üksus eemaldab üksiku vara või kohustise müügigrupist, mis on liigitatud müügiks hoitavaks, jätkatakse müügigruppi alles jäänud müügiks hoitavate varade ja kohustiste mõõtmist grupina ainult siis, kui grupp vastab paragrahvides 7–9 toodud kriteeriumidele. Kui (majandus)üksus eemaldab üksiku vara või kohustise müügigrupist, mis on liigitatud omanikele jaotamiseks hoitavaks, jätkatakse müügigruppi alles jäänud jaotamiseks hoitavate varade ja kohustiste mõõtmist grupina ainult siis, kui grupp vastab paragrahvis 12 A toodud kriteeriumidele. Vastasel juhul mõõdetakse gruppi alles jäänud põhivarad, mis üksikutele vastavad müügiks hoitavaks (või omanikele jaotamiseks hoitavaks) liigitamise kriteeriumidele, eraldi nende bilansilise (jääk)maksumuse või õiglase väärtuse alusel, millest on maha arvatud müügiikulutused (või jaotamiskulutused), sõltuvalt sellest, kumb on madalam, selle kuupäeva seisuga. Iga põhivara suhtes, mis ei vasta müügiks hoitava kriteeriumidele, lõpetatakse müügiks hoitavaks liigitamine kooskõlas paragrahviga 26. Iga põhivara suhtes, mis ei vasta omanikele jaotamiseks hoitava kriteeriumidele, lõpetatakse omanikele jaotamiseks hoitavaks liigitamine kooskõlas paragrahviga 26.

▼B

ESITAMINE JA AVALIKUSTAMINE

30 (Majandus)üksus esitab ja avalikustab informatsiooni, mis võimaldab finantsaruannete kasutajatel hinnata lõpetatud tegevusvaldkondade ja põhivarade (või müügigruppide) realiseerimise finantsmõjusid.

▼B**Lõpetatud tegevusvaldkondade esitamine**

- 31 *(Majandus)üksuse komponent* hõlmab tegevusi ja rahavooge, mida saab tegevuslikult ja finantsaruannete eesmärgist lähtuvalt selgesti eristada ülejäänud (majandus)üksusest. Teisisõnu on (majandus)üksuse komponent raha teeniv üksus või grupp raha teenivaid üksusi, mida hoitakse kasutamise eesmärgil.
- 32 Lõpetatud tegevusvaldkond on (majandus)üksuse komponent, mis on kas realiseeritud või liigitatud müügiks hoitavaks, ja
- a) esindab eraldi olulist äritegevusvaldkonda või äritegevuste geograafilist piirkonda,
 - b) on osa eraldiseisvast koordineeritud plaanist realiseerida üksik oluline äritegevusvaldkond või äritegevuste geograafiline piirkond või
 - c) on tütarettevõtte, mis on soetatud üksnes edasimüügi eesmärgil.
- 33 (Majandus)üksus avalikustab:
- a) ühe summana ► **M5** koondkasumi aruandes ◄, mis hõlmab:
 - i) lõpetatud tegevusvaldkondade maksudejärgset kasumit/kahjumit ja
 - ii) maksudejärgset kasumit või kahjumit mis kujuneb õiglase väärtuse põhjal, millest on maha arvatud müügikulutused, hindamise või lõpetatud tegevusvaldkondade varade või müügitulu müügi kaudu.
 - b) punktis a mainitud summa analüüsi järgmiste näitajate osas:
 - i) lõpetatud tegevusvaldkondade müügitulud, kulud ja maksu- eelne kasum või kahjum;
 - ii) seonduv tulumaksukulu IAS 12 paragrahvi 81 punkti h nõuete järgi;
 - iii) kasum või kahjum, mis kujuneb õiglase väärtuse põhjal, millest on maha arvatud müügikulutused, hindamise või lõpetatud tegevusvaldkondade varade või müügitulu müügi kaudu ja
 - iv) seonduv tulumaksukulu IAS 12 paragrahvi 81 punkti h nõuete järgi.

Analüüs võib olla esitatud ► **M5** koondkasumi aruandes ◄ või selle lisades. Kui see on esitatud ► **M5** koondkasumi aruandes ◄ peab ta olema esitatud paragrahvis, mis on seotud lõpetatud tegevusvaldkondadega ja seega jätkuvatest tegevusvaldkondadest eraldi. Analüüs ei ole nõutav nende müügitulude puhul, mis on äsja omandatud tütarettevõtte ja mis omandamisel vastasid müügiks hoitavaks liigitamise kriteeriumitele (vt paragrahv 11).
 - c) netorahavood, mis on omistatavad lõpetatud tegevusvaldkondade äri-, investeerimis- ja finantseerimistegevustele. See avalikustatav teave võib olla nii aruande lisades kui ka ► **M5** koondkasumi aruandes ◄. See avalikustatav teave ei ole nõutud müügitulude puhul, mis on äsja omandatud tütarettevõtte ja mis omandamisel vastasid müügiks hoitavaks liigitamise kriteeriumitele (vt paragrahv 11).

▼M11

- d) jätkuvatest tegevusvaldkondadest ja emaettevõtte omanikele omistatavatest lõpetatud tegevusvaldkondadest saadava tulu summa. Sellist avalikustatavat teavet võib esitada kas lisades või koondkasumiaruandes.

▼M31

- 33A Kui (majandus)üksus esitab kasumi või kahjumi objektid eraldiseisvas aruandes, nagu on kirjeldatud IAS 1 (muudetud 2011) lõikes 10A, esitatakse lõpetatud tegevusvaldkondi käsitlev osa selles aruandes.

▼B

- 34 (Majandus)üksus avalikustab finantsaruannetes paragrahvis 33 nõutud informatsiooni ka eelnevate ajavahemike kohta nii, et hilisema kajastatava aruandlusperioodi ►**M5** aruandeperioodi lõpuks ◀ lõpetatud tegevusvaldkondade puudutav informatsioon oleks esitatud.

- 35 Jooksval perioodil tehtud parandused maksumustele, mis on eelnevalt esitatud lõpetatud tegevusvaldkondades, mis on otseselt seotud lõpetatud tegevusvaldkondade müügiga eelneval perioodil tuuakse lõpetatud tegevusvaldkondades eraldi välja. Selliste paranduste olemus ja maksumus avalikustatakse. Olukorrad, kus sellised parandused võivad tekkida, on näiteks järgmised:

- a) ebakindlused, mis tulenevad müügitehingu tähtaegadest, nagu otsus ostuhindade korrigeerimiseks ja ostja hüvitise küsimused;
- b) ebakindlused, mis tekivad ja on otseselt seotud komponendi äritegevustega enne komponendi müüki, nagu näiteks müüja poolt kaasatud keskkonnaalased ja toote garantii kohustused;
- c) töötajate hüvitiste plaani kohustuste arveldus eeldusel, et arveldus on otseselt seotud müügitehinguga.

- 36 Kui (majandus)üksus lõpetab (majandus)üksuse komponenti müügiks hoitavaks liigitamist, liigitatakse komponendi äritegevuste tulemused, mis eelnevalt on esitatud lõpetatud tegevusvaldkondades kooskõlas paragrahvidega 33–35, ümber ja nad sisalduvad jätkuvate tegevusvaldkondade kasumis kõigi esitatud ajavahemike kohta. Summad eelnevatest ajavahemikest kirjeldatakse kui taasesitatud.

▼M8

- 36A (Majandus)üksus, mis on seotud müügiplaaniga, millega kaasneb kontrolli kaotus tütarettevõtte üle, avalikustab paragrahvides 33–36 nõutud teabe, kui tütarettevõtte on müügigrupp, mis vastab lõpetatud tegevusvaldkonna mõistele kooskõlas paragrahviga 32.

▼B**Jätkuvate tegevusvaldkondadega seotud kasumid või kahjumid**

- 37 Iga kasum või kahjum müügiks hoitavaks liigitatud põhivara (või müügigrupi) ümberhindamisest, mida ei saa määratleda lõpetatud tegevusvaldkonnana, peab sisalduma jätkuvate tegevusvaldkondade kasumis või kahjumis

Müügiks hoitava põhivara või müügigrupi esitusviis

- 38 (Majandus)üksus esitab müügiks hoitavaks liigitatud põhivara ja müügiks hoitavaks liigitatud müügigrupi varad bilansis eraldi teistest varadest. Müügiks hoitavaks liigitatud müügigrupi kohustised esitatakse bilansis teistest kohustistest eraldi. Need varad ja kohustised ei tohi olla saldeeritud ja esitatud ühe (neto)summana. Müügiks hoitavaks liigitatud varade ja kohustiste peamised liigid peavad olema eraldi avalikustatud kas siis bilansis või lisades, välja arvatud paragrahvis 39 lubatud juhtudel. (Majandus)üksus esitab eraldi ükskõik millise kumulatiivse tulu või kulu, mis on ►**M5** kajastatud otse muus koondkasumis ◀ ja seotud põhivaraga (või müügigrupiga), mida liigitatakse müügiks hoitavaks.

▼B

39 Kui müügigrupiks on värskest omandatud tütarettevõtte, mis omandamise ajal vastab müügiks hoitavaks liigitamise kriteeriumitele (vt paragrahv 11), ei ole varade ja kohustiste peamiste liikide avalikustamine nõutav.

40 (Majandus)üksus ei liigita ümber ega esita uuesti, põhivarade või müügigrupi varade ja kohustiste maksumusi eelmiste perioodide kohta koostatud bilanssides, peegeldamaks viimase esitatud perioodi bilansi klassifikatsiooni.

Täiendav avalikustatav teave

41 (Majandus)üksus avalikustab järgmise informatsiooni lisades perioodil, mil põhivara (või müügigrupp) on kas liigitatud müügiks hoitavaks või müüdnud:

- a) põhivara (või müügigrupi) kirjeldus;
- b) müügisündmuste ja -olukordade kirjeldus või eeldatava müügiini jõudmine ja selle müügi eeldatav meetod ja ajastamine;
- c) kasum või kahjum, mis on kajastatud kooskõlas paragrahvidega 20–22 ja kasumit või kahjumit sisaldav ►**M5** koondkasumi aruande ◀ kirje, kui see ei ole esitatud eraldi ►**M5** koondkasumi aruande ◀ osana;
- d) kui on rakendatav, siis avalikustatav segment, milles põhivara (või müügigrupp) on esitatud kooskõlas IFRS 8-iga „Tegevussegmentid”.

42 Kui rakendub kas paragrahv 26 või paragrahv 29, siis (majandus)üksus perioodi vältel, mil tehakse otsus muuta põhivara (või müügigrupi) müümise plaani, avalikustab müügisündmuste ja olukordade, mis viivad otsuseni, kirjelduse, ja otsuse mõju äritegevuse tulemustele sellel ja igal eelneval esitatud perioodil.

ÜLEMINEKUSÄTTED

43 Käesolevat IFRS-i rakendatakse edasiulatuvalt põhivaradele (või müügigruppidele) mis vastavad müügiks hoitavaks liigitamise kriteeriumitele ja tegevusvaldkondadele, mis vastavad lõpetatuks liigitamise kriteeriumitele pärast käesoleva IFRS-i jõustumiskuupäeva. (Majandus)üksus võib käesoleva IFRS-i nõudeid rakendada kõikidele põhivaradele (või müügigruppidele), mis vastavad müügiks hoitavaks liigitamise kriteeriumitele ja tegevusvaldkondadele, mis vastavad lõpetatuks liigitamise kriteeriumitele pärast igat kuupäeva enne IFRS-i jõustumiskuupäeva eeldusel, et hinnangud ja muu informatsioon mida on IFRS-i rakendamiseks tarvis, on hangitud ajal, mil need kriteeriumid algselt täideti.

JÕUSTUMISKUUPÄEV

44 (Majandus)üksus rakendab käesolevat IFRS-i 1. jaanuaril 2005 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on soovitatav. Kui (majandus)üksus rakendab käesolevat IFRS-i enne 1. jaanuari 2005 algava perioodi suhtes, avalikustab ta selle fakti.

▼ **M5**

- 44A IAS 1-ga (parandatud 2007) muudeti kõikides IFRSides kasutatud terminoloogiat. Lisaks muudeti paragrahvid 3 ja 38 ja lisati paragrahv 33A. (Majandus)üksus rakendab neid parandusi aruandeaastatele, mis algavad 1. jaanuaril 2009 või hiljem. Kui (majandus)üksus rakendab IAS 1 (parandatud 2007) varasemale perioodile, rakenduvad sellele varasemale perioodile ka need muudatused.

▼ **M11**

- 44B IAS 27-ga (muutnud Rahvusvaheliste Raamatupidamisstandardite Nõukogu 2008. aastal) lisati paragrahvi 33 punkt d. (Majandus)üksus rakendab seda muudatust 1. juulil 2009 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Kui (majandus)üksus rakendab IAS 27 (muudetud 2008) varasema perioodi suhtes, rakendatakse seda muudatust ka selle varasema perioodi suhtes. Muudatust rakendatakse tagasiulatuvalt.

▼ **M8**

- 44C 2008. aasta mais välja antud *IFRSide edasiarendustega* lisati paragrahvid 8A ja 36A. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi 1. juulil 2009 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kuid (majandus)üksus ei tohi rakendada neid muudatusi enne 1. juulil 2009 algavate aruandeaastate suhtes, välja arvatud juhul, kui ta rakendab ka IAS 27 (muudetud mais 2008). Kui (majandus)üksus rakendab muudatusi enne 1. juulit 2009, avalikustab ta selle asjaolu. (Majandus)üksus rakendab muudatusi edasiulatuvalt alates kuupäevast, mil ta esmakordselt rakendas IFRS 5, arvestades IAS 27 (muudetud mais 2008) paragrahvis 45 toodud üleminekusätteid.

▼ **M17**

- 44D Paragrahvid 5A, 12A ja 15A lisati ning paragrahv 8 muudeti IFRIC 17-ga *Mitterahaliste varade jaotamine omanikele* novembris 2008. Neid muudatusi rakendatakse edasiulatuvalt põhivaradele (või müügi-gruppidele), mis on liigitatud omanikele jaotamiseks hoitavaks, 1. juulil 2009 või hiljem algavatel aruandeaastatel. Tagasiulatuv rakendamine ei ole lubatud. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab muudatusi enne 1. juulit 2009 algava perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu ning rakendab ka IFRS 3 *Äriühendused* (parandatud 2008), IAS 27 (muudetud mais 2008) ja IFRIC 17.

▼ **M22**

- 44E Paragrahv 5B lisati 2009. aasta aprillis väljaantud *IFRSide edasiarendustega*. (Majandus)-üksus rakendab seda muudatust edasiulatuvalt 1. jaanuaril 2010 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)-üksus rakendab muudatust varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

▼ **M32**

- 44G IFRS 11-ga *Ühised ettevõtmised*, välja antud mais 2011, muudeti lõige 28. (Majandus)üksus rakendab seda muudatust siis, kui ta rakendab IFRS 11.

▼ **M33**

- 44H IFRS 13-ga *Õiglase väärtuse määramine*, välja antud mais 2011, muudeti õiglase väärtuse mõiste lisas A. (Majandus)üksus rakendab seda muudatust siis, kui ta rakendab IFRS 13.

▼ **M31**

- 44I Dokumendiga *Muu koondkasumi objektide esitamine* (IAS 1 muudatused), välja antud juunis 2011, muudeti lõige 33A. (Majandus)üksus rakendab selle muudatuse siis, kui ta rakendab IAS 1 (muudetud juunis 2011).

▼ **M53**

- 44K 2014. aasta juulis välja antud IFRS 9-ga muudeti paragrahvi 5 ning jäeti välja paragrahvid 44F ja 44J. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab standardit IFRS 9.

▼ **M48**

- 44L Dokumendiga *IFRSide 2012.-2014. aasta tsükli iga-aastased edasirendused*, välja antud septembris 2014, muudeti paragrahve 26–29 ja lisati paragrahv 26 A. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi kooskõlas IAS 8-ga *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead* edasiulatuvalt 1. jaanuaril 2016 või pärast seda algavatel aruandeaastatel tehtavate võõrandamise viisi muudatuste suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab kõnealuseid muudatusi varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

▼ **B**

IAS 35 KEHTETUKS TUNNISTAMINE

- 45 Käesolev IFRS asendab IAS 35 „Lõpetatavad tegevusvaldkonnad”.

Lisa A

Mõisted

Käesolev lisa on IFRS-i lahutamatu osa.

Raha teeniv üksus	Väikseim määratletav varade grupp, mis genereerib raha laekumisi, mis on suuresti sõltumatud raha laekumistest teistelt varadelt või varagrupidelt.
(Majandus)üksuse komponent	Äritegevused ja rahavood, mida saab selgesti eristada, tegevuslikult ja finantsaruannete eesmärgil, ülejäänud (majandus)üksusest.
Müügikulutused	Täiendkulud, mis on selgelt omistatavad vara (või müügigrupi) müügile, välja arvatud finantskulud ja tulumaksu kulu.
Käibevara	► M5 (Majandus)üksus liigitab vara käibevaraks, kui: a) ta loodab vara realiseerida või kavatseb selle müüa või tarbida oma tavapärase äritsükli käigus; b) ta hoiab seda peamiselt kauplemise eesmärgil; c) ta loodab vara realiseerida kaheteist kuu jooksul pärast aruandeperioodi; või d) vara on raha või raha ekvivalent (nagu on määratletud IAS 7-s), välja arvatud kui vara kasutamine vahetamiseks või kohustise arveldamiseks on piiratud vähemalt kaheteist kuu jooksul pärast aruandeperioodi. ◀
Lõpetatud tegevusvaldkond	(Majandus)üksuse komponent, mis on kas müüdüd või liigitatud müügiks hoitavaks ja: a) esindab eraldi olulist äritegevusvaldkonda või äritegevuste geograafilist piirkonda, b) on osa eraldiseisvast koordineeritud plaanist realiseerida üksik oluline äritegevusvaldkond või äritegevuste geograafiline piirkond või c) on tütarettevõtte, mis on soetatud üksnes edasimüügi eesmärgil.

▼ B

Müügigrupp	Varade grupp, mis realiseeritakse müügis või muud moodi, kogu grupi tehinguna, ja kohustused, mis on otseselt seotud nende varadega, mis tehingu käigus ümber paigutatakse. Gruppi kuuluvad äriühenduses omandatud firmaväärtus kui grupp on raha teeniv üksus, millele firmaväärtus on määratud kooskõlas IAS 36 „Varade väärtuse langus” (parandatud 2004) paragrahvides 80–87 toodud nõuetega või kui on tegu äritegevusega sellises raha teenivas üksuses.

▼ M33

Õiglane väärtus	on hind, mis saadakse vara müügil või makstakse kohustise üleandmisel mõõtmiskuupäeval turuosaliste vahelises tavapärase tehingus. (vt IFRS 13.)

▼ B

Siduv ostukohustus	Kokkulepe mitte seotud oleva osapoolega, mis kohustab mõlemat osapoolt ja on tavaliselt juriidiliselt läbiviidav, mis a) määratleb kõiki olulisi tingimusi, kuhu kuuluvad hind ja tegevuse ajastus, ja b) vastumeede lepingu rikkumisele, mis on piisavalt suur tagamaks, et realiseerimine oleks äärmiselt tõenäoline .
Äärmiselt tõenäoline	Märgatavalt rohkem kui tõenäoline .
Põhivara	Vara, mida ei saa määratleda käibevarana .
Tõenäoline	Pigem võimalik kui mittevõimalik.
Kaetav väärtus	Kõrgem vara õiglasest väärtusest , millest on maha arvatud müügikulud , ja tema kasutusväärtusest .
Kasutusväärtus	Eeldatavate tulevaste rahavoogude, mida oodatakse tekkivat vara jätkuvast kasutamisest ja selle realiseerimisest tema kasuliku tööea lõpul, nüüdisväärtus.

*Lisa B***Rakenduse lisa**

Käesolev lisa on IFRS-i lahutamatu osa.

MÜÜGI LÕPULE VIIMISEKS VAJAMINEVA PERIOODI PIKENDAMINE

B1	Nagu märgitud paragrahvis 9, ei takista müügi lõpule viimiseks vajamineva perioodi pikendamine vara (või müügigrupi) liigitamist müügiks hoitavaks kui hilinemist põhjustavad sündmused või olukorrad on väljaspool (majandus)üksuse kontrolli ja on piisavalt tõendeid sellest, et (majandus)üksus jääb kindlaks oma plaanile müüa vara (või müügigrupp). Seega paragrahvis 8 mainitud ühe aasta-sele nõudele rakendub erand järgmistes situatsioonides, milles sellised juhtumid või olukorrad tekivad:

▼B

- a) kuupäeval, mil (majandus)üksus seob ennast plaaniga müüa põhivara (või müügigrupp), ootab ta põhjendatult, et teised (mitte ostja) kehtestavad vara (või müügigrupi) loovutamiseks tingimused, mis pikendavad müügiks vajaminevat perioodi, ja:
 - i) vajalikke tegevusi nende tingimustele vastamiseks ei saa alustada enne, kui kehtib *siduv ostukohustus*, ja
 - ii) siduv ostukohustus on äärmiselt tõenäoline ühe aasta jooksul;
- b) (majandus)üksus sõlmib siduva ostukohustuse ja selle tulemusena kehtestavad ostja või teised ootamatult tingimused põhivara (või müügigrupi), mida enne liigitati müügiks hoitavaks, loovutamisele, mis pikendavad müügi lõpetamiseks vajaminevat perioodi, ja:
 - i) õigeaegsed tingimustele vastamiseks vajalikud meetmed on rakendatud ja
 - ii) on oodata hilinemisteguritele soodsat lahendust;
- c) esmase üheaastase perioodi vältel tekivad eelnevalt ebatõenäolis-
teks peetud olukorrad ja tulemusena põhivara (või müügigrupi),
mida eelnevalt liigitati müügiks hoitavaks, ei müüda selle perioodi
lõpuks ja:
 - i) esmase üheaastase perioodi vältel rakendas (majandus)üksus
vajalikke meetmeid, et reageerida olukordade muutustele,
 - ii) põhivara (või müügigrupi) turustatakse aktiivselt hinnaga, mis
on mõistlik arvestades olukordade muutusi, ja
 - iii) paragrahvides 7 ja 8 toodud kriteeriumid on täidetud.



RAHVUSVAHELINE FINANTSARUANDLUSSTANDARD 6

Maavarade uuring ja hindamine

EESMÄRK

- 1 Käesoleva IFRS-i eesmärk on kehtestada finantsaruandlus *maavarade uuringu ja hindamise* kohta.
- 2 Käesolev IFRS nõuab seejuures:
 - a) olemasolevate arvestusmeetodite piiratud täiustamist *uurimis- ja hindamistegevusega seotud väljaminekute* osas;
 - b) *uurimis- ja hindamistegevusega seotud varasid kajastavatelt (majandus)üksustelt* selliste varade väärtuse languse hindamist kooskõlas käesoleva IFRS-iga ja iga väärtuse languse hindamist kooskõlas IAS 36-ga „*Varade väärtuse langus*”;
 - c) teabe avalikustamist, mis määratleb ja selgitab maavarade uurimist ja hindamisest tulenevaid summasid (majandus)üksuse finantsaruannetes ja aitab selliste finantsaruannete kasutajatel mõista kajastatud uurimis- ja hindamistegevusega seotud varadest tulenevate tulevaste rahavoogude summat, ajastust ja kindlust.

RAKENDUSALA

- 3 (Majandus)üksus rakendab käesolevat IFRS-i oma uurimis- ja hindamistegevusega seotud väljaminekutele.
- 4 Käesolev IFRS ei käsitle maavarade uuringu ja hindamisega tegelevate (majandus)üksuste arvestuse muid aspekte.
- 5 (Majandus)üksus ei tohi rakendada käesolevat IFRS-i väljaminekutele, mis esinesid:
 - a) enne maavarade uuringut ja hindamist, nagu näiteks (majandus)üksuse kulutused enne juriidiliste õiguste saamist teatud piirkonna uuringuks;
 - b) pärast seda kui maavara kaevandamise tehniline teostatavus ja majanduslik tasuvus on põhjendatud.

UURIMIS- JA HINDAMISTEGEVUSEGA SEOTUD VARADE KAJASTAMINE

Ajutine erand IAS 8 paragrahvidest 11 ja 12

- 6 Arvestusmeetodite väljatöötamisel peab uurimis- ja hindamistegevusega seotud varasid kajastav (majandus)üksus rakendama IAS 8 „*Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead*” paragrahvi 10.

▼B

- 7 IAS 8 paragrahvid 11 ja 12 määratlevad kohustuslike nõuete ja juhiste allikad, mida juhtkond peab arvesse võtma arvestusmeetodite väljatöötamisel objekti kohta, kui ükski IFRS ei rakendu konkreetset selle kirje suhtes. Allpool esitatud paragrahvide 9 ja 10 kohaselt vabastab käesolev IFRS (majandus)üksuse nimetatud paragrahvide rakendamise oma arvestusmeetodite suhtes, mida kasutatakse uurimis- ja hindamistegevusega seotud varade kajastamiseks ja hindamiseks.

UURIMIS- JA HINDAMISTEGEVUSEGA SEOTUD VARADE HINDAMINE**Hindamine kajastamisel**

- 8 Uurimis- ja hindamistegevusega seotud varad kajastatakse soetusmaksumuses.

Uurimis- ja hindamistegevusega seotud varade soetusmaksumuse kuluelemendid

- 9 (Majandus)üksus peab kindlaks määrama arvestusmeetodi, millega määratletakse uurimis- ja hindamistegevusega seotud varadena kajastatavad väljaminekud ja rakendama seda meetodit järjepidevalt. Sellisel kindlaksmääramisel arvestab (majandus)üksus ulatust, mil väljaminekut saab seostada teatud maavarade leidmisega. Järgnevalt on esitatud näited väljaminekute kohta, mida võib arvestada uurimis- ja hindamistegevusega seotud varade esmasel hindamisel (loetelu ei ole ammendav):

- a) uuringuks õiguse omandamine;
- b) topograafilised, geoloogilised, geokeemilised ja geofüüsilised uuringud;
- c) uurimuslik puurimine;
- d) kraavikaevamine;
- e) proovide võtmine ja
- f) maavara kaevandamise tehnilise teostatavuse ja majandusliku tasuvuse hindamisega seotud tegevus.

- 10 Maavarade arendamisega seotud väljaminekuid ei kajastata uurimis- ja hindamistegevusega seotud varadena. „Raamistik” ja IAS 38 „Imateriaalsed varad” toovad juhiseid arendustegevusest tulenevate varade kajastamiseks.

- 11 Vastavalt IAS 37-le „Eraldised, tingimuslikud kohustused ja tingimuslikud varad” *kajastab* (majandus)üksus kõik eemaldamise ja taastamise kohustused, mis esinesid teatud perioodil maavarade uuringu ja hindamise tõttu.

Hindamine pärast kajastamist

- 12 Pärast kajastamist rakendab (majandus)üksus uurimis- ja hindamistegevusega seotud varade kohta kas soetusmaksumusemudelit või ümberhindamismudelit. Ümberhindamismudeli (IAS 16-s „*Materiaalsed põhivarad*” esitatud mudeli või IAS 38-s esitatud mudeli) rakendamise korral peab see olema kooskõlas varade liigitamisega (vt paragrahv 15).

▼B**Muutused arvestuspõhimõtetes**

- 13 (Majandus)üksus võib muuta oma arvestusmeetodeid uurimis- ja hindamistegevusega seotud väljaminekute kohta, kui muutus teeb finantsaruanded aruannete kasutajate vajadustele vastavamaks majandusotsuste tegemisel ja mitte vähem usaldusväärseks, või usaldusväärsemaks ja mitte vähemvastavaks nende vajadustele. (Majandus)üksus otsustab vajadustele vastavust ja usaldusväärsust IAS 8 kriteeriumite põhjal.
- 14 Uurimis- ja hindamistegevusega seotud väljaminekute arvestusmeetodite muutmise õigustamiseks näitab (majandus)üksus, et muutuste tulemusena täidavad finantsaruanded paremini IAS 8 kriteeriumeid, kuid muutused ei pea saavutama täielikku vastavust nende kriteeriumitele.

ESITUSVIIS**Uurimis- ja hindamistegevusega seotud varade liigitamine**

- 15 (Majandus)üksus liigitab uurimis- ja hindamistegevusega seotud varad kas materiaalseks või immateriaalseks varadeks vastavalt soetatud varade olemusele ja kasutab liigitust järjepidevalt.
- 16 Mõnesid uurimis- ja hindamistegevusega seotud varasid käsitletakse immateriaalsete varadena (näiteks puurimise õigused) ning mõnesid materiaalse varadena (näiteks sõidukid ja puurseadmed). Ulatuses, mil materiaalsed vara kasutatakse immateriaalse vara arendamiseks, on sellist kasutust peegeldav summa immateriaalse vara maksumuse osa. Kuid materiaalse vara kasutamine immateriaalse vara arendamiseks ei muuda materiaalsed vara immateriaalseks varaks.

Uurimis- ja hindamistegevusega seotud varade ümberliigitamine

- 17 Uurimis- ja hindamistegevusega seotud vara ei liigitata enam sellena, kui maavara kaevandamise tehniline teostatavus ja majanduslik tasuvus on põhjendatud. Uurimis- ja hindamistegevusega seotud varade väärtuse langust hinnatakse ja varade väärtuse langusest tulenevat kahjumit kajastatakse enne ümberliigitamist.

VÄÄRTUSE LANGUS**Kajastamine ja hindamine**

- 18 Uurimis- ja hindamistegevusega seotud varade väärtuse langust hinnatakse siis, kui faktid ja asjaolud viitavad sellele, et uurimis- ja hindamistegevusega seotud varade ►**M5** finantsseisundi aruandeline ◀ (jääk)maksumus võib ületada nende kaetavat väärtust. Kui faktid ja asjaolud viitavad sellele, et ►**M5** finantsseisundi aruandeline ◀ (jääk)maksumus ületab kaetavat väärtust, hindab, esitab ja avalikustab (majandus)üksus väärtuse vähenemisest tuleneva kahjumi vastavalt IAS 36-le, v.a allpool esitatud paragrahvis 21 sätestatu osas.
- 19 Ainult uurimis- ja hindamistegevusega seotud varade korral rakendatakse pigem käesoleva IFRS-i paragrahvi 20 kui IAS 36 paragrahve 8–17, et teha kindlaks uurimis- ja hindamistegevusega seotud varad, mille väärtus võib olla vähenenud. Paragrahvis 20 kasutatakse mõistet „varad”, kuid seda rakendatakse ühtviisi nii uurimis- ja hindamistegevusega seotud varade kui ka raha teeniva üksuse suhtes.

▼B

20 Üks või mitu järgmist fakti ja asjaolu viitavad sellele, et (majandus)üksus peaks kontrollima uurimis- ja hindamistegevusega seotud varade väärtuse langust (loetelu ei ole ammendav):

- a) periood, mil (majandus)üksusel on õigus teha uuringuid teatud piirkonnas, on lõppenud selle perioodi jooksul või lõpeb lähitulevikus ja selle pikendamist ei eeldata;
- b) olulisi väljaminekuid maavarade edaspidiseks uuringuks ja hindamiseks teatud piirkonnas ei ole eelarvestatud ega planeeritud;
- c) maavarade uuringu ja hindamise tulemusena teatud piirkonnas ei ole avastatud maavarade majanduslikult tasuvaid koguseid ja (majandus)üksus on otsustanud lõpetada sellise tegevuse antud piirkonnas;
- d) on olemas piisavaid andmeid viitamaks, et kuigi arendustegevus teatud piirkonnas tõenäoliselt jätkub, on vähetõenäoline, et uurimis- ja hindamistegevusega seotud varade ►**M5** finantssveisundi aruandeline ◀ (jääk)maksumus kaetakse täielikult eduka arendustegevuse või müügi teel.

Iga sellise juhtumi või sarnaste juhtumite korral teostab (majandus)üksus vara väärtuse languse kontrolli kooskõlas IAS 36-ga. Kahjumit vara väärtuse langusest kajastatakse kuluna kooskõlas IAS 36-ga.

Taseme kindlakstegemine, mille korral hinnatakse uurimis- ja hindamistegevusega seotud varade väärtuse langust

21 (Majandus)üksus määrab kindlaks arvestusmeetodid, jaotamaks uurimis- ja hindamistegevusega seotud varasid raha teenivatele üksustele või raha teenivate üksuste rühmadele nende varade väärtuse languse hindamise eesmärgil. Iga raha teeniv üksus või üksuste rühm, millele jaotatakse uurimis- ja hindamistegevusega seotud vara, ei tohi olla suurem tegevussegmendist, mis on kindlaks määratud kooskõlas IFRS 8-ga „Tegevussegmendid”.

22 (Majandus)üksuse poolt määratletud tase uurimis- ja hindamistegevusega seotud varade väärtuse languse kontrollimiseks võib sisaldada ühte või mitut raha teenivat üksust.

AVALIKUSTAMINE

23 (Majandus)üksus avalikustab informatsiooni, mis määratleb ja selgitab maavarade uuringust ja hindamisest tulenevaid summasid, mis on kajastatud tema finantsaruannetes.

24 Paragrahvi 23 nõuete järgimiseks avalikustab (majandus)üksus:

- a) oma arvestusmeetodid uurimis- ja hindamistegevusega seotud väljaminekute kohta, sh uurimis- ja hindamistegevusega seotud varade kajastamise kohta;
- b) varade, kohustiste, tulude ja kulude summad ning põhitegevuse ja investeerimistegevuse rahavood, mis tulenevad maavarade uurimist ja hindamisest.

▼B

- 25 (Majandus)üksus käsitleb uurimis- ja hindamistegevusega seotud varasid eraldi varade rühmana ja avalikustama kas IAS 16-s või IAS 38-s nõutud teavet kooskõlas sellega, kuidas varad on liigitatud.

JÕUSTUMISKUUPÄEV

- 26 (Majandus)üksus rakendab käesolevat IFRS-i 1. jaanuaril 2006 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on soovitatav. Kui (majandus)üksus rakendab käesolevat IFRS-i enne 1. jaanuari 2006 algava perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

ÜLEMINEKUSÄTTED

- 27 Kui mõne paragrahvis 18 esitatud nõude rakendamine enne 1. jaanuari 2006 algava aruandeperioodiga seotud võrdlusandmetele on teostatamatu, avalikustab ta selle asjaolu. IAS 8-s on selgitatud mõistet „teostatamatus”.

*Lisa A***Mõisted**

Käesolev lisa on IFRS-i lahutamatu osa.

Uurimis- ja hindamistegevusega seotud varad	Uurimis- ja hindamistegevusega seotud väljaminekud, mis on kajastatud varadena vastavalt (majandus)üksuse arvestusmeetoditele.
Uurimis- ja hindamistegevusega seotud väljaminekud	(Majandus)üksuse väljaminekud seoses maavarade uuringu ja hindamisega enne, kui maavara kaevandamise tehniline teostatavus ja majanduslik tasuvus on põhjendatud.
Maavarade uuring ja hindamine	Maavarade, sh mineraalide, nafta, maagaasi ja muude samalaadsete mittetaastuvate maavarade otsingud pärast seda, kui (majandus)üksus on saanud juriidilised õigused uuringuks teatud piirkonnas, samuti maavara kaevandamise tehnilise teostatavuse ja majandusliku tasuvuse kindlakstegemine.

▼B**RAHVUSVAHELINE FINANTSARUANDLUSSTANDARD 7***Finantsinstrumendid: avalikustatav teave***EESMÄRK**

- 1 Käesoleva IFRS-i eesmärk on nõuda (majandus)üksustelt, et nad avalikustavad oma finantsaruannetes teabe, mis võimaldab aruannete kasutajatel hinnata:
- a) finantsinstrumentide mõjukust (majandus)üksuse finantsseisundile ja -tulemuslikkusele ning
 - b) finantsinstrumentidest tulenevate riskide, millele (majandus)üksus aruandeperioodil ja ►**M5** aruandeperioodi lõpus ◀ on avatud, olemust ja ulatust ning kuidas (majandus)üksus neid riske juhib.

▼M53

- 2 Käesolevas IFRSis sätestatud põhimõtted täiendavad finantsvara ja finantskohustiste kajastamise, mõõtmise ja esitamise põhimõtteid, mis on sätestatud standardites IAS 32 *Finantsinstrumendid: esitamine* ja IAS 9 *Finantsinstrumendid*.

▼B**RAKENDUSALA****▼M53**

- 3 Käesolevat IFRSi rakendavad kõik üksused kõikide finantsinstrumendi suhtes, välja arvatud:
- a) need osalused tütar-, sidus- ja ühisettevõtjates, mida arvestatakse kooskõlas IFRS 10-ga *Konsolideeritud finantsaruanded*, IAS 27-ga *Konsolideerimata finantsaruanded* või IAS 28-ga *Investeeringud sidus- ja ühisettevõtjatesse*. Teatavatel juhtudel nõuavad või lubavad IFRS 10, IAS 27 või IAS 28 siiski üksusel arvestada osalus tütar-, sidus- või ühisettevõtjas, kasutades IFRS 9-t; sellistel juhtudel rakendavad üksused käesoleva IFRSi nõudeid. Samuti rakendavad üksused käesolevat IFRSi kõikide tuletisinstrumentide suhtes, mis on seotud osalusega tütar-, sidus- või ühisettevõtjas, välja arvatud juhul, kui tuletisinstrument vastab IAS 32-s esitatud omakapitaliinstrumenti määratlusele.

▼B

- b) tööandjate õigused ja kohustused, mis tulenevad töötajate hüvitiste plaanidest, mille suhtes rakendatakse IAS 19-t „Hüvitised töötajatele”.

▼M12**▼M53**

- d) kindlustuslepingud vastavalt IFRS 4-s *Kindlustuslepingud* toodud määratlusele. Ometi kehtib käesolev IFRS tuletisinstrumenti tunnustega väärtipaberite kohta kindlustuslepingutes, kui IFRS 9 nõuab üksuselt nende kohta eraldi aruandlust. Lisaks rakendab väljastaja käesolevat IFRS-i *finantsgarantiilepingutele* juhul, kui ta rakendab lepingute kajastamiseks ja mõõtmiseks IFRS 9-t, kuid rakendab IFRS 4, kui ta otsustab IFRS 4 paragrahvi 4 punkti d kohaselt rakendada nende kajastamiseks ja mõõtmiseks IFRS 4.

▼ M53

- e) finantsinstrumentid, lepingud ja kohustused aktsiapõhistest maksetehingutest, mille kohta kehtib IFRS 2 *Aktsiapõhine makse*; kuid samas kehtib käesolev IFRS standardi IFRS 9 rakendusallasse jäävate lepingute kohta.

▼ M6

- f) instrumentid, mida tuleb liigitada omakapitaliinstrumentideks kooskõlas IAS 32 paragrahvidega 16A ja 16B või paragrahvidega 16C ja 16D.

▼ M53

- 4 Käesolev IFRS kehtib kajastatud ja kajastamata finantsinstrumentide suhtes. Kajastatud finantsinstrumentide hulka kuuluvad IFRS 9 rakendusallas olevad finantsvarad ja finantskohustised. Kajastamata finantsinstrumentide hulka kuuluvad mõned finantsinstrumentid, mis on küll väljaspool IFRS 9 rakendusala, kuid samas käesoleva IFRS-i rakendusallas.
- 5 Käesolev IFRS kehtib IFRS 39 rakendusallasse kuuluvate mitterahaliste objektide ostu- või müügilepingute kohta.
- 5A Paragrahvides 35A–35N sätestatud krediidiriski avalikustamise nõuded kehtivad nende õiguste suhtes, mis tuleb standardis IFRS 15 *Kliendilepingutest saadav tulu* sätestatud nõuete kohaselt arvestada kooskõlas standardiga IFRS 9 väärtuse langusest tuleneva kasumi või kahjumi kajastamise eesmärgil. Viited nendes paragrahvides finantsvaradele või finantsinstrumentidele hõlmavad neid õigusi, kui ei ole täpsustatud teisiti.

▼ B**FINANTSINSTRUMENTIDE LIIGID JA AVALIKUSTAMISE TASE**

- 6 Kui käesolev IFRS nõuab finantsinstrumentide avalikustamist liikide kaupa, rühmitab (majandus)üksus finantsinstrumentid avalikustatava teabe olemusele vastavatesse ning nende finantsinstrumentide tunnuseid arvestavatesse liikidesse. (Majandus)üksus annab piisavat teavet, et võimaldada võrdlust bilansis esitatud kirjetega.

FINANTSINSTRUMENTIDE MÕJUKUS FINANTSSEISUNDILE JA -TULEMUSLIKKUSELE

- 7 (Majandus)üksus avalikustab teabe, mis võimaldab tema finantsaruannete kasutajail hinnata finantsinstrumentide mõjukust ettevõtte finantsseisundile ja -tulemuslikkusele.

Bilanss*Finantsvarade ja finantskohustiste kategooriad***▼ M53**

- 8 Kõigi järgmiste IFRS 9-s määratletud kategooriate jääkmaksumused avalikustatakse kas finantsseisundi aruandes või lisades:
- a) õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande mõõdetud finantsvarad, näidates eraldi i) varad, mis määratleti sellisena esmasel kajastamisel või hiljem kooskõlas IFRS 9 paragrahviga 6.7.1 ja ii) varad, mida tuleb kohustuslikult mõõta õiglases väärtuses läbi kasumiaruande kooskõlas IFRS 9-ga;

▼ M53

b)–d) [Välja jäetud]

- e) õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande mõõdetud finantskohustised, näidates eraldi i) varad, mis määratleti sellisena esmasel kajastamisel või hiljem kooskõlas IFRS 9 paragrahviga 6.7.1 ja ii) varad, mis vastavad IFRS 9 määratlusele „kauplemiseesmärgil hoitavad kohustised”;
- f) amortiseeritud soetusmaksumuses mõõdetavad finantsvarad;
- g) amortiseeritud soetusmaksumuses mõõdetavad finantskohustised;
- h) õiglases väärtuses läbi muud koondkasumi mõõdetavad finantsvarad, näidates eraldi (i) finantsvarad, mida mõõdetakse õiglases väärtuses läbi muu koondkasumi kooskõlas IFRS 9 paragrahviga 4.1.2A; ja (ii) investeeringud omakapitaliinstrumentidesse, mis määratleti sellisena esmasel kajastamisel kooskõlas IFRS 9 paragrahviga 5.7.5.

Finantsvarad või -kohustised õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande

- 9 Kui üksus on määratlenud mõõdetuna õiglases väärtuses läbi kasumiaruande sellise finantsvara (või finantsvaraderühma), mida muidu mõõdetaks õiglases väärtuses läbi muu koondkasumi või amortiseeritud soetusmaksumuses, avalikustab ta:

- a) finantsvara (või finantsvaraderühma) maksimaalse *krediidiriski* määra (vt paragrahvi 36 punkt a) aruandeperioodi lõpus;
- b) summa, mille võrra mis tahes seotud krediituletisinstrument vms instrument seda maksimaalset krediidiriski maandab (vt paragrahvi 36 punkt b);
- c) finantsvara (või finantsvaraderühma) õiglase väärtuse muutuse summa perioodi kohta ja kumulatiivselt, mille põhjuseks saab pidada finantsvara krediidiriski muutusi määratletuna kas:

▼ B

- i) muutuse summana õiglases väärtuses, kui muutuse põhjuseks ei saa pidada *tururiski* põhjustavat turutingimuste muutumist, või
- ii) kasutades alternatiivseid meetodeid, mis ettevõtte meelest esitab usaldusväärsemalt muutuse summat selle õiglases väärtuses, kui muutuse põhjuseks saab pidada vara krediidiriski muutusi.

Tururiski suurenemist põhjustavate turutingimuste muutuste hulka kuuluvad muutused jälgitavas (võrdlus)intressimääras, kauba hinnas, valuutakursis või hinna- või intressimääraindeksites;

▼ M53

- d) mis tahes seotud krediituletisinstrumenti vms instrumendi, mis on perioodi jooksul ja kumulatiivselt finantsvara määratlemise järel toimunud, õiglase väärtuse muutuse summa.

▼ M53

10 Kui üksus on määratlenud finantskohustise õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kooskõlas IFRS 9 paragrahviga 4.2.2 ning on kohustatud esitama selle finantskohustise krediidiriskis toimunud muutuste mõjud muus koondkasumis (vt IFRS 9 paragrahv 5.7.7), avalikustab ta:

- a) finantskohustise õiglases väärtuses toimunud selle muutuse summa kumulatiivselt, mille põhjuseks saab pidada muutusi selle finantskohustise krediidiriskis (vt IFRS 9 paragrahvides B5.7.13–B5.7.20 antud juhiseid, kuidas kindlaks määrata finantskohustise krediidiriskis toimunud muutuste mõjusid);
- b) vahe finantskohustise bilansilise jääkmaksumuse ja summa vahel, mille majandusüksus peaks lepingujärgselt maksetähtpäeval võlakohustuse omanikule tasuma;
- c) kumulatiivse kasumi või kahjumi ülekanded omakapitalis sel perioodil, kaasa arvatud selliste ülekannete põhjused;
- d) kui kohustise kajastamine sel perioodil lõpetatakse, siis muus koondkasumis esitatud summa (kui on), mis kajastamise lõpetamisel realiseeriti.

10A Kui üksus on määratlenud finantskohustise õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kooskõlas IFRS 9 paragrahviga 4.2.2 ning on kohustatud esitama kõik selle finantskohustise krediidiriskis toimunud muutused (kaasa arvatud kohustise krediidiriskis toimunud muutuste mõjud) kasumiaruandes (vt IFRS 9 paragrahvid 5.7.7 ja 5.7.8), avalikustab ta:

- a) finantskohustise õiglase väärtuse muutuse summa perioodi jooksul ja kumulatiivselt, mille põhjuseks saab pidada selle kohustise krediidiriski muutusi (vt IFRS 9 paragrahvides B5.7.13–B5.7.20 antud juhiseid, kuidas kindlaks määrata finantskohustise krediidiriskis toimunud muutuste mõjusid); ja
- b) vahe finantskohustise bilansilise jääkmaksumuse ja summa vahel, mille üksus peaks lepingujärgselt maksetähtpäeval võlakohustuse omanikule tasuma.

11 Üksus avalikustab ka:

- a) IFRS 9 paragrahvi 9 punktis c, paragrahvi 10A punktis a ja paragrahvi 5.7.7 punktis a sätestatud nõuete täitmiseks kasutatud meetodite üksikasjaliku kirjelduse, kaasa arvatud selgituse selle kohta, miks meetod on sobiv;
- b) kui üksus usub, et teave, mida ta on avalikustanud kas finantsseisundi aruandes või lisades IFRS 9 paragrahvi 9 punkti c, paragrahvi 10 punkti a või paragrahvi 10A punkti a või paragrahvi 5.7.7 punkti a nõuete täitmiseks, ei peegelda usaldusväärselt finantsvara või finantskohustise õiglase väärtuse muutumist, mille põhjuseks võib pidada krediidiriski muutust, siis sellele järeldusele jõudmise põhjused ning tegurid, mida ta peab asjakohaseks;

▼ M53

- c) üksikasjalik nende meetodikate või metodoloogiate kirjeldus, mida kasutati selleks, et kindlaks määrata, kas kohustise krediidiriskis toimunud muutuste mõjude esitamine muus koondkasumis tekitab või suurendaks kasumiaruandes arvepidamise järjekindlusetust (vt IFRS 9 paragrahve 5.7.7 ja 5.7.8). Kui üksus on kohustatud esitama kohustise krediidiriskis toimunud muutuste mõjud kasumiaruandes (vt IFRS 9 paragrahv 5.7.8), siis peab avalikustatav informatsioon sisaldama IFRS 9 paragrahvis B5.7.6 kirjeldatud majandussuhte üksikasjalikku kirjeldust.

Investeeringud õiglates väärtuses läbi muu koondkasumi määratletud omakapitaliinstrumentidesse

- 11A Kui üksus on määratlenud, et investeeringuid omakapitaliinstrumentidesse mõõdetakse õiglates väärtuses läbi muu koondkasumi, nagu on lubatud IFRS 9 paragrahviga 5.7.5, avalikustab ta:

- a) millised investeeringud omakapitaliinstrumentidesse on määratletud nii, et neid tuleb mõõta õiglates väärtuses läbi muu koondkasumi;
- b) selle esitamisalternatiivi kasutamise põhjused;
- c) iga sellise investeeringu õiglase väärtuse aruandeperioodi lõpul.
- d) sellel perioodil kajastatud dividendid, näidates eraldi dividendid, mis on seotud investeeringutega, mille kajastamine aruandeperioodil lõpetati, dividendid seoses investeeringutega, mida aruandeperioodi lõpus vallatakse;
- e) kumulatiivse kasumi või kahjumi ülekanded omakapitalis sel perioodil, kaasa arvatud selliste ülekannete põhjused.

- 11B Kui üksus on õiglates väärtuses läbi muu koondkasumi mõõdetud omakapitaliinstrumentidesse tehtud investeeringute kajastamise aruandeperioodil lõpetanud, avalikustab ta:

- a) investeeringute müügi põhjused;
- b) investeeringute õiglase väärtuse kajastamise lõpetamise kuupäeval;
- c) kumulatiivse kasumi või kahjumi müümisel.

▼ B

Ümberliigitamised

▼ M53

- 12–12A [Välja jäetud]

- 12B Üksus avalikustab, kas ta on jooksva või varasematel aruandeperioodidel liigitanud mõne finantsvara ümber kooskõlas IFRS 9 paragrahviga 4.4.1. Iga sellise sündmuse kohta avalikustab üksus:

- a) ümberliigitamise kuupäeva;
- b) üksikasjaliku selgituse ärimudeli muutmise kohta ja kvalitatiivse kirjelduse selle kohta, kuidas see mõjutab üksuse finantsaruandeid;
- c) igasse kategooriasse ning sealt välja arvatud summa.

▼ **M53**

- 12C Iga aruandeperioodi kohta pärast ümberliigitamist kuni kajastamise lõpetamiseni avalikustab üksus nende varade kohta, mis on arvatud välja kategooriast „õiglases väärtuses läbi kasumiaruande kajastatav“, nii et neid mõõdetakse amortiseeritud soetusmaksumuses või õiglases väärtuses läbi muu koondkasumi kooskõlas IFRS 9 paragrahviga 4.4.1:
- a) ümberliigitamise kuupäeval kindlaksmääratud sisemine intressimäär; ja
 - b) kajastatud intressitulu.
- 12D Kui üksus on alates oma viimasest aastaaruandekuupäevast finantsvarasid ümber liigitanud, arvates need välja kategooriast „õiglases väärtuses läbi koondkasumi kajastatud“, nii et neid mõõdetakse amortiseeritud soetusmaksumuses, või välja kategooriast „õiglases väärtuses läbi kasumiaruande kajastatud“, nii et neid mõõdetakse amortiseeritud soetusmaksumuses või õiglases väärtuses läbi muu koondkasumi, avalikustab ta:
- a) finantsvarade õiglase väärtus aruandeperioodi lõpul; ja
 - b) õiglases väärtuses kasum või kahjum, mida oleks kajastatud aruandeperioodil kasumiaruandes või muus koondkasumis, kui finantsvarasid ei oleks ümber liigitatud.

▼ **M34***Finantsvarade ja finantskohustiste tasaarvestamine*

- 13A Paragrahvide 13B–13E kohaselt avalikustatav teave täiendab käesolevas IFRSis sätestatud muid avalikustamisnõudeid ja see tuleb esitada kõigi kajastatud finantsinstrumentide kohta, mis tasaarvestatakse vastavalt IAS 32 paragrahvile 42. Kõnealune avalikustatav teave esitatakse ka kajastatud finantsinstrumentide kohta, mille suhtes kehtib täitmisele pööratav põhitasaarvelduskokkulepe või muu sarnane kokkulepe, sõltumata sellest, kas need tasaarvestatakse vastavalt IAS 32 paragrahvile 42.
- 13B (Majandus)üksus avalikustab teabe, mis võimaldab tema finantsaruannete kasutajatel hinnata tasaarvelduskokkulepete tegelikku või võimalikku mõju (majandus)üksuse finantsseisundile. See hõlmab paragrahvi 13A reguleerimisalasse kuuluvate (majandus)üksuse kajastatud finantsvarade ja finantskohustistega seotud tasaarvestusõiguse tegelikku või võimalikku mõju.
- 13C Paragrahvis 13B seatud eesmärgi saavutamiseks avalikustab (majandus)üksus aruandeperioodi lõpus eraldi nii paragrahvi 13A reguleerimisalasse kuuluvate kajastatud finantsvarade kui ka finantskohustiste kohta järgmise kvantitatiivse teabe:
- (a) kõnealuste kajastatud finantsvarade ja kajastatud finantskohustiste brutosummad;
 - (b) summad, mis tasaarvestatakse finantsseisundi aruandes esitatavaid netosummasid kindlaks määrares vastavalt IAS 32 paragrahvis 42 sätestatud kriteeriumidele;
 - (c) finantsseisundi aruandes esitatud netosummad;

▼ M34

(d) summad, mille suhtes kehtib täitmisele pööratav põhitasaarvelduskokkulepe või muu sarnane kokkulepe ja mis ei kuulu muidu paragrahvi 13C punkti b alla, sealhulgas:

(i) kajastatud finantsinstrumentidega seotud summad, mis ei vasta mõnele või kõigile IAS 32 paragrahvis 42 sätestatud tasaarvestuskriteeriumile, ja

(ii) finantstagatisega (sh rahalise tagatisega) seotud summad ja

(e) netosumma pärast punktis d nimetatud summade mahaarvamist punktis c nimetatud summadest.

Käesolevas paragrahvis nõutud teave esitatakse eraldi nii finantsvarade kui ka finantskohustiste kohta tabeli formaadis, välja arvatud juhul, kui muu formaat on sobivam.

13D Instrumendi kohta vastavalt paragrahvi 13C punktile d avaldatav kogusumma on piiratud selle instrumendi kohta paragrahvi 13C punkti c kohaselt avaldatava summaga.

13E (Majandus)üksus kirjeldab avalikustatavas teabes selliste (majandus)üksuse kajastatud finantsvarade ja finantskohustistega seotud tasaarvestusõigust (sh õiguse laad), mille suhtes kehtivad täitmisele pööratavad põhitasaarvelduskokkulepped või muud sarnased kokkulepped, mis avalikustatakse vastavalt paragrahvi 13C punktile d.

13F Kui paragrahvides 13B–13E nõutud teave avalikustatakse mitmes finantsaruande lisas, esitab (majandus)üksus nende lisade vahelised ristviited.

▼ B

Tagatis

▼ M53

14 Üksus avalikustab:

a) finantskohustiste või tingimuslike kohustiste tagatisena panditud finantsvarade bilansilise jääkmaksumuse, k.a summad, mis on IFRS 9 paragrahvi 3.2.23 punkti a kohaselt ümberliigitatud, ning

b) pandiga seotud tingimused.

▼ B

15 Kui (majandus)üksusel on (finants- või mittefinantsvaraline) tagatis ning tal on lubatud tagatis edasi müüa või pantida, kui tagatise omanik ei ole oma kohustusi täitmata jätnud, avalikustab ta:

a) tagatise õiglase väärtuse;

b) mis tahes sellise müüdud või edasi panditud tagatise õiglase väärtuse ning kas (majandus)üksus on kohustatud see tagastada ning

c) tagatise kasutamise seotud tingimused.

Krediidikahjumite allahindluse konto

▼ M53

16 [Välja jäetud]

▼ M53

- 16A Finantsvara bilansilist jääkmaksumust mõõdetuna õiglasest väärtuses läbi muu koondkasumi kooskõlas IFRS 9 paragrahvi 4.1.2A ei saa vähendada kahju allahindlusega ja üksus ei esita kahju allahindlust eraldi finantsseisundi aruandes finantsvara bilansilise jääkmaksumuse vähendamiseks. Üksus avalikustab kahju allahindluse finantsaruannete lisades.

▼ B*Liitfinantsinstrumendid mitmete varjatud tuletisinstrumentidega*

- 17 Kui (majandus)üksus on emiteerinud instrumendi, mis sisaldab nii kohustise kui ka omakapitali komponenti (vt IAS 32 paragrahvi 28) ning sellel instrumendil on mitu varjatud tuletisinstrumenti, mille väärtused vastastikku sõltuvad (näiteks tagasiosetav vahetusvõlakirjainstrument), avalikustab ta nende omaduste olemasolu.

Täitmatajätised ja rikkumised

- 18 ► **M5** Aruandeperioodi lõpus ◀ kajastatud maksmisele kuuluvate laenude kohta avalikustab (majandus)üksus:

- a) nende maksmisele kuuluvate laenude perioodi jooksul toimunud mis tahes põhiosa, intressi, võlakustutusefondi või võla tagastamistingimuste mittetäitmise üksikasjad;
- b) nende maksmisele kuuluvate laenude, mille suhtes lepingukohustus ei täidetud, ► **M5** finantsseisundi aruandelise ◀ (jääk)maksumuse ► **M5** aruandeperioodi lõpus ◀, ning
- c) kas enne finantsaruannete väljaandmiseks kinnitamist heastati lepingukohustuste mittetäitmine või maksmisele kuuluvate laenude tingimustes lepiti uuesti kokku.

- 19 Kui perioodi jooksul tuli ette muude laenulepingu sätete rikkumist kui paragrahvis 18 kirjeldatud, avalikustab (majandus)üksus sama teabe, mis on nõutud paragrahvis 18, kui need rikkumised võimaldasid laenajal nõuda kiirendatud tagasimaksmist (v.a juhul, kui rikkumised heastati või laenu tingimustes lepiti uuesti kokku kas aruandepäeval või enne seda).

▼ M5**Koondkasumi aruanne****▼ B***Tulu-, kulu-, kasumi- ja kahjumikirjed***▼ M53**

- 20 Üksus avalikustab kas koondkasumiaruandes või selle lisades järgmised tulu-, kulu-, kasumi või kahjumikirjed:

- a) puhaskasum või -kahjum:
 - i) finantsvarad või finantskohustised mõõdetuna õiglasest väärtuses muutustega läbi kasumiaruande, näidates eraldi need finantsvarad või finantskohustised, mis määratleti sellisena esmasel kajastamisel või hiljem kooskõlas IFRS 9 paragrahvi 6.7.1, ja finantsvarad või -kohustised, mida mõõdetakse kohustuslikult õiglasest väärtuses läbi kasumiaruande kooskõlas IFRS 9-ga (nt finantskohustised, mis vastavad IFRS 9 määratlusele „kauplemiseesmärgil hoitavad kohustised”). Finantskohustiste puhul, mis on määratletud õiglasest väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatavatena, näitab üksus eraldi muus koondkasumis kajastatud kasumi või kahjumi summa ja kasumiaruandes kajastatud summa;

▼ **M53**

ii)–iv) [Välja jäetud]

v) amortiseeritud soetusmaksumuses mõõdetavad finantskohustised;

vi) amortiseeritud soetusmaksumuses mõõdetavad finantskohustised;

vii) omakapitaliinstrumentidesse tehtud investeeringud, mis on määratletud õiglases väärtuses läbi muu koondkasumi kooskõlas IFRS 9 paragrahviga 5.7.5

viii) õiglases väärtuses läbi muu koondkasumi mõõdetud finantsvarad kooskõlas IFRS 9 paragrahviga 4.1.2A, näidates eraldi perioodil muus koondkasumis kajastatud kasumi või kahjumi summa ning perioodi kohta kajastamise lõpetamisel muust koondkasumist kasumiaruandesse ümber liigitatud summa.

b) kogu intressitulu ja kogu intressikulu (arvutatud sisemise intressimäära meetodil) finantsvarade kohta, mida mõõdetakse amortiseeritud soetusmaksumuses või mida mõõdetakse õiglases väärtuses läbi muu koondkasumi kooskõlas IFRS 9 paragrahviga 4.1.2A (näidates need summad eraldi); või finantskohustised, mida mõõdetakse õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande;

c) teenustasu tulu ja kulu (v.a. sisemise intressimäära kindlaks määramisse kaasatud summad), mis tuleneb:

i) finantsvaradest või finantskohustistest, mis ei ole kajastatud õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande; ning

ii) varahalduse ja muudest usaldusel põhinevatest tegevustest, mille tulemuseks on varade hoidmine või investeerimine eraisikute, usaldusühingute, pensionifondide ja muude institutsioonide nimel;

d) [Välja jäetud]

e) [välja jäetud]

20A Üksus avalikustab analüüsi koondkasumi aruandes kajastatud kasumi või kahjumi kohta, mis tuleneb amortiseeritud soetusmaksumuses mõõdetud finantsvarade kajastamise lõpetamisest, näidates eraldi kasumi ja kahjumid, mis tulenevad nende finantsvarade kajastamise lõpetamisest. Avalikustatav informatsioon hõlmab nende finantsvarade kajastamise lõpetamise põhjuseid.

▼ **B****Muu avalikustatav teave***Arvestusmeetodid*▼ **M49**

21

Vastavalt rahvusvahelise raamatupidamisstandardi IAS 1 *Finantsaruannete esitamine* (muudetud 2007) paragrahvile 117 avalikustab (majandus)üksus olulised arvestusmeetodid, mis hõlmavad finantsaruannete koostamisel kasutatud mõõtmisalus (või –aluseid) ja muid kasutatud arvestusmeetodeid, mis on olulised finantsaruannete mõistmiseks.

▼B*Riskimaandamisinstrumentide arvestus***▼M53**

21A Üksus rakendab nendele riskidele avatuse suhtes, mida üksus maandab ja mille suhtes ta otsustab rakendada riskimaandamisarvestust, paragrahvides 21B–24F sätestatud avalikustamise nõudeid. Riskimaandamisarvestuse avalikustamises antakse järgmist informatsiooni:

- a) üksuse riskijuhtimisstrateegia ja kuidas seda riski juhtimiseks rakendatakse;
- b) kuidas võib üksuse riskimaandamise tegevus mõjutada tema tulevaste rahavoogude summat, tähtaegu ja usaldatavust; ja
- c) riskimaandamisarvestuse mõju üksuse finantsseisundi aruandele, koondkasumi aruandele ja omakapitali muutuste aruandele.

21B Üksus esitab nõutud avalikustatud informatsiooni oma finantsaruannete ühes lisas või eraldi osas. Üksus ei pea mujal juba esitatud informatsiooni siiski kaks korda esitama, tingimusel et see informatsioon on lisatud finantsaruannete ristviidete abil mõnesse muusse aruandesse, nagu juhtkonna kommentaarid või riskiaruandesse, mis on finantsaruannete kasutajatele kättesaadavad finantsaruannetega samadel tingimustel ja samal ajal. Ilma ristviidete abil kaasatud teabeta ei ole finantsaruanded täielikud.

21C Kui paragrahvidega 22A–24F on nõutav, et üksus esitaks avalikustatava informatsiooni eraldi riskikategooriate kaupa, määrab üksus iga riskikategooria kindlaks nendele riskidele avatuse põhjal, mida üksus otsustab maandada ja mille suhtes rakendatakse riskimaandamisarvestust. Üksus määrab riskikategooriad kindlaks järjekindlalt kogu riskimaandamisarvestuse kohta avalikustatud informatsiooni kohta.

21D Paragrahvis 21A seatud eesmärkide täitmiseks määrab üksus (välja arvatud juhul, kui edaspidi on sätestatud teisiti) kindlaks, kui üksikjalikku informatsiooni avalikustada, kui suurt rõhku panna avalikustamisnõuete eri aspektidele, nõuetekohase informatsiooni kokkukoondamise või liigiti lahtikirjutamise taseme ja selle, kas finantsaruannete kasutajad vajavad lisaselgitusi selleks, et hinnata avalikustatud kvantitatiivset informatsiooni. Üksus kasutab siiski sama informatsiooni kokkukoondamise või liigiti lahtikirjutamise taset, mida ta kasutab käesolevas IFRSis ja standardis IFRS 13 *Õiglase väärtuse mõõtmine* seotud informatsiooni kohta sätestatud avalikustamise nõuete kohaselt.

Riskijuhtimisstrateegia

22 [Välja jäetud]

22A Üksus selgitab oma riskijuhtimisstrateegiat riskidele avatuse iga riskikategooria kohta, mida ta otsustab maandada ja mille suhtes rakendatakse riskimaandamisarvestust. See selgitust peaks võimaldama finantsaruannete kasutajatel hinnata (näiteks):

- a) kuidas iga risk tekib;
- b) kuidas üksus igit riski juhib; see hõlmab seda, kas üksus maandab objekti tervikuna kõikide riskide suhtes või maandab objekti riskikomponenti (või komponente) ja miks;
- c) mis ulatuses üksus juhib riske, millele ta on avatud.

▼ **M53**

22B Paragrahvis 22A sätestatud nõuete täitmiseks peab informatsiooni hulgas kirjeldada muu hulgas (aga mitte ainult) järgmist:

- a) riskimaandamisinstrumendid, mida (ja kuidas) kasutatakse ohustavate riskide maandamiseks;
- b) kuidas üksus määrab riskimaandamise tõhususe hindamiseks kindlaks majandussuhte maandatud objekti ja riskimaandamisobjekti vahel; ja
- c) kuidas üksus määrab riskimaandamissuhte ja mis on riskimaandamise ebatõhususe allikad.

22C Kui üksus määratleb spetsiifilise riskikomponendi riskimaandamisobjekti (vt IFRS 9 paragrahv 6.3.7), avalikustab ta lisaks paragrahvide 22A ja 22B nõuete kohaselt avalikustatavale informatsioonile järgmist kvalitatiivset või kvantitatiivset informatsiooni:

- a) kuidas määras üksus kindlaks riskikomponendi, mis on määratletud riskimaandamisobjektina (k.a riskikomponendi ja objekti tervikuna vahelise suhte laadi kirjelduse); ja
- b) kuidas on riskikomponent seotud instrumendiga tervikuna (näiteks määratletud riskikomponent on tüüpiliselt katnud keskmiselt 80 % muutustest instrumendi tervikuna õiglasest väärtusest).

Tulevaste rahavoogude summa, tähtajad ja ebakindlus

23 [Välja jäetud]

23A Välja arvatud juhul, kui üksus on paragrahviga 23C avalikustamismõnest vabastatud, avalikustab ta riskikategooria kaupa kvantitatiivset informatsiooni, mis võimaldaks tema finantsaruannete kasutajatel hinnata riskimaandamisinstrumentide tingimusi ja kuidas need mõjutavad üksuse tulevaste rahavoogude summat, tähtaegu ja usaldatavust.

23B Paragrahvis 23A sätestatud nõude täitmiseks avalikustab üksus lahtikirjutatud informatsiooni, mis sisaldab muu hulgas:

- a) riskimaandamisinstrumendi nominaalsumma tähtaegade profiili; ja
- b) kui on kohaldatav, riskimaandamisinstrumendi keskmine hind või tariif (näiteks täitmis- või forvardhind jne).

23C Olukordades, kus üksus ennistab sageli (st lõpetab ja alustab uuesti) riskimaandamissuhteid, sest riskimaandamisinstrument ja riskimaandamisobjekt mõlemad muutuvad sageli (st üksus kasutab dünaamilist protsessi, milles ohustav risk ja selle riski maandamiseks kasutatavad riskimaandamisinstrumendid mõlemad jäävad pikaks ajaks samaks — nagu IFRS 9 paragrahvi B6.5.24 punktis b sätestatud näites), üksus:

- a) on paragrahvides 23A ja 23B nõutud teabe avalikustamisest vabastatud.
- b) avalikustab:
 - i) informatsiooni selle kohta, milline on lõplik riskijuhtimisstrateegia nende riskimaandamissuhte suhtes;

▼ **M53**

ii) kirjeldus, kuidas see peegeldab tema riskijuhtimisstrateegiat, kasutades riskimaandamisarvestust ja määratledes need konkreetsed riskimaandamissuhted; ja

iii) iselgitus, kui sageli riskimaandamissuhteid lõpetatakse ja uuesti alustatakse üksuse protsessi osana nende riskimaandamissuhte suhtes.

23D Üksus avalikustab riskikategooriate kaupa nende riskimaandamise ebatõhususe allikate kirjelduse, mis peaksid eeldatavalt riskimaandamissuhte selle kestuse ajal mõjutama.

23E Kui riskimaandamissuhtes tekib muid riskimaandamise ebatõhususe allikaid, avalikustab üksus need allikad riskikategooriate kaupa ja selgitab nendest tulenevat riskimaandamise ebatõhusust.

23F Rahavoogude riskimaandamise kohta avalikustab üksus selliste prognoositavate tehingute kirjelduse, mille suhtes kasutati varasemal perioodil riskimaandamisarvestust, kuid mis eeldatavasti enam ei esine.

Riskimaandamisarvestuse mõjud finantsseisundile ja -tulemuslikkusele

24 [Välja jäetud]

24A Üksus avalikustab tabeli vormis järgmised riskimaandamisinstrumentidena määratletud objektidega seotud summad eraldi riskikategooriate kaupa iga riskimaandamise liigi kohta (õiglase väärtuse riskimaandamine, rahavoo riskimaandamine või välismaise üksuse netoinvesteeringu riskimaandamine):

a) riskimaandamisinstrumentide bilansiline jääkmaksumus (finantsvarad finantskohustistest eraldi);

b) riskimaandamisinstrumenti sisaldav kirje finantsseisundi aruandes;

c) muutus perioodi riskimaandamise ebatõhususe kajastamise aluseks kasutatava riskimaandamisinstrumendi õiglasest väärtusest; ja

d) riskimaandamisinstrumentide nominaalsummad (sh kogused, nagu tonnid või kuupmeetrid).

24B Üksus avalikustab tabeli vormis järgmised riskimaandamisobjektiga seotud summad eraldi riskikategooriate kaupa riskimaandamisliikide kohta järgmiselt:

a) õiglase väärtuse riskimaandamise kohta:

i) finantsseisundi aruandes kajastatud riskimaandamisobjekti bilansiline jääkmaksumus (esitades varad kohustistest eraldi);

ii) õiglase väärtuse riskimaandamise korrigeerimiste akumulatsioonide summa riskimaandamisobjektile, mis kuulub finantsseisundi aruandes kajastatud riskimaandamisobjekti bilansilise jääkmaksumuse sisse (esitades varad kohustistest eraldi);

iii) kirje finantsseisundi aruandes, mis sisaldab riskimaandamisobjekti;

▼ M53

- iv) muutus perioodi riskimaandamise ebatõhususe kajastamise aluseks kasutatava riskimaandamisobjekti väärtuses; ja
 - v) finantsseisundi aruandesse jäänud õiglase väärtuse riskimaandamise korrigeerimise akumuleeritud summa riskimaandamisobjektide kohta, mida enam ei korrigeerita riskimaandamisest tuleneva kasumi ja kahjumi suhtes kooskõlas IFRS 9 paragrahviga 6.5.10.
- b) rahavoogude riskimaandamise ja välismaise üksuse netoinvesteeringu riskimaandamise kohta:
- i) muutus perioodi riskimaandamise ebatõhususe kajastamise aluseks kasutatava riskimaandamisobjekti väärtuses (st rahavoogude riskimaandamise puhul muutus kajastatud riskimaandamise ebatõhususe kindlaks määramiseks kasutatud väärtuses kooskõlas IFRS 9 paragrahvi 6.5.11 punktiga c);
 - ii) rahavoo riskimaandamisreservi saldo ja välisvaluuta ümberarvestusreservi saldo jätkuva riskimaandamise jaoks, mida arvestatakse vastavalt IFRS 9 paragrahvidele 6.5.11 ja paragrahvi 6.5.13 punktile a; ja
 - iii) rahavoo riskimaandamisreservi saldo ja välisvaluuta ümberarvestusreservi saldo kõikidest riskimaandamissuhetest, mille suhtes enam riskimaandamisarvestust ei rakendata.

24C Üksus avalikustab tabeli vormis järgmised summad eraldi riskikategooriate kaupa riskimaandamisliikide kohta järgmiselt:

- a) õiglase väärtuse riski maandamise kohta:
- i) riskimaandamise ebatõhusus — st. riskimaandamisinstrumendi ja riskimaandamisobjekti riskimaandamiskasumi või -kahjumi vahe, mis kajastatakse kasumiaruandes (või muus koondkasumis omakapitaaliinstrumendi riskimaandamise kohta, mille puhul üksus on otsustanud esitada õiglase väärtuse muutusi muus koondkasumis kooskõlas IFRS 9 paragrahviga 5.7.5); ja
 - ii) kirje koondkasumi aruandes, mis sisaldab kajastatud riskimaandamise ebatõhusust.
- b) rahavoogude riskimaandamise ja välismaise üksuse netoinvesteeringu riskimaandamise kohta:
- i) aruandeperioodi riskimaandamiskasum või -kahjum, mis kajastati muus koondkasumis;
 - ii) kasumiaruandes kajastatud riskimaandamise ebatõhusus;
 - iii) kirje koondkasumi aruandes, mis sisaldab kajastatud riskimaandamise ebatõhusust;
 - iv) rahavoo riskimaandamisreservist või välisvaluuta ümberarvestusreservist ümberliigitamise korrigeerimisena kasumiaruandes ümber liigitatud summa (vt IAS 1) (tehes vahet summades, mille suhtes on varem kasutatud riskimaandamisarvestust, kui mille puhul enam ei eeldata maandatud riskiga tulevaste rahavoogude tekkimist, ja summa del, mis on üle kantud seetõttu, et riskimaandamisobjekt on mõjutanud kasumit või kahjumit);
 - v) kirje koondkasumi aruandes, mis sisaldab ümberliigitamise korrigeerimise (vt IAS 1); ja

▼ M53

vi) netopositsiooni riskimaandamise kohta riskimaandamiskasum või -kahjum, mis kajastatakse koondkasumi aruandes eraldi kirjena (vt IFRS 9 paragrahv 6.6.4).

24D Kui nende riskimaandamissuhete maht, mille suhtes kehtib paragrahvis 23C ette nähtud vabastus, ei ole representatiivne perioodi tavapäraste mahtude kohta (st aruandekuupäeva maht ei peegelda perioodi mahtusid), avalikustab üksus selle asjaolu ja põhjuse, miks tema arvates ei ole mahud representatiivsed.

24E Üksus esitab iga omakapitalikomponendi võrdluse ja muu koondkasumi analüüsi vastavalt IAS 1-le, milles koos võetuna:

a) eristatakse vähemalt summasid, mis seonduvad paragrahvi 24C punkti b alapunktides i) ja iv) ette nähtud informatsiooni avalikustamisega, ning summasid, mida arvestatakse vastavalt IFRS 9 paragrahvi 6.5.11 punkti d alapunktidele i ja iii;

b) eristatakse summasid, mis seonduvad nende optsioonide ajaväärtusega, millega maandatakse tehinguga seotud riskimaandamisobjektide riske, ja summasid, mis seonduvad nende optsioonide ajaväärtusega, millega maandatakse ajaperioodiga seonduvate riskimaandamisobjektide riske, kui üksus arvestab optsiooni ajaväärtust vastavalt IFRS 9 paragrahviga 6.5.15; ja

c) eristatakse summasid, mis seonduvad forvardlepingute forvardelementidega ja finantsinstrumentide valuutabaasi hinnavahedega, mis maandavad tehinguga seotud riskimaandamisobjektide riske, ja summasid, mis seonduvad forvardlepingute forvardelementidega ja finantsinstrumentide valuutabaasi hinnavahedega, mis maandavad ajaperioodiga seotud riskimaandamisobjektide riske, kui üksus arvestab neid summasid vastavalt IFRS 9 paragrahvile 6.5.16.

24F Üksus avalikustab paragrahvis 24E nõutud informatsiooni eraldi riskikategooriate kaupa. Seda riskide kaupa lahtikirjutatud informatsiooni võib esitada finantsaruannete lisades.

Võimalus määratleda krediidirisk mõõdetuna õiglasest väärtuses muutustega läbi kasumiaruande

24G Kui üksus on määratlenud finantsinstrumendi või osa sellest mõõdetuna õiglasest väärtuses muutustega läbi kasumiaruande, sest ta kasutab selle finantsinstrumendi krediidiriski juhtimiseks krediituletisinstrumenti, avalikustab ta:

a) krediituletisinstrumentide kohta, mida on kasutatud kooskõlas IFRS 9 paragrahviga 6.7.1 õiglasest väärtuses muutustega läbi kasumiaruande mõõdetavatena määratletud finantsinstrumentide krediidiriski juhtimiseks, kõigi nominaalsummade ning perioodi alguse ja lõpu seisuga õiglase väärtuse võrdluse;

b) kasumiaruandes kajastatud kasumi või kahjumi finantsinstrumendi või osa sellest määratlemisel mõõdetuna õiglasest väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kooskõlas IFRS 9 paragrahviga 6.7.1; ja

▼ M53

- c) finantsinstrumendi või selle osa õiglasest väärtuses muutustega läbi kasumiaruande mõõtmise lõpetamise korral selle finantsinstrumendi õiglase väärtuse, millest on saanud uus bilansiline jääkmaksumus vastavalt IFRS 9 paragrahvi 6.7.4 punktile b, ja vastava nominaal- või põhisumma (välja arvatud võrdleva informatsiooni andmise puhul vastavalt IAS 1-le ei ole üksusel vaja jätkata selle informatsiooni avaldamist järgnevatel perioodidel).

▼ M70

Viiteintressimäära reformist tulenev ebakindlus

24H Selliste riskimaandamissuhete puhul, mille suhtes üksus rakendab IFRS 9 paragrahvides 6.8.4–6.8.12 või IAS 39 paragrahvides 102D–102N sätestatud erandeid, avalikustab üksus järgmise:

- a) olulised viiteintressimäärad, millele üksuse riskimaandamissuhted on avatud;
- b) mis ulatuses üksus juhib riske, millele ta on avatud ja mida viiteintressimäära reform otseselt mõjutab;
- c) kuidas üksus juhib alternatiivsetele võrdlusmääradele üleminekut;
- d) selliste oluliste hinnangute ja eelduste kirjeldus, millest üksus nende paragrahvide rakendamisel lähtus (näiteks eeldused või hinnangud selle kohta, millal on möödas viiteintressimäära reformist tulenev ebakindlus seoses viiteintressimäärapõhise rahavoo ajastuse ja summaga), ning
- e) nende riskimaandamissuhetega seotud riskimaandamisinstrumentide nimiväärtus.

▼ M74

Viiteintressimäära reformiga seoses täiendavalt avalikustatav teave

24I Selleks et finantsaruannete kasutajatel oleks võimalik mõista viiteintressimäära reformi mõju üksuse finantsinstrumentidele ja riskijuhtimisstrateegiale, avalikustab üksus järgmise teabe:

- a) selliste riskide laad ja ulatus, millele üksus on avatud tulenevalt finantsinstrumentidest, mille suhtes kohaldatakse viiteintressimäära reformi, ning kuidas üksus neid riske juhib, ning
- b) üksuse edusammud alternatiivsetele viitemääradele ülemineku lõpuleviimisel ja kuidas üksus üleminekut juhib.

24J Paragrahvis 24I esitatud eesmärkide täitmiseks avalikustab üksus järgmise teabe:

- a) kuidas üksus juhib üleminekut alternatiivsetele viitemääradele, üksuse edusammud aruandekuupäeval ja riskid, millele ta on tulenevalt finantsinstrumentidest avatud ülemineku tõttu;

▼ M74

b) kvantitatiivne teave liigendatuna oluliste viiteintressimäärade kaupa, mille suhtes kohaldatakse viiteintressimäära reformi, finantsinstrumentide kohta, mis ei ole aruandeperioodi lõpu seisuga veel üle läinud alternatiivsele viitemäärale, näidates eraldi:

i) finantsvarad, mis ei ole tuletisinstrumentid;

ii) finantskohustised, mis ei ole tuletisinstrumentid, ning

iii) tuletisinstrumentid ning

c) kui paragrahvi 24J punktis a kindlaks määratud riskidega on kaasnud muutused üksuse riskijuhtimisstrateegias (vt paragrahv 22A), siis nende muutuste kirjeldus.

▼ B*Õiglase väärtus*

25 Välja arvatud paragrahvis 29 sätestatud juhud, avalikustab (majandus)üksus iga finantsvarade ja finantskohustiste liigi kohta (vt paragrahv 6) selle varade ja kohustiste liigi õiglase väärtuse nii, et seda oleks võimalik võrrelda selle ► **M5** finantsseisundi aruandelise ◀ (jääk)-maksumusega.

26 Õiglaste väärtuste avalikustamisel rühmitab (majandus)üksus finantsvarad ja finantskohustised liikidesse, kuid saldeerib neid vaid sel määral, mil ► **M5** finantsseisundi aruandelised ◀ (jääk)maksumused on saldeeritud bilansis.

▼ M33**▼ M53**

28 Mõnikord ei kajasta üksus kasumit või kahjumit finantsvara või –kohustise esmasel kajastamisel, sest õiglast väärtust ei tõenda identse vara või kohustise noteeritud hind aktiivsel turul (st 1. taseme sisend) ja see ei põhine hindamistehnikal, milles kasutatakse üksnes jälgitava turgude andmeid (vt IFRS 9 paragrahvi B5.1.2A). Sellistel juhtudel avalikustab üksus finantsvara või –kohustise iga liigi kohta järgmise teabe:

a) tema arvestusmeetod esmasel kajastamisel kajastatud õiglase väärtuse ja tehinguhinna vahelise erinevuse kajastamiseks kasumiaruandes, et kajastada sellistes tegurites (k.a aeg) toimunud muutust, mida turuosalisel võtaksid arvesse vara või kohustise hinna määramisel (vt IFRS 9 paragrahvi B5.1.2A punkt b);

b) kogu erinevuse, mida tuleb veel kasumis või kahjumis kajastada, perioodi alguses ja lõpus ning selle erinevuse saldo muutuste võrdluse;

▼ M53

- c) miks üksus järeldas, et tehinguhind ei olnud õiglase väärtuse parimaks tõendiks, sealhulgas õiglast väärtust toetavate tõendite kirjeldus.

▼ M54

29

Õiglase väärtuse avalikustamist ei nõuta:

▼ B

- a) kui ►M5 finantsseisundi aruandeline ◀ (jääk)maksumus on õiglase väärtuse mõistlik lähiväärtus, näiteks sellistel finantsinstrumentidel, nagu lühiajalised nõuded ostjate ning kohustused tarnijate vastu,

▼ M54

- b) kapitaliinstrumentidesse tehtud investeeringu puhul, millega identsel instrumendil puudub noteeritud hind aktiivsel turul (st 1. taseme sisend), või selliste kapitaliinstrumentidega seotud tuletisinstrumentide puhul, mida mõõdetakse soetusmaksumuses kooskõlas IAS 39-ga, sest selle õiglast väärtust ei saa muul viisil usaldusväärselt mõõta, või

- c) valikulist kasumiosalust (nagu kirjeldatud IFRS 4-s) sisaldavate lepingute puhul, kui selle tunnuse õiglast väärtust ei saa usaldusväärselt mõõta, või

- d) rendikohustiste puhul.

▼ M53

30

Paragrahvi 29 punktis c kirjeldatud juhul avalikustab üksus teavet, et aidata finantsaruannete kasutajatel teha isiklikke otsuseid võimalike erinevuste määra üle nende lepingute bilansilise jääkmaksumuse ja nende õiglase väärtuse vahel, sealhulgas:

▼ B

- a) asjaolu, et nende instrumentide õiglase väärtuse kohta ei ole avalikustatud teavet, sest nende õiglast väärtust ei saa usaldusväärselt mõõta;

- b) finantsinstrumentide kirjelduse, nende ►M5 finantsseisundi aruandelise ◀ (jääk)maksumuse ning selgituse, miks õiglast väärtust ei saa usaldusväärselt mõõta;

- c) teabe instrumentide turu kohta;

- d) teabe, kas ja kuidas (majandus)üksus kavatseb finantsinstrumendid realiseerida, ning

- e) kui lõpetatakse finantsinstrumentide kajastamine, mille väärtust ei saanud varem usaldusväärselt mõõta, siis selle asjaolu, nimetatud finantsinstrumentide ►M5 finantsseisundi aruandeline ◀ (jääk)maksumus kajastamise lõpetamisel ning kajastatud kasumite või kahjumite summa.

▼B**FINANTSINSTRUMENTIDEST TULENEVATE RISKIDE OLEMUS JA ULATUS**

- 31 (Majandus)üksus avalikustab teabe, mis võimaldab tema finantsaruannete kasutajatel hinnata finantsinstrumentidest tulenevate riskide olemust ja ulatust, millele (majandus)üksus on ►**M5** aruandeperioodi lõpus ◀ avatud.
- 32 Teave, mille avalikustamist nõutakse paragrahvides 33–42, on fokusseeritud riskidele, mis tulenevad finantsinstrumentidest ja sellele kuidas neid juhitakse. Nende riskide hulka kuulub üldjuhul, kuid mitte ainult, krediidirisk, *likviidsusrisk* ja tururisk.

▼M29

- 32A Kvalitatiivse avalikustatava teabe andmine kvantitatiivse avalikustatava teabe kontekstis võimaldab kasutajatel ühendada omavahel seotud teabe ja seega kujundada üldise pildi finantsinstrumentidest tulenevate riskide olemuse ja ulatuse kohta. Kvalitatiivse ja kvantitatiivse avalikustatava teabe vaheline koostoime aitab kaasa teabe avalikustamisele viisil, mis võimaldab kasutajatel paremini hinnata (majandus)üksuse avatust riskidele.

▼B**Kvalitatiivne avalikustatav teave**

- 33 Iga finantsinstrumentidest tuleneva riskiliigi kohta avalikustab (majandus)üksus:
- a) avatused riskile ning kuidas need suurenevad;
 - b) oma eesmärgid, meetodid ja protsessid riskide juhtimiseks ning riski mõõtmiseks kasutatavad meetodid ning
 - c) mis tahes muutused punktides a ja b, võrreldes eelmise perioodiga.

Kvantitatiivne avalikustatav teave**▼M29**

- 34 Iga finantsinstrumentidest tuleneva riskiliigi kohta avalikustab (majandus)üksus:
- (a) summaarsed kvantitatiivsed andmed sellele riskile avatuse kohta aruandeperioodi lõpus. See avalikustamine põhineb (majandus)üksuse siseselt (majandus)üksuse juhtkonna võtmeisikutele (nagu määratletud IAS 24-s *Seotud osapooli käsitleva teabe avalikustamine*), näiteks (majandus)üksuse direktoraadile või tegevdirektoreile antaval teabel;
 - (b) paragrahvide 36–42 järgi nõutava avalikustamisele kuuluva teabe ulatuses, millises see ei ole hõlmatud punktis a;
 - (c) riskikontsentratsiooni, kui see ei selgu punktide a ja b kohaselt avaldatud teabest.

▼ **B**

- 35 Kui ► **M5** aruandeperioodi lõpus ◀ avalikustatud kvantitatiivne teave ei iseloomusta (majandus)üksuse avatust riskile perioodi jooksul, esitab (majandus)üksus täiendavat teavet, mis seda teeb.

Üvõrové riziko▼ **M53***Rakendusala ja eesmärgid*

- 35A Üksus rakendab paragrahvides 35F–35N sätestatud avalikustamise nõudeid finantsinstrumentide suhtes, mille suhtes rakendatakse IFRS 9-s sätestatud väärtuse languse nõudeid. Kuid:

a) tasumata nõuete, lepingupõhiste varade ja rendinõuete puhul rakendatakse paragrahvi 35J nende tasumata nõuete, lepingupõhiste varade ja rendinõuete suhtes, mille kohta kehtivusajal eeldatav krediitkahju kajastatakse kooskõlas IFRS 9 paragrahviga 5.5.15, kui neid finantsvarasid muudetakse, kui need on üle 30 päeva tähtjaks tasumata; ja

b) paragrahvi 35K punkti b ei rakendata rendinõuete suhtes.

- 35B Krediidiriski kohta kooskõlas paragrahvidega 35F–35N avalikustatav teave võimaldab finantsaruannete kasutajail aru saada, kuidas krediidirisk mõjutab tulevaste rahavoogude summat, tähtaegu ja usaldatavust. Selle eesmärgi saavutamiseks antakse krediidiriski avalikustamisel:

a) teavet üksuse krediidiriski juhtimise tavade kohta ja selle kohta, kuidas need seonduvad eeldatava krediitkahju kajastamise ja mõõtmisega, sealhulgas eeldatava krediitkahju mõõtmiseks kasutatavad meetodid, eeldused ja informatsioon;

b) kvantitatiivset ja kvalitatiivset teavet, mis võimaldab finantsaruannete kasutajatel hinnata finantsaruannetes eeldatavast krediitkahjust tulenevaid summasid, sh muutusi eeldatava krediitkahju summas ja nende muutuste põhjuseid; ja

c) informatsiooni üksuse krediidiriskile avatuse kohta (st üksuse finantsvarade ja krediidi andmise kohustuste sisemiselt omane krediidirisk), sh märkimisväärsed krediidiriski kontsentratsioonid.

- 35C Üksus ei pea mujal juba esitatud informatsiooni kaks korda esitama, tingimusel et see informatsioon on lisatud finantsaruannete ristviidete abil mõnesse muusse aruandesse, nagu juhtkonna kommentaarid või riskiaruandesse, mis on finantsaruannete kasutajatele kättesaadavad finantsaruannetega samadel tingimustel ja samal ajal. Ilma ristviidete abil kaasatud teabeta ei ole finantsaruanded täielikud.

- 35D Paragrahvis 35B seatud eesmärkide täitmiseks kaalub üksus (kui ei ole sätestatud teisiti), kui üksikasjalikku informatsiooni avalikustada, kui suurt rõhku panna avalikustamisnõuete eri aspektidele, nõuetekohase informatsiooni kokkukoondamise või liigiti lahtikirjutamise taseme ja selle, kas finantsaruannete kasutajad vajavad lisaselgitusi selleks, et hinnata avalikustatud kvantitatiivset informatsiooni.

▼ **M53**

35E Kui kooskõlas paragrahvidega 35F–35N avalikustatav teave on paragrahvis 35B esitatud eesmärkide täitmiseks ebapiisav, avalikustab üksus nende eesmärkide täitmiseks vajaliku lisateabe.

Krediidiriski juhtimise tavad

35F Üksus selgitab oma krediidiriski juhtimise tavaid ja seda, kuidas need seonduvad eeldatava krediidikahju kajastamise ja mõõtmisega. Selle eesmärgi täitmiseks avalikustab üksus informatsiooni, mis võimaldab finantsaruannete kasutajatel mõista ja hinnata:

- a) kuidas on üksus kindlaks määranud, kas finantsinstrumendi krediidirisk on alates esmasest kajastamisest oluliselt suurenenud, sh, kas ja kuidas:
 - i) hinnatakse, et finantsinstrumentide krediidirisk on madal kooskõlas IFRS 9 paragrahviga 5.5.10, sh milliste finantsinstrumentide suhtes see kehtib; ja
 - ii) eeldus IFRS 9 paragrahvis 5.5.11, et krediidirisk on alates esmasest kajastamisest oluliselt suurenenud, kui finantsvarade maksetähtpäeva on ületatud rohkem kui 30 päeva võrra, on ümber lükatud;
- b) üksuse kohustuste täitmata jätmise määratlused, sealhulgas nende määratluste valimise põhjused;
- c) kuidas instrumente rühmitatakse, kui eeldatavat krediidikahju mõõdetaks kollektiivselt;
- d) kuidas määras üksus kindlaks, et finantsvarad on krediidi tõttu langenud väärtusega finantsvarad;
- e) üksuse mahakandmismeetodid, sh näitajad, et tagasisaamist ei ole mõistlik oodata, ja teave meetodite kohta, mida kasutatakse mahakantavate finantsvarade puhul, mille suhtes rakendatakse ikka veel täitmist; ja
- f) kuidas on rakendatud IFRS 9 paragrahvis 5.5.12 finantsvarade lepingupõhiste rahavoogude muutmiseks sätestatud nõuded, sh kuidas üksus:
 - i) määrab kindlaks, kas muudetud finantsvara krediidirisk, samal ajal kui kahju allahindluseks mõõdeti summa, mis on võrdne kehtivusajal eeldatava krediidikahjuga, on paranenud sel määral, et kahju allahindlus taandub mõõtmisel summale, mis võrdub 12 kuu eeldatava krediidikahjuga kooskõlas IFRS 9 paragrahviga 5.5.5; ja
 - ii) jälgib, mil määral punkti i kriteeriumitele vastavate finantsvarade kahju allahindlust mõõdetakse hiljem uuesti summas, mis võrdub kehtivusajal eeldatava krediidikahjuga kooskõlas IFRS 9 paragrahviga 5.5.3.

▼ **M53**

35G Üksus selgitab IFRS 9 osas 5.5 sätestatud nõuete rakendamiseks kasutatavaid sisendeid, eeldusi ja prognoosimistehnikaid. Selleks avalikustab üksus:

- a) nende sisendite ja eelduste ja prognoosimistehnikate alused, mida kasutatakse selleks, et:
 - i) mõõta 12 kuu ja kehtivusaja eeldatavat krediidikahju;
 - ii) määrata kindlaks, kas finantsinstrumendi krediidirisk on alates esmasest kajastamisest oluliselt suurenenud; ja
 - iii) määrata kindlaks, kas finantsvara on krediidi tõttu langenud väärtusega finantsvara.
- b) kuidas võetakse tulevikku vaatavat informatsiooni arvesse krediidikahju kindlaks määramisel, sh makromajandusliku informatsiooni; ja
- c) muutused prognoosimistehnikates või olulised eeldused aruandeperioodil ja nende muutuste põhjused.

Kvantitatiivne ja kvalitatiivne informatsioon eeldatavast krediidikahjust tulenevate summade kohta

35H Selleks et selgitada muutusi kahju allahindluses ja nende muutuste põhjused, esitab üksus finantsinstrumendiliigi kaupa kahju allahindluse algsaldode ja lõppsaldode võrdluse tabelis, näidates eraldi muutused sellel perioodil järgmise kohta:

- a) kahju allahindlus mõõdetuna summas, mis on võrdne 12 kuu eeldatava krediidikahjuga;
- b) kahju allahindlus mõõdetuna summas, mis on võrdne kehtivusaja eeldatava krediidikahjuga;
 - i) finantsinstrumendid, mille krediidirisk on alates esmasest kajastamisest oluliselt suurenenud, kuid mis ei ole krediidi tõttu langenud väärtusega finantsvarad;
 - ii) finantsvarad, mis on aruandekuupäeval krediidi tõttu langenud väärtusega (kui mis ei olnud ostmise või andmise ajal krediidi tõttu langenud väärtusega); ja
 - iii) tasumata nõuded, lepingupõhised varad ja rendinõuded, mille puhul kahju allahindlust mõõdetakse kooskõlas IFRS 9 paragrahviga 5.5.15.
- c) finantsvarad, mis on krediidi tõttu langenud väärtusega ostetud või tekkinud. Lisaks võrdlusele avalikustab üksus esmasel kajastamisel diskonteerimata eeldatava krediidikahju kogusumma finantsvarade kohta, mis kajastati esmaselt aruandeperioodil.

▼ **M53**

35I Selleks et finantsaruannete kasutajatel oleks võimalik aru saada muutustest kahju allahindluses, mis avalikustati kooskõlas paragrahvi 35H, selgitab üksus, kuidas on olulised muutused finantsinstrumentide bilansilises jääkmaksumuses perioodil muutnud kahju allahindlust. Informatsioon tuleb esitada eraldi finantsinstrumentide kohta, millel on kahju allahindlus, nagu on loetletud paragrahvi 35H punktides a–c, ja sisaldab asjakohast kvalitatiivset ja kvantitatiivset informatsiooni. Muutused selliste finantsinstrumentide bilansilises jääkmaksumuses, mis on põhjustanud muutusi kahju allahindluses, võivad olla näiteks:

- a) muutused aruandeperioodil antud või omandatud finantsinstrumentide tõttu;
- b) finantsvarade lepingupõhiste rahavoogude muutus, mille tagajärjel nende finantsvarade kajastamist ei lõpetata kooskõlas IFRS 9-ga;
- c) muutused finantsinstrumentide tõttu, mille kajastamine aruandmeperioodil lõpetati (sh mahakantud finantsinstrumendid); ja
- d) muutused, mis on tingitud sellest, kas kahju allahindlust mõõdetakse summas, mis on võrdne 12 kuu või kehtivusajal eeldatava krediidikahjuga;

35J Selleks et finantsaruannete kasutajatel oleks võimalik aru saada lepingupõhiste rahavoogude muutuste laadist ja mõjudest finantsvaradele, mille kajastamist ei ole lõpetatud, ja selliste muutuste mõjudest eeldatava krediidikahju mõõtmisele, avalikustab üksus:

- a) amortiseeritud soetusmaksumuse enne muudatust ja muudatusest tingitud kajastatud netokasumi või -kahjum finantsvarade kohta, mille lepingupõhiseid rahavooge on aruandeperioodil muudetud, kui nende kahju allahindlust mõõdeti summas, mis võrdub kehtivusajal eeldatava krediidikahjuga; ja
- b) nende finantsvarade bilansiline jääkmaksumus aruandeperioodi lõpus, mida on esmasest kajastamisest alates muudetud sel ajal, kui kahju allahindlust mõõdeti summas, mis on võrdne kehtivusajal eeldatava krediidikahjuga ja mille kahju allahindlus on aruandeperioodil muutunud, nii et see on summa, mis vastab 12 kuu eeldatavale krediidikahjule.

35K Selleks et finantsaruannete kasutajatel oleks võimalik aru saada tagatise ja muude krediitikvaliteeti parandavate kokkulepete mõjust summadele, mis tulenevad eeldatavast krediidikahjust, üksus avalikustab finantsinstrumendiliigi kaupa:

- a) summa, mis kõige paremini esitab maksimaalset avatust krediidiriskile aruandeperioodi lõpus, arvestamata mistahes hoitavat tagatist või muid krediitikvaliteeti parandavaid kokkuleppeid (näiteks tasaarvelduskokkuleppeid, mis kooskõlas IAS 32-ga ei ole saldeeritavad);
- b) selgitav hoitava tagatise ja muude krediitikvaliteeti parandavate kokkulepete kirjeldus, sh:

▼ **M53**

- i) hoitava tagatise laadi ja kvaliteedi kirjeldus;
 - ii) selle tagatise või krediitkvaliteeti parandava kokkuleppe kvaliteedis aruandeperioodil üksuse tagatisepõhimõtete halvenemise või muutumise tagajärjel tekkinud oluliste muutuste selgitus; ja
 - iii) informatsioon finantsinstrumentide kohta, mille puhul üksus ei ole kajastanud kahju allahindlust tagatise tõttu.
- c) kvantitatiivne informatsioon hoitava tagatise ja muu krediitkvaliteeti parandava kokkuleppe kohta (näiteks selle ulatuse kvantifitseerimine, millisel määral tagatis ja muud krediiti parandavad kokkulepped vähendavad krediidiriski) finantsvarade puhul, mis on aruandekuupäeval krediidi tõttu langenud väärtusega.

35L Üksus avalikustab lepingupõhise tasumata summa finantsvarade pealt, mis on aruandeperioodil maha kantud ja mille suhtes rakendatakse ikka veel täitmist.

Krediidiriskile avatus

35M Selleks et finantsaruannete kasutajatel oleks võimalik hinnata üksuse krediidiriskile avatust ja mõista selle olulist krediidiriski kontsentratsiooni, avalikustab üksus *krediidiriski reitinguastmete* kaupa finantsvarade bilansilise jääkmaksumuse ja krediidiriskile avatuse siduvate laenuandmiskohustuste ja finantsgarantiilepingute puhul. See informatsioon esitatakse eraldi finantsinstrumentide kohta:

- a) mille puhul on kahju allahindlus mõõdetud summas, mis on võrdne 12 kuu eeldatava krediidikahjuga;
- b) mille puhul on kahju allahindlus mõõdetud summas, mis on võrdne kehtivusaja eeldatava krediidikahjuga, ja mis on;
 - i) finantsinstrumendid, mille krediidirisk on alates esmasest kajastamisest oluliselt suurenenud, kuid mis ei ole langenud krediidiväärtusega finantsvarad;
 - ii) finantsvarad, mis on aruandekuupäeval krediidi tõttu langenud väärtusega (kui mis ei olnud ostmise või andmise ajal krediidi tõttu langenud väärtusega); ja
 - iii) tasumata nõuded, lepingupõhised varad ja rendinõuded, mille puhul kahju allahindlust mõõdetakse kooskõlas IFRS 9 paragrahviga 5.5.15.
- c) krediidi tõttu langenud väärtusega ostetud või tekkinud finantsvara.

35N Tasumata nõuete, lepingupõhiste varade ja rendinõuete puhul, mille suhtes üksus rakendab IFRS 9 paragrahvi 5.5.15, võib kooskõlas paragrahviga 35M antav informatsioon põhineda eraldise maatriksil (vt IFRS 9 paragrahv B5.5.35).

▼ M53

36. Kõikide finantsinstrumentide puhul, mis kuuluvad käesoleva IFRS-i rakendusallasse, kuid mille suhtes ei rakendata IFRS 9-s sätestatud väärtuse languse nõudeid, avalikustab üksus finantsinstrumendi liigi kaupa:

- (a) summa, mis kõige paremini esitab maksimaalset avatust krediidiriskile aruandeperioodi lõpus, arvestamata mistahes hoitavat tagatist või muid krediikvaliteeti parandavaid kokkuleppeid (näiteks tasaarvelduskokkuleppeid, mis kooskõlas IAS 32-ga ei ole saldeeritavad); see avalikustamine ei ole nõutav finantsinstrumentide puhul, mille bilansiline jääkmaksumus kõige paremini esitab maksimaalset avatust krediidiriskile;
- (b) kirjelduse hoitavast tagatisest ja muudest krediikvaliteeti parandavatest kokkulepetest ning nende finantsmõjust (nt selle ulatuse kvantifitseerimine, millisel määral tagatis ja muud krediiti parandavad kokkulepped vähendavad krediidiriski) summa suhtes, mis kõige paremini esitab maksimaalset avatust krediidiriskile (mis on avalikustatud kas kooskõlas punktiga a või on esitatud finantsinstrumendi bilansilises jääkmaksumuses);

(c) [Välja jäetud]

▼ M29

(d) [kehtetu]

Tähtajaks tasumata või langenud väärtusega finantsvarad

▼ M53

37. [Välja jäetud]

▼ M29

Tagatis ja muud omandatud krediikvaliteeti parandavad kokkulepped

38. Kui (majandus)üksus omandab perioodi jooksul finants- või mittefinantsvarasid, võttes enda valdusse tagatise või muid krediikvaliteeti parandavaid kokkuleppeid (näiteks garantiisid), ning sellised varad täidavad muude IFRS-i järgseid kajastamise kriteeriume, avalikustab (majandus)üksus selliste aruandekuupäeval omatavate varade kohta:

- (a) omandatud varade olemuse ja bilansilise (jääk)maksumuse ja
- (b) kui vara ei ole kergelt sularahaks vahetatav, oma meetodika selliste varade realiseerimiseks või oma tegevuses kasutamiseks.

▼ B

Likviidsusrisk

▼ M19

39. (Majandus)üksus avalikustab:

- a) mittetuletis-finantskohustiste (sealhulgas väljaantud finantsgarantiilepingute) lunastustähtaja analüüsi, mis näitab järelejäänud lepingupõhiseid lunastustähtaegu.
- b) tuletis-finantskohustiste lunastustähtaja analüüsi. Lunastustähtaja analüüs hõlmab nende tuletis-finantskohustiste järelejäänud lepingupõhiseid lunastustähtaegu, mille puhul lepingupõhised lunastustähtajad on olulised rahavoogude ajastamisest arusaamiseks (vt paragrahv B11B).

▼ M19

c) kirjelduse, kuidas ta juhib punktides a ja b olevat likviidsusrisiki.

▼ B*Tururisk**Sensitiivsusanalüüs*

40 Välja arvatud juhul, kui (majandus)üksus on kooskõlas paragrahvi 41 nõuetega, avalikustab ta:

a) kõigi tururiski tüüpide sensitiivsusanalüüsi millele (majandus)üksus on ► **M5** aruandeperioodi lõpus ◀ avatud, näidates, kuidas vastava riskimuutuja muutused, millised olid mõistlikult võimalikud sellel kuupäeval oleksid võinud mõjutada kasumit või kahjumit ja omakapitali;

b) sensitiivsusanalüüsi koostamisel kasutatud meetodid ja eeldused ning

c) muutused võrreldes eelmisel perioodil kasutatud meetodite ja eeldustega ning selliste muutuste põhjused.

41 Kui (majandus)üksus koostab sensitiivsusanalüüsi, näiteks üldise riskitaseme kohta, mis peegeldab riskimuutujate (näiteks intressimäärade ja vahetuskursside) omavahelist sõltuvust ning kasutab seda finantsriskide juhtimiseks, võib ta kasutada seda analüüsi paragrahvis 40 kirjeldatud analüüsi asemel. (Majandus)üksus avalikustab ka:

a) selgituse sellise sensitiivsusanalüüsi koostamisel kasutatud meetodi kohta ning esitatud andmete aluseks olnud põhiparameetrid ja eeldused ning

b) selgituse kasutatud meetodi eesmärgi ja piirangute kohta, mis võivad tuleneda teabest, mis ei peegelda täielikult kaasatud varade ja kohustiste õiglast väärtust.

Muu tururiski avalikustatav teave

42 Kui paragrahvis 40 või 41 kohaselt avalikustatud sensitiivsusanalüüsid ei iseloomusta finantsinstrumendile omast riski (näiteks sellepärast, et aastalõpu riskile avatus ei peegelda riskile avatust aasta jooksul), avalikustab (majandus)üksus selle asjaolu ning põhjuse, miks sensitiivsusanalüüs on tema arvates mitteiseloomulik.

▼ M30**FINANTSVARADE ÜLEANDMINE**

42A Paragrahvides 42B–42H esitatud finantsvarade üleandmisega seotud andmete avalikustamise nõuded täiendavad käeolevas IFRSis esitatud muid avalikustamismõnde. (Majandus)üksus esitab paragrahvides 42B–42H nõutud avalikustatava teabe finantsaruannete eraldiseisvas lisas. (Majandus)üksus avalikustab nõutava teabe kõikide selliste üleantud finantsvarade kohta, mille kajastamist ei ole lõpetatud, ja iga üleantud finantsvaraga jätkuva seotuse kohta aruandekuupäeval, olenemata sellest, millal asjaomane üleandmistehing toimus. Nendes paragrahvides esitatud avalikustamismõndeid rakendatakse, kui (majandus)üksus annab üle kas kõik või osa finantsvarast (üleantud finantsvara) siis ja ainult siis, kui ta kas:

▼ M30

- a) annab üle lepingulised õigused sellest finantsvarast saadavatele rahavoogudele või
- b) säilitab lepingulised õigused sellest finantsvarast saadavatele rahavoogudele, kuid võtab endale lepingulise kohustuse maksta rahavood ühele või enamale saajale vastavalt kokkuleppele.

42B (Majandus)üksus avalikustab teabe, mis võimaldab tema finantsaruannete kasutajatel:

- a) mõista üleantud finantsvarade, mille kajastamist ei ole täielikult lõpetatud, ja nendega seotud kohustiste omavahelist suhet ning
- b) hinnata (majandus)üksuse selliste finantsvaradega, mille kajastamine on lõpetatud, jätkuva seotuse laadi ning seonduvaid riske.

▼ M53

42C Paragrahvides 42E–42H sätestatud avalikustamisnõuete rakendamise eesmärgil on üksusel jätkuv seotus üleantud finantsvaraga siis, kui üleandmise käigus säilitas üksus üleantud finantsvaras sisalduvad lepingulised õigused või kohustused või omandas ülekantud finantsvaraga seotud uued lepingulised õigused või kohustused. Paragrahvides 42E–42H sätestatud avalikustamisnõuete rakendamise eesmärgil ei kujuta järgmised näited endast jätkuvat seotust:

▼ M30

- a) pettusliku üleandmisega seotud tavapäraseid kinnitused ja tagatised ning mõistlikkuse, hea tahte ja õiglase kohtlemise mõisted, mis võivad muuta üleandmise kehtetuks õiguslike meetmete rakendamise tagajärjel;

▼ M53

- b) kokkulepe, mille puhul üksus säilitab lepingulised õigused finantsvarast saadavatele rahavoogudele, kuid võtab endale lepingulise kohustuse maksta rahavood ühele või enamale üksusele, ning on täidetud IFRS 9 paragrahvi 3.2.5 punktides a–c esitatud tingimused;

▼ M30

- c) kokkulepe, mille puhul (majandus)üksus säilitab lepingulised õigused finantsvarast saadavatele rahavoogudele, kuid võtab endale lepingulise kohustuse maksta rahavood ühele või enamale (majandus)üksusele, ning on täidetud IAS 39 paragrahvi 19 punktides a–c esitatud tingimused.

Üleantud finantsvarad, mille kajastamist täielikult ei lõpetata**▼ M53**

42D Üksus võis kanda finantsvarad üle nii, et osa või kõik ülekantud finantsvaradest ei vasta kajastamise lõpetamise kriteeriumitele. Paragrahvi 42B punktis a sätestatud eesmärkide täitmiseks avalikustab üksus igal aruandekuupäeval kõikide selliste ülekantud finantsvarade iga klassi kohta, mille kajastamist ei ole täielikult lõpetatud, järgmise teabe:

▼ M30

- a) üleantud varade laad;
- b) (majandus)üksusel seoses omandiõigusega esinevate riskide ja hüvede laad;

▼ M30

- c) üleantud varade ja nendega seotud kohustiste vahelise suhte laadi kirjeldus, kaasa arvatud üleandmisest tulenevad piirangud aruandvale (majandus)üksusele üleantud varade kasutamisel;
- d) kui seotud kohustiste vastaspool (vastaspool) omab (omavad) regressiõigust ainult üleantud varadele, siis tabel, milles on esitatud üleantud varade õiglane väärtus, seotud kohustiste õiglane väärtus ja netopositsioon (üleantud varade ja nendega seotud kohustiste õiglase väärtuse vahe);
- e) kui (majandus)üksus jätkab üleantud varade kajastamist, siis üleantud varade ja nendega seotud kohustiste bilansilised (jääk)-maksumused;

▼ M53

- f) kui üksus jätkab varade kajastamist oma jätkuva seotuse ulatuses (vt IFRS 9 paragrahvi 3.2.6 punkti c alapunkt ii ja paragrahv 3.2.16), siis esialgsete varade kogu bilansiline jääkmaksumus enne ülekandmist, üksuse poolt jätkuvalt kajastatavate varade bilansiline jääkmaksumus ja seotud kohustiste bilansiline jääkmaksumus.

▼ M30**Üleantud finantsvarad, mille kajastamine täielikult lõpetatakse****▼ M53**

42E

Kui üksus lõpetab ülekantud finantsvarade kajastamise täielikult (vt IFRS 9 paragrahvi 3.2.6 punkt a ja punkti c alapunkt i), kuid tal on nendega endiselt jätkuv seotus, avalikustab üksus paragrahvi 42B punktis b sätestatud eesmärkide täitmiseks igal aruandekuupäeval jätkuva seotuse iga liigi kohta vähemalt järgmise teabe:

▼ M30

- a) selliste varade ja kohustiste bilansiline (jääk)maksumus, mida kajastatakse (majandus)üksuse finantsseisundi aruandes ja mis esitavad (majandus)üksuse jätkuvat seotust nende varadega, mille kajastamine on lõpetatud, ning kirjed, millel kajastatakse kõnealuste varade ja kohustiste bilansilist (jääk)maksumust;
- b) selliste varade ja kohustiste õiglane väärtus, mis kujutavad endast (majandus)üksuse jätkuvat seotust finantsvaradega, mille kajastamine on lõpetatud;
- c) summa, mis väljendab kõige paremini (majandus)üksuse maksimaalset kahjumiriski jätkuvast seotusest finantsvaradega, mille kajastamine on lõpetatud, ja teave, mis näitab, kuidas maksimaalne kahjumirisk kindlaks määratakse;
- d) diskonteerimata raha väljamaksed, mida nõutakse või võidakse nõuda, et osta tagasi finantsvarad, mille kajastamine on lõpetatud (nt optsoonilepingu kohane täitmishind), või muud saajale üleantavate varadega seoses makstavad summad. Kui raha väljamakse on muutuv, siis peaks avalikustatud summa põhinema igal aruandekuupäeval valitsenud tingimustel;

▼ M30

e) selliste diskonteerimata raha väljamaksete, mida nõutakse või võidakse nõuda, et osta tagasi finantsvarad, mille kajastamine on lõpetatud, või muude saajale üleantud varadega seoses makstavate summade lunastustähtaja analüüs, kajastades (majandus)üksuse jätkuva seotuse järelejäänud lepingulisi lunastustähtaegu;

f) kvalitatiivne teave, mis selgitab ja toetab punktides a–e nõutud avalikustatavat kvantitatiivset teavet.

42F (Majandus)üksus võib paragrahvis 42E nõutud teabe teatava vara puhul kokku liita, kui (majandus)üksusel on selles finantsvaras, mille kajastamine on lõpetatud, mitut liiki jätkuv seotus, ja kajastada seda jätkuva seotuse ühe liigi all.

42G Lisaks avalikustab (majandus)üksus jätkuva seotuse iga liigi kohta järgmise teabe:

a) kasum või kahjum, mida kajastati varade üleandmise kuupäeval;

b) tulud ja kulud, mida kajastati nii aruandeperioodil kui ka kumulatiivselt seoses (majandus)üksuse jätkuva seotusega finantsvaradega, mille kajastamine on lõpetatud (nt tuletisinstrumentide õiglase väärtuse muutused);

c) kui üleandmisest (mis vastab kajastamise lõpetamise kriteeriumitele) aruandeperioodil saadud tasude kogusumma ei jaotu ühtlaselt kogu aruandeperioodile (nt kui oluline osa üleandmise käigus saadud kogusummast makstakse aruandeperioodi viimastel päevadel):

i) kui suurim üleandmine toimus teatud aruandeperioodi etapis (nt viie viimase päeva jooksul enne aruandeperioodi lõppu),

ii) summa (nt seotud kasumid või kahjumid), mida kajastati seoses üleandmisega aruandeperioodi selles etapis, ja

iii) üleandmisest saadava tasu kogusumma aruandeperioodi selles etapis.

(Majandusüksus) esitab selle teabe iga perioodi suhtes, mille kohta esitatakse koondkasumiaruanne.

Lisateave

42H (Majandus)üksus avalikustab lisateabe, mida ta peab vajalikuks paragrahvis 42B esitatud avalikustamise eesmärkide täitmiseks.

▼ M53**INITIAL APPLICATION OF IFRS 9**

42I Aruandeperioodil, mis hõlmab IFRS 9 esmase rakendamise kuupäeva, avalikustab üksus iga finantsvara- ja -kohustiseliigi kohta järgmise informatsiooni esmase rakendamise kuupäeva seisuga:

a) originaalne mõõtmiskategooria ja bilansiline jääkmaksumus, mis on kindlaks määratud kooskõlas IAS 39-ga või kooskõlas IFRS 9 eelmise versiooniga (kui üksuse valitud lähenemisviis IFRS 9 rakendamisele hõlmab eri nõuete puhul rohkem kui ühte esmase rakendamise kuupäeva);

▼ **M53**

- b) kooskõlas IFRS 9-ga kindlaks määratud uus mõõtmiskategooria ja bilansiline jääkmaksumus;
- c) kõikide finantsseisundi aruandes märgitud nende finantsvarade ja finantskohustiste summa, mis olid varem määratletud mõõdetuna õiglasel väärtuses muutustega läbi kasumiaruande, kuid mida enam nii ei määratleta, tehes vahet neil, mis tuleb üksusel IFRS 9 nõuete kohaselt ümber liigitada, ja nendel, mille üksus otsustab ümber liigitada esmase rakenduskuupäeva seisuga.

Vastavalt IFRS 9 paragrahvile 7.2.2 võib üleminek olenevalt üksuse valitud lähenemisviisist IFRS 9 rakendamisele hõlmata rohkem kui ühte esmase rakendamise kuupäeva. Seepärast võib selle paragrahvi tulemusel olla vajalik avalikustada informatsiooni rohkem kui ühe esmase rakendamise kuupäeva kohta. Üksus esitab selle avalikustatava kvantitatiivse teabe tabelina, välja arvatud juhul, kui muu vorming on asjakohasem.

42J Aruandeperioodil, mis hõlmab IFRS 9 esmase rakendamise kuupäeva, avalikustab üksus kvalitatiivset informatsiooni, et võimaldada kasutajatel aru saada:

- a) kuidas ta on rakendanud IFRS 9-s sätestatud liigitamise nõudeid nende finantsvarade suhtes, mille liigitus on IFRS 9 rakendamise tulemusel muutunud;
- b) esmase rakendamise kuupäeval finantsvarade või finantskohustiste õiglasel väärtuses muutustega läbi kasumiaruande mõõdetuna määratlemise või ümbermääratlemise põhjustest.

Vastavalt IFRS 9 paragrahvile 7.2.2 võib üleminek olenevalt üksuse valitud lähenemisviisist IFRS 9 rakendamisele hõlmata rohkem kui ühte esmase rakendamise kuupäeva. Seepärast võib selle paragrahvi tulemusel olla vajalik avalikustada informatsiooni rohkem kui ühe esmase rakendamise kuupäeva kohta.

42K Aruandeperioodil, millal üksus rakendab IFRS 9 sätestatud finantsvarade liigitamise ja mõõtmise nõudeid esmakordselt (st, kui üksus läheb finantsvarade osas IAS 39-lt üle IFRS 9-le), esitab ta käesoleva IFRS paragrahvides 42L–42O nõutud avalikustatava teabe vastavalt IFRS 9 paragrahvi 7.2.15 nõuetele.

42L Kui paragrahviga 42K on nõutav, avalikustab üksus muutused finantsvarade ja finantskohustiste liigitustest IFRS 9 esmase rakendamise kuupäeva seisuga, näidates eraldi:

- a) muutused bilansilises jääkmaksumuses nende mõõtmise kategooriate alusel kooskõlas IAS 39-ga (st mitte tulenevalt mõõdupuu muutusest üleminekul IFRS 9-le); ja
- b) muutused bilansilises jääkmaksumuses tulenevalt mõõdupuu muutusest üleminekul IFRS 9-le.

Käesolevas paragrahvis sätestatud informatsiooni ei avalikustada pärast selle aasta aruandeperioodi, mille ajal üksus rakendab IFRS 9 sätestatud finantsvarade liigitamise ja mõõtmise nõudeid esmakordselt.

▼ M53

42M Kui see on nõutud paragrahviga 42K, avalikustab üksus järgmised finantsvarad ja finantskohustised, mis on ümber liigitatud nii, et neid mõõdetakse amortiseeritud soetusmaksumuses ja, finantsvarade puhul, mis on IFRS 9-le ülemineku tulemusel arvatud välja kategooriast „õiglasel väärtuses läbi kasumiaruande kajastatav“, nii et neid mõõdetakse õiglasel väärtuses läbi muu koondkasumi:

- a) finantsvarade või finantskohustiste õiglane väärtus aruandeperioodi lõpus; ja
- b) õiglasel väärtuses kasum või kahjum, mida oleks kajastatud aruandeperioodil kasumiaruandes või muus koondkasumis, kui finantsvarasid või finantskohustisi ei oleks ümber liigitatud.

Käesolevas paragrahvis sätestatud informatsiooni ei avalikustada pärast selle aasta aruandeperioodi, mille ajal üksus rakendab IFRS 9 sätestatud finantsvarade liigitamise ja mõõtmise nõudeid esmakordselt.

42N Kui see on nõutud paragrahviga 42K, avalikustab üksus järgmised finantsvarad ja finantskohustised, mis on IFRS 9-le ülemineku tulemusel arvatud välja kategooriast „õiglasel väärtuses läbi kasumiaruande kajastatav“:

- a) esmase rakendamise kuupäeval kindlaksmääratud sisemine intressimäär; ja
- b) kajastatud intressitulu või -kulu.

Kui üksus käsitleb finantsvara või finantskohustise õiglast väärtust bilansiline jääkmaksumusena esmase rakendamise kuupäeval (vt IFRS 9 paragrahv 7.2.11), avalikustatakse käesolevas paragrahvis ette nähtud informatsiooni iga aruandeperioodi kohta kuni kajastamise lõpetamiseni. Muul juhul käesolevas paragrahvis sätestatud informatsiooni ei avalikustada pärast selle aasta aruandeperioodi, mille ajal üksus rakendab IFRS 9 sätestatud finantsvarade liigitamise ja mõõtmise nõudeid esmakordselt.

42O Kui üksus avalikustab paragrahvides 42K–42N ette nähtud informatsiooni, peab see avalikustatud informatsioon ja käesoleva IFRS paragrahvi 25 kohaselt avalikustatav informatsioon võimaldama võrdlust järgmise vahel:

- a) kooskõlas IAS 39 ja IFRS 9-ga esitatud mõõtmiskategooriad; ja
- b) finantsinstrumendi kategooria

esmakordse rakendamise kuupäeva seisuga.

42P IFRS 9 osa 5.5 esmase rakendamise kuupäeval avalikustab üksus informatsiooni, mis võimaldaks võrrelda lõppeva perioodi kahju allahindlust kooskõlas IAS 39-ga ja eraldi kooskõlas IAS 37-ga algava perioodi kahju allahindlusega, mis on kindlaks määratud kooskõlas IFRS 9-ga. Informatsiooni finantsvarade kohta avalikustatakse seotud finantsvara mõõtmiskategooriate kaupa kooskõlas IAS 39 ja IFRS 9-ga ning selles näidatakse eraldi mõõtmiskategoorias toimunud muutuste mõju kahju allahindlusele sellel kuupäeval.

▼ M53

42Q Aruandeperioodil, mis hõlmab IFRS 9 esmase rakendamise kuupäeva, ei pea üksus avalikustama nende kirjete summasid, mis oleks tulnud esitada kooskõlas liigitamis- ja mõõtmisnõuetega (mis hõlmab IFRS 9 osade 5.4 ja 5.5 nõudeid finantsvara amortiseeritud soetusmaksumuses mõõtmise ja väärtuse languse kohta):

a) IFRS 9 eelmiste perioodide kohta; ja

b) IAS 39 jooksva perioodi kohta.

42R IFRS 9 paragrahvi 7.2.4 kohaselt hindab üksus juhul, kui IFRS 9 esmase rakendamise kuupäeval olemas olevate faktide ja asjaolude alusel ei ole võimalik hinnata rahalise elemendi muudetud ajaväärtust vastavalt IFRS 9 paragrahvidele B4.1.9B–B4.1.9D (nagu on määratletud IAS 8-s), selle finantsvara lepingupõhiste rahavoogude tunnuseid finantsvara esmase kajastamise ajal olemas olnud faktide ja asjaolude alusel, võtmata arvesse IFRS 9 paragrahvides B4.1.9B–B4.1.9D esitatud nõudeid seoses rahalise elemendi ajaväärtuse muutmisega. Üksus avalikustab nende finantsvarade bilansilise jääkmaksumuse aruandekuupäeva seisuga, mille lepingupõhise rahavoo tunnuseid on hinnatud finantsvara esmase kajastamise kuupäeval olemas olnud faktide ja asjaolude alusel, võtmata arvesse IFRS 9 paragrahvides B4.1.9B–B4.1.9D esitatud nõudeid seoses rahalise elemendi ajaväärtuse muutmisega, kuni nende finantsvarade kajastamine lõpetatakse.

42S IFRS 9 paragrahvi 7.2.5 kohaselt hindab üksus juhul, kui IFRS 9 esmase rakendamise kuupäeval olemas olevate faktide ja asjaolude alusel ei ole üksusel võimalik kooskõlas IFRS 9 paragrahvi B4.1.12 punktiga d hinnata, kas ettemakse õiglase väärtus oli ebaoluline (nagu on määratletud IAS 8-s), selle finantsvara lepingupõhiste rahavoogude tunnuseid finantsvara esmase kajastamise ajal olemas olnud faktide ja asjaolude alusel, võtmata arvesse IFRS 9 paragrahvis B4.1.12 ettemakse suhtes sätestatud erandit. Üksus avalikustab nende finantsvarade bilansilise jääkmaksumuse aruandekuupäeva seisuga, mille lepingupõhise rahavoo tunnuseid on hinnatud finantsvara esmase kajastamise kuupäeval olemas olnud faktide ja asjaolude alusel, võtmata arvesse IFRS 9 paragrahvis B4.1.12 ettemakse suhtes sätestatud erandit, kuni nende finantsvarade kajastamine lõpetatakse.

▼ B**JÕUSTUMISKUUPÄEV JA ÜLEMINEK**

43 (Majandus)üksus rakendab käesolevat IFRS-i 1. jaanuaril 2007 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on soovitatav. Kui (majandus)üksus rakendab käesolevat standardit varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

▼ B

- 44 Kui (majandus)üksus rakendab käesolevat IFRS-i enne 1. jaanuari 2006 algavate aruandeaastate suhtes, ei pea ta esitama võrdlusinformatsiooni paragrahvide 31–42 järgi nõutava avalikustatava teabe osas finantsinstrumentidest tulenevate riskide olemuse ja ulatuse kohta.

▼ M5

- 44A IAS 1-ga (parandatud 2007) muudeti kõikides IFRSides kasutatud terminoloogiat. Lisaks muudeti paragrahvid 20, 21, 23(c) ja (d), 27(c) ning Lisa B paragrahvi B5. (Majandus)üksus rakendab neid parandusi aruandeaastatele, mis algavad 1. jaanuaril 2009 või hiljem. Kui (majandus)üksus rakendab IAS 1 (parandatud 2007) varasemale perioodile, rakenduvad sellele varasemale perioodile ka need muudatused.

▼ M29

- 44B IFRS 3-ga (parandatud 2008) muudeti kehtetuks paragrahvi 3 punkt c. (Majandus)üksus rakendab seda muudatust 1. juulil 2009 või hiljem algavate majandusaastate suhtes. Kui (majandus)üksus rakendab IFRS 3 (parandatud 2008) varasema perioodi suhtes, rakendatakse muudatust ka selle varasema perioodi suhtes. Kuid muudatust ei rakendata tingimusliku tasu suhtes, mis tulenes äriühendusest, mille puhul omandamise kuupäev eelnes IFRS 3 (parandatud 2008) rakendamisele. Selle asemel arvestab (majandus)üksus sellist tasu kooskõlas IFRS 3 (muudetud 2010) paragrahvidega 65A–65E.

▼ M6

- 44C (Majandus)üksus rakendab paragrahvi 3 muudatust 1. jaanuaril 2009 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Kui (majandus)üksus rakendab 2008. aasta veebruaris välja antud (*Tagasi*)*müüdavad finantsinstrumentid ja likvideerimisel tekkivad kohustused* (IAS 32 ja IAS 1 muudatused) varasema perioodi suhtes, rakendatakse paragrahvi 3 muudatust ka selle varasema perioodi suhtes.

▼ M8

- 44D 2008. aasta mais välja antud *IFRSide edasiarendustega* muudeti paragrahvi 3 punkt a. (Majandus)üksus rakendab seda muudatust 1. jaanuaril 2009 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab seda muudatust varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu ja rakendab selle varasema perioodi suhtes 2008. aasta mais välja antud IAS 28 paragrahvi 1, IAS 31 paragrahvi 1 ja IAS 32 paragrahvi 4 muudatusi. (Majandus)üksusel on lubatud rakendada seda muudatust edasiulatuvalt.

▼ M53

- 44E [Välja jäetud]

- 44F [Välja jäetud]

▼ M25

- 44G *Finantsinstrumentide kohta avalikustatava teabe täiustamine* (IFRS-7 muudatused), mis on välja antud märtsis 2009, muutis paragrahve 27, 39 ja B11 ning lisas paragrahvid 27A, 27B, B10A ja B11A–B11F. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2009 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Esimesel rakendamise aastal ei pea (majandus)üksus esitama võrdlusinformatsiooni muudatustega nõutud avalikustatava teabe suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab muudatusi varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

▼ **M25**JÕUSTUMISKUUPÄEV JA ÜLEMINEK

44G IFRS 7 muudatusega „Finantsinstrumentide kohta avalikustatava teabe täiustamine”, mis on välja antud 2009. aasta märtsis, on muudetud paragrahve 27, 39 ja B11 ning lisatud paragrahvid 27A, 27B, B10A ja B11A–B11F. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2009 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. (Majandus)üksus ei pea avalikustama muudatustega nõutud teavet:

- a) mis tahes aruandeaasta või vaheperioodi kohta (sealhulgas finantsseisundi mis tahes aruande kohta), mida on kajastatud enne 31. detsembrit 2009 lõppeva võrreldava aruandeaasta raames; või
- b) finantsseisundi aruande kohta, mis on esitatud esimese võrreldava perioodi alguse seisuga enne 31. detsembrit 2009.

Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab muudatusi varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu (*).

(*) Seoses IFRS 1 muudatusega „Esmakordse kasutuselevõtja suhtes kohaldatav piiratud erand IFRS 7 kohasest võrdlusinformatsiooni avalikustamisest”, mis on välja antud 2010. aasta jaanuaris, on muudetud paragrahvi 44G. Nõukogu muutis paragrahvi 44G, et täpsustada oma järeldusi ja kavandatud üleminekut seoses IFRS 7 muudatusega „Finantsinstrumentide kohta avalikustatava teabe täiustamine”.

▼ **M29**

44K Paragrahv 44B muudeti 2010. aasta mais välja antud *IFRSide edasiarendustega*. (Majandus)üksus rakendab seda muudatust 1. juulil 2010 või hiljem algavate majandusaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud.

44L 2010. aasta mais välja antud *IFRSide edasiarendused* lisas paragrahvi 32A ja muutis paragrahve 34 ja 36–38. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2011 või hiljem algavate majandusaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab muudatusi varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

▼ **M30**

44M *Avalikustatav teave – finantsvarade üleandmine* (IFRS 7 muudatused), välja antud oktoobris 2010, muutis kehtetuks paragrahvi 13 ja lisas paragrahvid 42A–42H ja B29–B39. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi 1. juulil 2011 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab neid muudatusi varasemal kuupäeval, avalikustab ta selle asjaolu. (Majandus)üksus ei pea avalikustama nendes muudatustes nõutavat teavet mis tahes esitatud perioodi suhtes, mis algab enne nende muudatuste esmase rakendamise kuupäeva.

▼ **M32**

44O IFRS 10-ga ja IFRS 11-ga *Ühised ettevõtmised*, välja antud 2011. aasta mais, muudeti lõige 3. (Majandus)üksus rakendab seda muudatust siis, kui ta rakendab IFRS 10 ja IFRS 11.

▼ **M33**

44P IFRS 13-ga, välja antud mais 2011, muudeti lõiked 3, 28, 29, B4 ja B26 ning lisa A ja jäeti välja lõiked 27–27B. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 13.

▼ **M31**

- 44Q Dokumendiga *Muu koondkasumi objektide esitamine* (IAS 1 muudatused), välja antud juunis 2011, muudeti lõige 27B. (Majandus)üksus rakendab selle muudatuse siis, kui ta rakendab IAS 1 (muudetud juunis 2011).

▼ **M48**

- 44R Dokumendiga *Avalikustatav teave – finantsvarade ja finantskohustiste tasaarvestamine* (IFRS 7 muudatused), välja antud detsembris 2011, lisati paragrahvid 13 A–13F ja B40–B53. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2013 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. (Majandus)üksus esitab kõnealuste muudatustega nõutud avalikustatava teabe tagasiulatuvalt.

▼ **M38**

- 44X Dokumendiga *Investeeringusettevõtted* (IFRS 10, IFRS 12 ja IAS 27 muudatused), välja antud 2012. aasta oktoobris, muudeti lõige 3. (Majandus)üksus rakendab seda muudatust 1. jaanuaril 2014 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Dokumendi *Investeeringusettevõtted* varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab seda muudatust varem, rakendab ta samal ajal ka kõik dokumendis *Investeeringusettevõtted* esitatud muudatused.

▼ **M53**

- 44Z 2014. aasta juulis välja antud IFRS 9-ga muudeti paragrahve 2–5, 8–11, 14, 20, 28–30, 36, 42C–42E, Lisa A ja paragrahve B1, B5, B9, B10, B22 ja B27, jäeti välja paragrahvid 12, 12A, 16, 22–24, 37, 44E, 44F, 44H–44J, 44N, 44S–44 W, 44Y, B4 ja Lisa D ning lisati paragrahvid 5A, 10A, 11A, 11B, 12B–12D, 16A, 20A, 21A–21D, 22A–22C, 23A–23F, 24A–24G, 35A–35N, 42I–42S, 44ZA ja B8A–B8J. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab standardit IFRS 9. Neid muudatusi ei ole vaja kohaldada võrreldava informatsiooni suhtes, mida esitatakse IFRS 9 esmase rakendamise kuupäevast varasemate perioodide kohta.

- 44ZA Kooskõlas IFRS 9 paragrahviga 7.1.2 võib üksus otsustada rakendada enne 1. jaanuari 2018 algavate aruandeperioodide suhtes varem ainult õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatavate finantskohustiste kasumi ja kahjumi esitamise nõudeid, mis on sätestatud IFRS 9 paragrahvi 5.7.1 punktis c, paragrahvides 5.7.7–5.7.9, 7.2.14 ja B5.7.5–B5.7.20, rakendamata IFRS 9 muid nõudeid. Kui üksus otsustab kohaldada ainult nimetatud IFRS 9 paragrahve, avalikustab ta selle asjaolu ning avalikustab jooksvalt käesoleva IFRS (muudetud IFRS 9-ga (2010)) paragrahvides 10–11 sätestatud informatsiooni.

▼ **M48**

- 44AA Dokumendiga *IFRSide 2012.-2014. aasta tsükli iga-aastased edasarendused*, välja antud septembris 2014, muudeti paragrahve 44R ja B30 ja lisati paragrahv B30 A. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi kooskõlas IAS 8-ga *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead* tagasiulatuvalt 1. jaanuaril 2016 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes, kuid (majandus)üksus ei pea rakendama paragrahvide B30 ja B30 A muudatusi mis tahes esitatud perioodi suhtes, mis algab enne aruandeaastat, mille suhtes (majandus)üksus esimest korda rakendab neid muudatusi. Paragrahvide 44R, B30 ja B30 A muudatuste varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab kõnealuseid muudatusi varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

▼ **M49**

- 44BB *Avalikustamise algatus* (IAS 1 muudatused), välja antud 2014. aasta detsembris, muudetud lõikeid 21 ja B5. (Majandus)üksus kohaldab neid muudatusi 1. jaanuaril 2016 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Kõnealuste muudatuste varasem kohaldamine on lubatud.

▼ M54

- 44CC 2016. aasta jaanuaris välja antud IFRS 16-ga *Rendiarvestus* muudeti paragrahve 29 ja B11D. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 16.

▼ M70

- 44DE Standardite IFRS 9, IAS 39 ja IFRS 7 muutmiseks septembris 2019 välja antud *Viiteintressimäära reformiga* lisati paragrahvid 24H ja 44DF. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 9 või IAS 39 muudatusi.
- 44DF Aruandeperioodil, mil üksus septembris 2019 välja antud *Viiteintressimäära reformi* esimest korda rakendab, ei nõuta üksuselt IAS 28 *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead* paragrahvi 8 punktis f nõutud kvantitatiivset teavet.

▼ M74

- 44GG 2020. aasta augustis välja antud dokumendiga „Viiteintressimäära reform – 2. etapp”, millega muudeti IFRS 9, IAS 39, IFRS 7, IFRS 4 ja IFRS 16, lisati paragrahvid 24I–24J ja 44HH. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 9, IAS 39, IFRS 4 või IFRS 16 muudatusi.
- 44HH Aruandeperioodil, mil üksus rakendab esimest korda dokumenti „Viiteintressimäära reform – 2. etapp”, ei pea üksus avalikustama teavet, mis tuleks muul juhul avalikustada IAS 8 paragrahvi 28 punkti f kohaselt.

▼ B**IAS 30 KEHTETUKS TUNNISTAMINE**

- 45 Käesolev IFRS asendab IAS 30 „Pankade ja samalaadsete finantsasutuste finantsaruannetes avalikustatav teave”.

Lisa A

Mõisted

Käesolev lisa on IFRS-i lahutamatu osa.

Krediidirisk	Risk, et finantsinstrumendi üks osapool põhjustab teisele finantskahjumi, sest ei suuda kohustust täita.

▼ M53

krediidiriski reitinguastmed	Krediidiriski reiting põhineb riskil, et kohustused finantsinstrumendi suhtes jäetakse täitmata.

▼ B

Valuutarisk	Risk, et finantsinstrumendi õiglane väärtus või tulevased rahavood kõiguvad vahetuskursside muutuste tõttu.
Intressimäära risk	Risk, et finantsinstrumendi õiglane väärtus või tulevased rahavood kõiguvad turu intressimäärade muutuste tõttu.

▼ M19

Likviidsusrisk	Risk, et (majandus)üksusel tekib raskusi oma finantskohustistega seotud kohustuste täitmisel, mida arveldatakse raha või muu finantsvara üleandmisega.

▼ B

Maksmisele kuuluvad laenud	Maksmisele kuuluvad laenud on finantskohustised, mis on muud kui tavaliste krediitingimustega lühiajalised võlgnevused tarnijatele.
Tururisk	Risk, et finantsinstrumendi õiglane väärtus või tulevased rahavood kõiguvad muutuste tõttu turuhindades. Tururisk koosneb kolme liiki riskist: valuutarisk, intressimäärarisk ja muu hinnarisk.

▼ **M33**

Muu hinnarisk	Risk, et finantsinstrumendi õiglane väärtus või tulevased rahavood kõiguvad (muu kui intressirisk või valuutarisk tuleneva) turuhindade muutumise tõttu, olenemata sellest, kas muutuse põhjustasid üksikule finantsinstrumendile või selle emiteerijale omased tegurid või tegurid, mis mõjutavad kõiki sarnaseid finantsinstrumente, millega turul kaubeldakse.

▼ **M53**

Järgmised mõisted on määratletud IAS 32 paragrahvis 11, IAS 39 paragrahvis 9, IFRS 9 Lisas A või IFRS 13 Lisas A ning neid kasutatakse käesolevas IFRS-is IAS 32-s, AS 39-, IFRS 9-s ja IFRS 13-s määratletud tähenduses:

- finantsvara või -kohustise amortiseeritud soetusmaksumus
- lepingupõhine vara
- langenud väärtusega finantsvarad
- kajastamise lõpetamine
- tuletisinstrument
- dividendid
- sisemise intressimäära meetod
- omakapitaliinstrument
- eeldatav krediidikahju
- õiglane väärtus
- finantsvara
- finantsgarantiileping
- finantsinstrument
- finantskohustis
- õiglasest väärtusest muutustega läbi kasumiaruande kajastatav finantskohustis
- prognoositav tehing
- bilansiline jääkmaksumus
- riskimaandamisinstrument
- kauplemiseks hoitav
- väärtuse langusest tulenev kasum või kahjum
- kahju allahindlus
- krediidi tõttu langenud väärtusega ostetud või tekkinud finantsvarad
- ümberliigitamise kuupäev
- tavapärastel turutingimustel toimuv ost või müük.

▼B*Lisa B***Rakendusjuhised***Käesolev lisa on IFRS-i lahutamatu osa.***FINANTSINSTRUMENTIDE LIIGID JA AVALIKUSTAMISE TASE (PARAGRAHV 6)****▼M53**

- B1 Paragrahvis 6 nõutakse, et üksus rühmitaks finantsinstrumendid avalikustatud teabe olemusega sobivatesse ning finantsinstrumentide tunnuseid arvestavatesse liikidesse. Paragrahvis 6 sätestatud liigid määrab üksus ning need erinevad seega IFRS 9 (milles määratakse, kuidas finantsinstrumente mõõdetakse ning kus kajastatakse õiglase väärtuse muutusi) määratletud finantsinstrumentide liikidest.

▼B

- B2 Finantsinstrumentide liikide määramisel (majandus)üksus vähemalt:
- a) eristab amortiseeritud soetusmaksumuses mõõdetavad instrumendid õiglases väärtuses mõõdetavatest;
 - b) liigitab käesoleva IFRS-i rakendusala välja jäävad finantsinstrumendid eraldi liiki või liikidesse.
- B3 (Majandus)üksus otsustab vastavalt asjaoludele, kui üksikasjalikku teavet ta käesoleva IFRS-i nõuete täitmiseks avalikustab, kui palju rõhku paned ta nõuete eri aspektidele ning kuidas ta koondab teavet nii, et tekiks üldpilt, kuid ei liidetaks samas kokku erinevate omadustega teavet. Tuleb leida tasakaal finantsaruannete nende kasutajate jaoks mittevajalike ülevõtte üksikasjadega ülekõormamise ning liigsest üldistamisest tingitud tähtsa teabe varju jätmise vahel. Näiteks ei tohi (majandus)üksus teavet varjata, peites selle suure hulga ebaoluliste üksikasjade sekka. Samuti ei tohi (majandus)üksus avalikustada teavet, mis on nii kokkuvõtlik, et jätab varju olulised erinevused üksiktehingute või seotud riskide vahel.

FINANTSINSTRUMENTIDE MÕJUKUS FINANTSSEISUNDILE JA -TULEMUSLIKKUSELE

Finantskohustised õiglases väärtuses muutustega läbi
►M53 koondkasumi aruande ◀ (paragrahvid 10 ja 11)

▼M53

- B4 [Välja jäetud]

▼B**Muu avalikustatav teave – arvestusmeetodid (paragrahv 21)****▼M53**

- B5 Paragrahvis 21 nõutakse finantsaruannete koostamisel kasutatud mõõtmisalus(t)e ning muude kasutatud arvestusmeetodite avalikustamist, mis on asjakohased finantsaruannetest aru saamiseks. Finantsinstrumentide puhul võivad avalikustamisele kuuluda:

▼ M53

- a) õiglasest väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatavate finantskohustiste puhul:
 - i) üksuse poolt õiglasest väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatavana määratletud finantskohustiste laad;
 - ii) kriteeriumid finantskohustiste niisuguseks määratlemiseks esmasel arvelevõtmisel ning
 - iii) kuidas üksus on täitnud IFRS 9 paragrahvi 4.2.2 tingimusi sellise määratlemise kohta.
- aa) õiglasest väärtuses muutustega läbi kasumiaruande mõõdetavatena määratletud finantsvarade puhul:
 - i) üksuse poolt õiglasest väärtuses muutustega läbi kasumiaruande mõõdetuna määratletud finantsvarade laad;
 - ii) kuidas üksus on täitnud IFRS 9 paragrahvi 4.1.5 tingimusi sellise määratlemise kohta.
- b) [Välja jäetud]
- c) kas finantsvarade tavapärasel turutingimustel toimuvaid ostusid ja müüke on arvestatud tehingu- või väärtuspäeval (vt IFRS 9 paragrahv 3.1.2);
- d) [Välja jäetud]

▼ B

- e) kuidas määratakse iga finantsinstrumendi liigi puhaskasum või -kahjum (vt lõike 20 punkt a), näiteks kas õiglasest väärtuses muutustega läbi ► **M5** koondkasumi aruande ◀ kajastatud instrumendi puhaskasum või -kahjum sisaldab intressi- või dividenditulu;

▼ M53

- f) [Välja jäetud]
- g) [Välja jäetud]

▼ M49

Rahvusvahelise raamatupidamisstandardi IAS 1 paragrahvi 122 (muudetud 2007) kohaselt avalikustab (majandus)üksus koos oluliste arvestusmeetodite või muude lisadega otsused, sealhulgas eraldi hinnanguid nõudvad otsused, mis juhtkond on vastu võtnud (majandus)üksuse arvestusmeetodite rakendamisel ning mis avaldavad kõige olulisemat mõju finantsaruannetes kajastatud summadele.

▼ B

FINANTSINSTRUMENTIDEST TULENEVATE RISKIDE OLEMUS JA ULATUS (PARAGRAHVID 31–42)

- B6 Paragrahvides 31–42 nõutav avalikustatav teave tuleb esitada kas finantsaruannetes või kaasata finantsaruannete ristviidete abil mõnesse muusse aruandesse, nagu juhtkonna kommentaarid või riskiaruandesse, mis on finantsaruannete kasutajatele kättesaadavad finantsaruannetega samadel tingimustel ja samal ajal. Ilma ristviidete abil kaasatud teabeta ei ole finantsaruanded täielikud.

▼B**Kvantitatiivne avalikustatav teave (paragrahv 34)**

- B7 Paragrahvi 34 punkt a nõuab (majandus)üksuse võtmetähtsusega juhtivpersonalile sisemiselt antaval teabel põhinevate summaarsete kvantitatiivsete andmete avalikustamist (majandus)üksuse riskidele avatuse kohta. Kui (majandus)üksus kasutab avatud riskide juhtimiseks mitut meetodit, avalikustab ta teabe, kasutades meetodit või meetodeid, mis pakuvad kõige asjakohasemat ja usaldusväärsemat teavet. IAS 8 „Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead” käsitleb asjakohasust ja usaldusväärsust.
- B8 Paragrahvi 34 punkt c nõuab riskikontsentratsioonide teabe avalikustamist. Riskikontsentratsioonid tekivad sarnaste omadustega finantsinstrumentidest, mida majanduslike ja muude tingimuste muutused mõjutavad sarnaselt. Riskikontsentratsioonide tuvastamiseks on vaja (majandus)üksuse olukorda arvestavat hinnangut. Riskikontsentratsioonide avalikustamine sisaldab:
- a) kirjeldust, kuidas juhtkond määrab kontsentratsioone;
 - b) iga kontsentratsiooni identifitseerivate ühiste omaduste (näiteks vastaspool, geograafiline piirkond, valuuta või turg) kirjeldust ning
 - c) kõigi seda omadust jagavate finantsinstrumentidega seonduv riskile avatuse summat.

▼M53**Krediidiriski juhtimise tavad (paragrahvid 35F–35G)**

- B8A Paragrahvi 35F punktis b nõutakse informatsiooni avalikustamist selle kohta, kuidas on üksus määratlenud kohustuste täitmata jätmist eri finantsinstrumentide puhul, ja nende määratluste valimise põhjuste kohta. Kooskõlas IFRS 9 paragrahviga 5.5.9 määratletakse, kas kehtivusaja eeldatavat krediidikahju tuleks kajastata, selle põhjal, kas kohustuste täitmata jätmise risk on esmasest kajastamisest alates suurenenud. Informatsioon üksuse antud kohustuste täitmata jätmise määratluste kohta, mis aitab finantsaruannete kasutajatel aru saada, kuidas on üksus rakendanud IFRS 9-s sätestatud eeldatava krediidikahju nõudeid, võib muu hulgas sisaldada järgmist:
- a) kohustuste täitmata jätmise määratlemisel arvesse võetud kvalitatiivsed ja kvantitatiivsed tegurid;
 - b) kas eri liiki finantsinstrumentide suhtes on kohaldatud erinevaid määratlusi; ja
 - c) eeldatav paranemismäär (st uuesti tulemuslikuks muutuvate finantsvarade arv) pärast finantsvara suhtes kohustuste täitmata jätmist.
- B8B Selleks et abistada finantsaruannete kasutajaid üksuse ümberstruktureerimise ja muutmise põhimõtete hindamisel, on paragrahvi 35F punkti f alapunktis i nõutud informatsiooni avalikustamist selle kohta, kuidas üksus jälgib, mil määral mõõdetakse varem kooskõlas paragrahvi 35F punkti f alapunktiga i finantsvara kohta avalikustatud kahju allahindlust hiljem summas, mis võrdub kehtivusajal eeldatava krediidikahjuga kooskõlas IFRS 9 paragrahviga 5.5.3. Kvantitatiivne

▼ **M53**

informatsioon, mis aitab kasutajail mõista muudetud finantsvara hili-semat krediidiriski suurenemist, võib hõlmata informatsiooni muudetud finantsvarade kohta, mis vastavad paragrahvi 35F punkti f alapunktis i sätestatud kriteeriumitele, mille puhul kahju allahindlus taandub mõõtmisel summale, mis võrdub kehtivusajal eeldatava krediidikahjuga (st halvenemismäär).

- B8C Paragrahvi 35G punktis a on nõutud, et tuleb avalikustada informatsioon IFRS 9-s sätestatud väärtuse languse nõuete rakendamiseks kasutatud sisendite ja eelduste ning prognoosimistehnikate aluste kohta. Üksuse eeldused ja sisendid, mida kasutatakse eeldatava krediidikahju mõõtmiseks või alates esmasest kajastamisest krediidiriski suurenemise määra kindlaks määramiseks, võivad sisaldada ajaloolisest sisemisest informatsioonist või reitinguaruannetest saadud informatsiooni ja eeldusi finantsinstrumentide eeldatava kehtivusaja ning tagatise müügi ajastuse kohta.

Muutused kahju allahindluses (paragrahv 35H)

- B8D Kooskõlas paragrahviga 35H selgitab üksus kahju allahindluses perioodil toimunud muutuste põhjuseid. Lisaks kahju allahindluse algsaldode ja lõppsaldode võrdlusele võib vaja olla esitada muutuste selgitav kirjeldus. See selgitav kirjeldus võib sisaldada kahju allahindluses perioodil toimunud muutuste põhjuste analüüsi, kaasa arvatud järgmist:

- a) portfelli koosseis;
- b) ostetud või tekkinud finantsinstrumentide maht; ja
- c) eeldatava krediidikahju raskusaste

- B8E Siduvate laenuandmiskohustuste ja finantsgarantiilepingute puhul kajastatakse kahju allahindlus eraldi. Üksus peaks avalikustama informatsiooni finantsvarade kahju allahindluses toimunud muutuste kohta eraldi siduvates laenuandmiskohustustes ja finantsgarantiilepingutes toimunud muutustest. Kui finantsinstrument sisaldavad nii laenu (st finantsvara) kui ka kasutamata kohustuse (st siduva laenuandmiskohustuse) komponenti ja üksus ei saa kindlaks teha siduva laenuandmiskohustuse komponendi eeldatavat krediidikahju eraldi finantsvarade komponendi eeldatavast krediidikahjust, siis tuleks siduvate laenuandmiskohustuste eeldatavat krediidikahju siiski kajastada koos finantsvara kahju allahindlusega. Kuivõrd kombineeritud eeldatav krediidikahju ületab finantsvara bilansilist jääkmaksumust, tuleks eeldatavat krediidikahju kajastada eraldi.

▼ **M53****Tagatis (paragrahv 35K)**

B8F Paragrahvis 35K nõutakse sellise informatsiooni avalikustamist, mis võimaldaks finantsaruannete kasutajatel mõista tagatise ja muude krediitkvaliteeti parandavate kokkulepete mõju eeldatava krediitkahju summale. Üksus ei avalikusta informatsiooni tagatise ja muude krediitkvaliteeti parandavate kokkulepete õiglase väärtuse kohta ega kvantifitseerima eeldatava krediitkahju arvutamisel arvesse võetud tagatise täpset väärtust (st kohustuste täitmata jätmisest tingitud kahju).

B8G Selgitav tagatise ja selle mõju eeldatava krediitkahju summadele kirjeldus võib sisaldada informatsiooni järgmise kohta:

- a) peamised hoitava tagatise ja muude krediitkvaliteeti parandavate kokkulepete liigid (viimase näited on garantiid, krediituletisins-trumendid ja tasaarvelduskokkulepped, mis ei kvalifitseeru tasaarveldamiseks kooskõlas IAS 32-ga);
- b) hoitava tagatise ja muude krediitkvaliteeti parandavate kokkulepete maht ja nende tähtsus kahju allahindluse suhtes;
- c) hoitava tagatise ja muude krediitkvaliteeti parandavate kokkulepete väärtuse hindamise ja majandamise põhimõtted ja protsessid;
- d) peamised hoitava tagatise ja muude krediitkvaliteeti parandavate kokkulepete vastaspoolte tüübid ning nende krediitkõlblikkus; ja
- e) informatsioon riskikontsentratsioonide kohta hoitavas tagatises ja muudes krediitkvaliteeti parandavates kokkulepetes.

Krediidiriskile avatus (paragrahvid 35M–35N)

B8H Paragrahvis 35M nõutakse informatsiooni avalikustamist üksuse krediidiriskile avatuse ja oluliste krediidiriski kontsentratsioonide kohta aruandekuupäeval. Krediidiriski kontsentratsioon on olemas, kui hulk vastaspooli asub geograafilises piirkonnas või tegutseb sarnastel tegevusaladel ja on sarnaste majanduslike tunnustega, mis põhjustaksid nende võime täita lepingulisi kohustusi olla sarnaselt mõjutatud muutustest majandus- või muudes tingimustes. Üksus peaks avalikustama informatsiooni, mis võimaldab finantsaruannete kasutajatel mõista, kas on teatud joontega finantsinstrumentide rühmi või portfelle, mis võiksid mõjutada suurt osa sellest finantsinstrumentide rühmast, nagu kontsentreerumine teatud riskidele. See võiks hõlmata näiteks laenu ja väärtuse rühmitusi, geograafilisi, tööstusharu või emitendi ja liigi kontsentratsioone.

B8I Informatsiooni avalikustamiseks kooskõlas paragrahviga 35M kasutatav krediidiriski reitinguastmete arv peab olema kooskõlas arvuga, mille üksus esitab aruandes juhtkonna võtmeisikutele krediidiriski juhtimise eesmärgil. Kui tähtjaks tasumata informatsioon on ainus laenusaja spetsiifiline kättesaadav informatsioon ja üksus kasutab tähtjaks tasumata informatsiooni selleks, et hinnata, kas krediidirisk on alates esmasest kajastamisest kooskõlas IFRS 9 paragrahviga 5.5.10 oluliselt suurenenud, esitab üksus nende finantsvarade kohta analüüsi tähtjaks tasumata staatuse kaupa.

▼ **M53**

B8J Kui üksus on mõõtnud eeldatavat krediidikahju kollektiivselt, ei pruugi üksus olla võimeline jaotama üksikute finantsvarade bilansilist maksumust või siduvate laenuandmiskohustuste ja finantsgarantiilepingute osas krediidiriskile avatust krediidiriski reitinguastmetele, mille kohta kehtivusaja eeldatavat krediidikahju kajastatakse. Sel juhul peaks üksus rakendama paragrahvis 35M sätestatud nõuet nende finantsinstrumentide suhtes, mida saab otse jaotada krediidiriski reitinguastmele ja avalikustama eraldi nende finantsinstrumentide bilansilise jääkmaksumuse, mille puhul kehtivusaja eeldatavat krediidikahju on mõõdetud kollektiivselt.

▼ **B****Maksimaalne avatus krediidiriskile (paragrahvi 36 punkt a)**▼ **M53**

B9 Paragrahvi 35K punktis a ja paragrahvi 36 punktis a nõutakse selle summa avalikustamist, mis kajastaks kõige paremini üksuse maksimaalset avatust krediidiriskile. Finantsvara puhul on see üldjuhul bilansiline brutojääkmaksumus, millest on maha arvatud:

▼ **B**

a) mis tahes kooskõlas IAS 32-ga saldeeritud summad ning

▼ **M53**

b) mis tahes kooskõlas IFRS 9-ga kajastatud kahju allahindlus.

B10 Tegevuste hulka, mis põhjustavad krediidiriski ning sellega seotud maksimaalset avatust krediidiriskile, kuuluvad muu hulgas:

a) laenude andmine klientidele ning sissemaksed hoiukontodele teistes üksustes. Neil juhtudel on maksimaalne krediidiriski määr sellega seotud finantsvara bilansiline jääkväärtus.

▼ **B**

b) tuletisinstrumentide lepingute, näiteks valuutavahetuslepingute, intressimäära vahetuslepingute (*swap*) ja krediidi tuletisinstrumentide lepingute sõlmimine. Kui nende tulemusel tekivad vara mõõdetakse õiglases väärtuses, võrdub maksimaalne avatus krediidiriskile ► **M5** aruandeperioodi lõpus ◀ ► **M5** finantsseisundi aruandelise ◀ (jääk)maksumusega;

c) rahaliste garantiide andmine. Sellisel juhul on maksimaalseks avatuseks krediidiriskile maksimaalne summa, mille (majandus)üksus peaks tasuma garantii sissenõudmise korral ja mis võib olla märkimisväärselt suurem kui kohustisena kajastatav summa;

d) laenu andmise kohustuse võtmine, mis on laenu kestuse ajal tühistamatu või tühistatav ainult suurte kahjuliku mõjuga muutuste puhul. Kui laenu andja ei suuda laenu andmise kohustuse summat tasuda sularahas või muu finantsinstrumendiga, on maksimaalseks avatuseks krediidiriskile kohustuse täissumma. Seda seepärast, et ei ole selge, kas mis tahes väljavõtmata summat võidakse tulevikus välja võtta või mitte. Viimane võib olla märkimisväärselt suurem kohustisena kajastatavast summast.

▼ **M19****Kvantitatiivne likviidsusriski kohta avalikustatav teave (paragrahvi 34 punkt a ning paragrahvi 39 punktid a ja b)**

B10A Kooskõlas paragrahvi 34 punktiga a avalikustab (majandus)üksus summaarsed kvantitatiivsed andmed oma likviidsusriski avatuse kohta juhtkonna võtmeisikutele sisemiselt antava teabe alusel. (Majandus)üksus selgitab, kuidas need andmed kindlaks määratakse. Kui nendes andmetes sisalduva raha (või muu finantsvara) väljamaksed võiksid kas:

- a) esineda märkimisväärselt varem, kui on andmetes näidatud, või
- b) esineda andmetes näidatud summadest märkimisväärselt erinevates summas (näiteks tuletisinstrument, mis sisaldub andmetes netoarvelduse alusel, kuid mille puhul on vastaspoolel valikuõigus nõuda brutoarveldust),

märgib (majandus)üksus selle asjaolu ja esitab kvantitatiivset teavet, mis võimaldab tema finantsaruannete kasutajatel hinnata selle riski ulatust, välja arvatud juhul, kui see teave sisaldub paragrahvi 39 punktiga a või b nõutud lepingupõhise lunastustähtaja analüüsides.

B11 Koostades paragrahvi 39 punktides a ja b nõutavat lunastustähtaja analüüsi, kasutab (majandus)üksus oma hinnangut määrates sobiva ajavahemike arvu. Näiteks võiks (majandus)üksus otsustada, et sobivad oleksid järgmised ajavahemikud:

- a) mitte hiljem kui üks kuu;
- b) üle ühe kuu, kuid mitte hiljem kui kolm kuud;
- c) üle kolme kuu, kuid mitte hiljem kui üks aasta; ja
- d) üle ühe aasta, kuid mitte hiljem kui viis aastat.

B11A Paragrahvi 39 punktide a ja b punktide järgimisel ei tohi (majandus)üksus eraldada varjatud tuletisinstrumenti hübriid(sega)finantsinstrumendist. Sellise instrumendi puhul järgib (majandus)üksus paragrahvi 39 punkti a.

B11B Paragrahvi 39 punktiga b nõutakse, et (majandus)üksus avalikustab tuletisfinantskohustiste kvantitatiivse lunastustähtaja analüüsi, mis näitab järelejäänud lepingupõhiseid lunastustähtaegu, kui lepingupõhised lunastustähtajad on olulised rahavoogude ajastusest arusaamiseks. Nii oleks see näiteks alljärgneva puhul:

- a) intressivahetusleping (intressi-swap) järelejäänud lunastustähtajaga viis aastat muutuva määraga finantsvara või -kohustise rahavoogude riskimaandamisinstrumendina.
- b) kõik laenukohustused.

▼ **M19**

B11C Paragrahvi 39 punktidega a ja b nõutakse, et (majandus)üksus avalikustab mõningate finantskohustiste järelejäanud lepingupõhiste lunastustähtaegade analüüsi. Selles:

- a) kui osapoolel on valida, millal summa tasuda, jaotatakse kohustis kõige varasemasse perioodi, mil (majandus)üksuselt võidakse tasumist nõuda. Näiteks kajastatakse nõudmiseni finantskohustised (näiteks nõudmiseni hoiused) kõige varasemas ajavahemikus.
- b) kui (majandus)üksus on kohustatud tasuma summad osamaksetena, jaotatakse iga osamakse kõige varasemasse perioodi, mil (majandus)üksuselt võidakse tasumist nõuda. Näiteks kajastatakse väljavõtmata laenukohustus ajavahemikus, millesse jääb kõige varasem kuupäev, kui see võidakse tagasi nõuda.
- c) väljaantud finantsgarantiilepingute puhul jaotatakse garantii maksimumsumma varasemasse perioodi, mil garantiid võidakse sisse nõuda.

▼ **M54**

B11D Paragrahvi 39 punktide a ja b kohaselt lunastustähtaaja analüüsides avalikustatud lepingupõhised summad on lepingupõhised diskonteerimata rahavood, näiteks:

- a) brutorendikohustised (enne krediidi maksumuse mahaarvamist);

▼ **M19**

- b) *forvard*-tehingutes kokkulepitud hinnad finantsvarade ostmiseks raha eest;
- c) netosummad makstava-ujuva/saadava-fikseeritud intressivahetuslepingutest (intressi-swap), mille puhul vahetatakse netorahavooge;
- d) lepingupõhised summad, mis tuleb vahetada tuletisfinantsinstrumendis (näiteks valuutavahetuslepingus (valuuta-swap)), mille puhul vahetatakse brutorahavooge; ja
- e) bruto laenukohustused.

Sellised diskonteerimata rahavood erinevad finantsseisundi aruandes kajastatud summast, sest selles aruandes toodud summa põhineb diskonteeritud rahavoogudel. Kui tasumisele kuuluv summa ei ole fikseeritud määraga, määratakse avalikustatav summa vastavalt aruandeperioodi lõpul valitsenud tingimustele. Näiteks, kui tasuda tulev summa muutub indeksi alusel, võib avalikustatav summa põhineda indeksi tasemel perioodi lõpu seisuga.

B11E Paragrahvi 39 punktiga c nõutakse, et (majandus)üksus kirjeldab, kuidas ta juhib paragrahvi 39 punktidega a ja b nõutavas kvantitatiivses teabes avalikustatud objektide likviidsusriski. (Majandus)üksus avalikustab enda poolt likviidsusriski juhtimiseks hoitavate finantsvarade (nt finantsvarad, mis on hõlpsasti müüdavad või loovad eeldatavasti rahavoogusid, et vastata raha väljamaksetele finantskohustistelt) lunastustähtaaja analüüsi, kui see teave on vajalik võimaldamaks tema finantsaruannete kasutajatel hinnata likviidsusriski olemust ja ulatust.

B11F Muud tegurid, mida (majandus)üksus võib arvestada paragrahvi 39 punktis c nõutava avalikustamise tegemisel, hõlmavad seda, kuid mitte ainult, kas (majandus)üksus:

- a) on võtnud laenukohustusi (nt kommertspaberid) või muid krediidiliine (nt valmisolek krediiti saada), mida ta saab kasutada, et vastata likviidsuse vajadustele;
- b) omab hoiuseid keskpankades, et vastata likviidsuse vajadustele;

▼ M19

- c) omab mitmesuguseid finantseerimisallikaid;
- d) omab märkimisväärseid likviidsusriski kontsentratsioone kas oma varades või finantseerimisallikates;
- e) omab sisekontrolli protsesse ja võimalike eriolukordade plaane likviidsusriski juhtimiseks;
- f) omab instrumente, mis sisaldavad kiirendatud tagasimaksmise tähtaegu (nt (majandus)üksuse krediitdireitingu alandamise korral);
- g) omab instrumente, mis võivad nõuda tagatise seadmist (nt lisatagatise nõue tuletisinstrumentide korral);
- h) omab instrumente, mis lubab (majandus)üksusel otsustada, kas ta arveldab oma finantskohustised raha (või muu finantsvara) üleandmisega või oma aktsiate üleandmisega; või
- i) omab instrumente, mille suhtes kehtivad põhitasaarvelduskokkulepped.

▼ B**Tururisk – sensitiivsusanalüüs (paragrahv 40 ja 41)**

B17 Paragrahvi 40 punkt a nõuab iga tururiski liigi sensitiivsusanalüüsi, millele (majandus)üksus on avatud. Vastavalt paragrahvile B3 otsustab (majandus)üksus, kuidas ta koondab teavet nii, et tekiks üldpilt, kuid ei liidetaks samas kokku erinevate omadustega teavet märkimisväärselt erinevatest majanduskeskkondadest pärinevatele riskidele avatuste kohta. Näiteks:

- a) (majandus)üksus, kes kaupleb finantsinstrumentidega, võiks avalikustada selle teabe eraldi kauplemiseesmärgil hoitavate ja mittekauplemiseesmärgil hoitavate finantsinstrumentide kohta.
- b) (majandus)üksus ei koonda kokku oma avatusi tururiskidele hüperinflatsiooniga aladelt ja väga madala inflatsiooniga aladelt.

Kui (majandus)üksus on võtnud vaid üht tüüpi tururiski vaid ühes majanduskeskkonnas, ei pea ta teavet eristatult näitama.

B18 Paragrahvi 40 punkt a nõuab, et sensitiivsusanalüüs näitaks, milline võib olla asjaomaste riskimuutujate (näiteks turul valitsevate intressimäärade, valuutakursside, aktsiahindade või tarbekaupade hindade) mõistlikult võimalike muutuste mõju kasumile või kahjumile ja omakapitalile. Selleks:

- a) ei pea (majandus)üksused määrama, milline olnuks perioodi kasum või kahjum, kui asjaomased riskimuutujad oluksid teistsugused. Selle asemel avalikustavad (majandus)üksused mõju kasumile või kahjumile ja omakapitalile ► **M5** aruandeperioodi lõpus ◀, eeldades, nagu asjaomase riskimuutuja mõistlikult võimalik muutus oleks toimunud ► **M5** aruandeperioodi lõpus ◀ ning seda oleks rakendatud sel päeval olemas olnud riskidele avatustele. Näiteks, kui (majandus)üksusel on aasta lõpul muutuva intressimääraga kohustis, avalikustab (majandus)üksus selle võimaliku mõju kasumile või kahjumile (s.o intressikulu) jooksva aastal, juhul kui intressimäärad oleksid muutunud mõistlikult võimalikul määral;
- b) ei nõuta (majandus)üksuselt, et ta avalikustaks asjaomase riskimuutuja iga mõistlikult võimaliku muutusvahemiku piires toimuda võinud muutuse mõju kasumile või kahjumile ja omakapitalile. Piisab, kui avalikustatakse muutuste võimalikud mõjud mõistlikult võimaliku muutusvahemiku ülem- ja alampiiril.

▼ B

B19 Et määrata kindlaks, milline võib olla asjaomase riskimuutuja mõistlikult võimalik muutus, arvestab (majandus)üksus:

a) majanduskeskkondi, milles ta tegutseb. Mõistlikult võimalik muutus ei tohi sisaldada vähetõenäolisi ega „halvimaid võimalikke stsenaariume” ega „stressiteste”. Pealegi kui aluseks oleva riskimuutuja muutumismäär on stabiilne, ei pea (majandus)üksus muutma valitud mõistlikult võimaliku riskimuutuja muutumismäära. Oletame näiteks, et intressimäär on 5 % ning (majandus)üksus määrab, et intressimäära kõikumine ± 50 baaspunkti on mõistlikult võimalik. (Majandus)üksus avalikustab mõju kasumile või kahjumile ja omakapitalile, kui intressimäär peaks jõudma tasemele 4,5 % või 5,5 %. Järgmisel perioodil tõuseb intressimäär tasemele 5,5 %. (Majandus)üksus usub jätkuvalt, et intressimäär võib kõikuda ± 50 baaspunkti (s.o intressimäära muutumismäär on stabiilne). (Majandus)üksus avalikustab mõju kasumile või kahjumile ja omakapitalile, kui intressimäär peaks jõudma tasemele 5 % või 6 %. (Majandus)üksuselt ei nõuta, et ta vaataks läbi oma hinnangu, et intressimäär võiks mõistlikult kõikuda ± 50 baaspunkti, v.a juhul kui on tõendeid, et intressimäärad on muutunud märkimisväärselt kõikumamateks.

b) ajavahemikku, mille raames ta hinnangut teeb. Sensitiivsusanalüüs näitab mõistlikult võimalikeks peetavate muutuste mõju kuni ajani, mil (majandus)üksus avalikustab selle teabe uuesti, st tavaliselt kuni järgmise aastaaruandeni.

B20 Paragrahviga 41 lubatakse (majandus)üksusel kasutada sensitiivsusanalüüsi, mis peegeldab riskimuutujate omavahelisi sõltuvusi, näiteks üldise riskitaseme meetodit, kui ta kasutab seda analüüsi oma finantsriskide avatuse juhtimiseks. See kehtib ka juhul, kui selline meetod mõõdab vaid võimalikku kahjumit ega arvesta võimalikku kasumit. Selline (majandus)üksus võib täita paragrahvi 41 punkti a nõudeid, avalikustades kasutatava üldise riskitaseme mudeli tüübi (s.o kas mudel põhineb Monte Carlo simulatsioonidel) ja selgituse, kuidas mudel töötab, ning peamised eeldused (s.o valdusaja ja usaldusnivoo). (Majandus)üksused võivad avalikustada ka varasema vaatlusperioodi ning selle jooksul rakendatud kaalutegurid, selgituse, kuidas erinevaid võimalusi on arvutustes käsitletud ning milliseid kõikumisi ja korrelatsioone (või alternatiivina Monte Carlo tõenäosuse jaotuse simulatsioone) on kasutatud.

B21 (Majandus)üksus esitab sensitiivsusanalüüsid kogu oma äritegevuse kohta, kuid võib esitada erinevate finantsinstrumentide liikide kohta erinevat tüüpi sensitiivsusanalüüsid.

Intressimäära risk

▼ M53

B22 *Intressimäära risk* tekib intressi kandvatel finantsinstrumentidel, mida kajastatakse finantsseisundi aruandes (nt omandatud või emiteeritud võlainstrumentid), ja mõnel finantsinstrumendil, mida ei kajastata finantsseisundi aruandes (nt mõni siduv laenuandmiskohustus).

▼ B*Valuutarisk*

B23 *Valuutarisk* (või välisvahetusrisk) tekib finantsinstrumentidel, mis on nomineeritud välisvaluutas, s.o muus valuutas kui see, milles neid mõõdetakse. Käesoleva IFRS-i tähenduses ei teki valuutariski finantsinstrumentidel, mis on mitterahalised ega (majandus)üksuse valuutas nomineeritud finantsinstrumentidel.

B24 Sensitiivsusanalüüs avalikustatakse iga valuuta kohta, milles (majandus)üksusel on märkimisväärne avatus.

Muu hinnarisk

B25 *Muu hinnarisk* tekib finantsinstrumentidel näiteks kaupade või aktsiate hinnamuutuste tõttu. Et täita paragrahvi 40 nõudeid, võib (majandus)üksus avalikustada konkreetse aktsiaturu indeksi, kauba hinna või muu riskimuutuja languse mõju. Näiteks kui (majandus)üksus annab lõppväärtusgarantiisid, mis on finantsinstrumentid, avalikustab (majandus)üksus nende varade väärtuse suurenemise või vähenemise, mille kohta garantii kehtib.

B26 Kaks näidet finantsinstrumentidest, mis tekitavad aktsiahinnariski, on a) muu (majandus)üksuse aktsiate omamine ja b) investeerimine usaldusfondi, mis hoiab oma investeeringuid omakapitaliinstrumentides. Muudeks näideteks oleks *forward*-lepingud ja optsioonid konkreetse koguse omakapitaliinstrumentide ostmiseks või müümiseks ning vahetuslepingud (*swa p'id*), mis on indekse kaudu seotud aktsiahindadega. Selliste finantsinstrumentide õiglast väärtust mõjutavad nende aluseks olevate omakapitaliinstrumentide turuhindade muutused.

▼ M53

B27 Kooskõlas paragrahvi 40 punktiga a avalikustatakse kasumiaruande sensitiivsus (mis tekib näiteks õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande mõõdetud instrumentidest) eraldi muu koondkasumi sensitiivsusest (mis tekib näiteks investeeringutest omakapitaliinstrumentidesse, mille õiglase väärtuse muutused esitatakse muus koondkasumis).

▼ B

B28 Finantsinstrumente, mida (majandus)üksus liigitab omakapitaliinstrumentideks, üle ei mõõdata. Nende instrumentide aktsiahinnarisk ei mõjuta ei kasumit, kahjumit ega omakapitali. Järelikult ei ole nende puhul sensitiivsusanalüüsi vaja.

▼ M30

KAJASTAMISE LÕPETAMINE (PARAGRAHVID 42C–42H)

Jätkuv seotus (paragrahv 42C)

B29 Jätkuvat seotust üleantud finantsvaraga hinnatakse paragrahvides 42E–42H esitatud avalikustamiskoostööde täitmise eesmärgil aruandva (majandus)üksuse tasandil. Näiteks kui tütarettevõtte annab finantsvara, millega tütarettevõtte emaettevõttel on jätkuv seotus, üle sõltumatule kolmandale isikule, ei võta tütarettevõtte oma eraldiseisvates finantsaruannetes arvesse, kas emaettevõttel on jätkuv seotus üleantud finantsvaraga (st kui tütarettevõtte on aruandev majandus(üksus)). Emaettevõtte võtab siiski enda (või kontserni mõne muu liikme) jätkuvat seotust tütarettevõtte üleantud finantsvaraga arvesse oma konsolideeritud finantsaruannetes (st kui aruandev (majandus)üksus on kontsern) hindamisel, kas tal on jätkuv seotus üleantud varaga.

▼ **M48**

B30 (Majandus)üksusel puudub jätkuv seotus üleantud finantsvaraga siis, kui ta ei säilita üleandmise käigus üleantud finantsvara suhtes lepingulisi õigusi ega kohustusi ning ta ei omanda üleantud finantsvaraga seotud uusi lepingulisi õigusi ega kohustusi. (Majandus)üksusel puudub jätkuv seotus üleantud finantsvaraga siis, kui tal puudub nii huvi üleantud finantsvaraga seotud tulevaste tulemuste suhtes kui ka ükskõik millistes tingimustes vastutus üleantud finantsvaraga seotud maksete sooritamise eest tulevikus. Mõiste „makse” selles kontekstis ei hõlma üleantud finantsvara rahavooge, mida (majandus)üksus sisse nõuab ja mille ta on kohustatud üleantava vara saajale üle kandma.

B30A Kui (majandus)üksus annab finantsvara üle, võib (majandus)üksus säilitada õiguse teenindada seda finantsvara tasu eest, mis on ette nähtud näiteks teeninduslepingus. (Majandus)üksus hindab teeninduslepingut kooskõlas paragrahvides 42C ja B30 esitatud juhistega, et otsustada, kas (majandus)üksusel on teeninduslepingu tulemusena jätkuv seotus avalikustamisnõuete kohaldamise eesmärgil. Näiteks on teenindajal jätkuv seotus üle antud finantsvaras avalikustamisnõuete kohaldamise eesmärgil, kui teenindustasu sõltub üle antud finantsvaraga seoses sisse nõutud rahavoogude summast või ajastusest. Sarnaselt on teenindajal jätkuv seotus avalikustamisnõuete kohaldamise eesmärgil, kui üle antud finantsvaraga seotud maksete mitteleaekumise tõttu ei makstaks fikseeritud tasu täies mahus. Nende näidete puhul on teenindajal huvi üleantud finantsvaraga seotud tulevaste tulemuste suhtes. See hinnang ei sõltu sellest, kas saadav tasu on eeldatavasti piisav (majandus)üksusepoolse teenindamise kompenseerimiseks.

▼ **M30**

B31 Jätkuv seotus üleantud finantsvaraga võib tuleneda üleandmise lepingus või vara saaja või kolmanda isikuga sõlmitud eraldi kokkuleppe sisalduvatest lepingulistest sätetest seoses üleandmisega.

Üleantud finantsvarad, mille kajastamist täielikult ei lõpetata

B32 Paragrahvis 42D nõutakse teabe avalikustamist siis, kui osa või kõik üleantud finantsvaradest ei vasta kajastamise lõpetamise kriteeriumitele. Sellist avalikustatavat teavet nõutakse igal aruandekuupäeval, mil (majandus)üksus jätkab üleantud finantsvara kajastamist, olenemata üleandmise toimumise ajast.

Jätakuva seotuse liigid (paragrahvid 42E–42H)

B33 Paragrahvides 42E–42H nõutakse kvalitatiivse ja kvantitatiivse teabe avalikustamist selliste finantsvarade jätakuva seotuse iga liigi kohta, mille kajastamine on lõpetatud. (Majandus)üksus koondab oma jätakuva seotuse liikidesse, mis iseloomustavad (majandus)üksuse riskile avatust. Näiteks võib (majandus)üksus koondada oma jätakuva seotuse finantsinstrumendi liikide (nt garantiid või ostuoptsioonid) või üleandmise liikide kaupa (nt nõuete faktooring, väärtpaberitesse vormistamine ja väärtpaberite laenamine).

▼ **M30****Üleantud varade tagasiostmiseks tehtavate diskonteerimata raha väljamaksete lunastustähtaja analüüs (paragrahvi 42E punkt e)**

B34 Paragrahvi 42E punktis e nõutakse (majandus)üksuselt selliste diskonteerimata raha väljamaksete, mida nõutakse või võidakse nõuda, et osta tagasi finantsvarad, mille kajastamine on lõpetatud, või muude üleantud varadega seoses saajale makstavate summade lunastustähtaja analüüsi avalikustamist, kajastades (majandus)üksuse jätkuva seotuse järelejäanud lepingulisi lunastustähtaegasid. See analüüs eristab rahavoogusid, mille maksmine on kohustuslik (nt forward-lepingud), rahavoogusid, mille maksmist võidakse (majandus)üksuselt nõuda (nt kirjutatud müügioptsioonid), ja rahavoogusid, mille maksmine on (majandus)üksuse otsustada (nt ostetud ostuoptsioonid).

B35 (Majandus)üksus kasutab oma otsustusvõimet, et määrata kindlaks sobiv ajaliste jaotuste arv paragrahvis 42E punktis e nõutud lunastustähtaja analüüsi tarbeks. Näiteks võib (majandus)üksus otsustada, et sobilik on kasutada järgmisi lunastustähtaja ajalisi jaotusi:

- a) kuni üks kuu;
- b) üks kuni kolm kuud;
- c) kolm kuni kuus kuud;
- d) kuus kuud kuni üks aasta;
- e) üks kuni kolm aastat;
- f) kolm kuni viis aastat ja
- g) enam kui viis aastat.

B36 Kui võimalikke lunastustähtaegu on enam kui üks, kajastatakse rahavoogusid varasema kuupäeva alusel, millal (majandus)üksuselt võidakse tasumist nõuda või millal tal lubatakse seda teha.

Kvalitatiivne teave (paragrahvi 42E punkt f)

B37 Paragrahvis 42E punktis f nõutud kvalitatiivne teave hõlmab selliste finantsvarade kirjeldust, mille kajastamine on lõpetatud, ning nende varade üleandmise järgselt säilitatud jätkuva seotuse laadi ja eesmärgi kirjeldust. See sisaldab samuti selliste riskide kirjeldust, millele (majandus)üksus on avatud, kaasa arvatud järgmine teave:

- a) kirjeldus, kuidas (majandus)üksus juhib riski, mis on iseloomulik tema jätkuvale seotusele finantsvaraga, mille kajastamine on lõpetatud;
- b) kas (majandus)üksus peab kandma kahjumit enne teisi isikuid ja selliste teiste isikute, kelle huvid on madalamal astmel kui (majandus)üksuse osalus selles varas (st tema jätkuv seotus varaga), kantud kahjumite järjestus ning summad;
- c) finantstoetuse andmise või üleantud finantsvara tagasiostmise kohustustega seotud põhjuste kirjeldus.

▼ **M30****Kasum või kahjum kajastamise lõpetamisest (paragrahvi 42G punkt a)**

- B38 Paragrahvi 42G punktis a nõutakse (majandus)üksuselt selliste finantsvarade kajastamise lõpetamisest saadud kasumi või kahjumi avalikustamist, millega (majandus)üksusel on jätkuv seotus. (Majandus)üksus avalikustab, kas kasum või kahjum tekkis kajastamise lõpetamisel seetõttu, et eelnevalt kajastatud vara komponentide (st osalus varas, mille kajastamine lõpetati, ja (majandus)üksuse säilitatud osalus) õiglased väärtused erinesid eelnevalt tervikuna kajastatud vara õiglasest väärtusest. Sellises olukorras avalikustab (majandus)üksus ka selle, kas õiglase väärtuse määramisel kasutati olulisi sisendeid, mis ei põhinenud jälgitavatel turuandmetel, nagu on kirjeldatud paragrahvis 27A.

Lisateave (paragrahv 42H)

- B39 Paragrahvides 42D–42G nõutud avalikustatav teave ei pruugi olla piisav paragrahvis 42B esitatud avalikustamise eesmärkide täitmiseks. Kui see on nii, avalikustab (majandus)üksus lisateabe, mis on vajalik avalikustamise eesmärkide täitmiseks. (Majandus)üksus otsustab oma olukorda arvesse võttes, kui palju lisateavet ta peab esitama kasutajate teabevajaduste rahuldamiseks ja kui palju rõhku ta peab asetama lisateabe eri tahkudele. Tuleb leida tasakaal finantsaruannete kasutajate jaoks aruannetes ebavajalike üleliigsete üksikasjade esitamise ning liigsest üldistamisest tingitud teabe hägustamise vahel.

▼ **M34****Finantsvarade ja finantskohustiste tasaarvestamine (paragrahvid 13A–13F)***Reguleerimisala (paragrahv 13A)*

- B40 Paragrahvide 13B–13E kohaselt avalikustatav teave tuleb esitada kõigi kajastatud finantsinstrumentide kohta, mis tasaarvestatakse vastavalt IAS 32 paragrahvile 42. Lisaks kuuluvad finantsinstrumendid paragrahvides 13B–13E sätestatud avalikustamisnõuete alla siis, kui nende suhtes kehtib sarnaseid finantsinstrumente või tehinguid hõlmav täitmisele pööratav põhitasaarvelduskokkulepe või muu sarnane kokkulepe, sõltumata sellest, kas kõnealused finantsinstrumendid tasaarvestatakse vastavalt IAS 32 paragrahvile 42.

- B41 Paragrahvides 13A ja B40 osutatud sarnased kokkulepped on muu hulgas tasaarvestuse tuletislepingud, üldised tagasiostu raamlepingud, üldised väärtapaberite laenuks andmise raamlepingud ja finantstagatisega seotud õigused. Paragrahvis B40 osutatud sarnased finantsinstrumendid ja tehingud on muu hulgas tuletisinstrumentid, repolepingud, pöördrepolingud, väärtapaberite laenuks võtmise lepingud ja väärtapaberite laenuks andmise lepingud. Paragrahvi 13A reguleerimisalasse ei kuulu näiteks sellised finantsinstrumendid nagu sama asutuse laenuid ja kliendihoiused (v.a juhul, kui need tasaarvestatakse finantsseisundi aruandes) ning finantsinstrumendid, mille suhtes kehtib üksnes tagatiskokkulepe.

Kvantitatiivse teabe avalikustamine paragrahvi 13A reguleerimisalasse kuuluvate kajastatud finantsvarade ja kajastatud finantskohustiste kohta (paragrahv 13C)

- B42 Paragrahvi 13C kohaselt avalikustatavate finantsinstrumentide suhtes võib kohaldada erinevaid mõõtmisnõudeid (nt repolepinguga seotud võlga võib mõõta amortiseeritud soetusmaksumuses, kuid tuletisinstrumente mõõdetakse õiglases väärtuses). (Majandus)üksus näitab asjaomases avalikustatavas teabes instrumente nende kajastatud summa ulatuses ja kirjeldab mõõtmisest tulenevaid erinevusi.

▼ **M34**

Paragrahvi 13A reguleerimisalasse kuuluvate kajastatud finantsvarade ja kajastatud finantskohustiste brutosummade avalikustamine (paragrahvi 13C punkt a)

- B43 Paragrahvi 13C punktis a nõutud summad esitatakse kajastatud finantsinstrumentide kohta, mis tasaarvestatakse vastavalt IAS 32 paragrahvile 42. Paragrahvi 13C punktis a nõutud summad esitatakse ka selliste kajastatud finantsinstrumentide kohta, mille suhtes kehtib täitmisele pööratav põhitasaarvelduskokkulepe või muu sarnane kokkulepe, sõltumata sellest, kas need tasaarvestatakse vastavalt IAS 32 paragrahvile 42. Paragrahvi 13C punktis a nõutud avalikustatavat teavet ei tule siiski esitada summade kohta, mida kajastatakse tagatiskokkuleppe tulemusena ja mis ei vasta IAS 32 paragrahvis 32 sätestatud tasaarvestuskriteeriumidele. Sellised summad tuleb selle asemel avalikustada vastavalt paragrahvi 13C punktile d.

IAS 32 paragrahvis 42 sätestatud kriteeriumide kohaselt tasaarvestatavate summade avalikustamine (paragrahvi 13C punkt b)

- B44 Paragrahvi 13C punkti b kohaselt peab (majandus)üksus avalikustama summad, mis tasaarvestatakse finantsseisundi aruandes esitatavaid netosummasid kindlaks määrates vastavalt IAS 32 paragrahvis 42 sätestatud kriteeriumidele. Sama kokkuleppe alusel tasaarvestatavate kajastatud finantsvarade ja kajastatud finantskohustiste summad avalikustatakse nii finantsvarasid kui ka finantskohustisi käsitlevas avalikustatavas teabes. Summad, mis avalikustatakse (nt tabelis), on siiski piiratud tasaarvestatavate summadega. (Majandus)üksusel võib näiteks olla kajastatud vara tuletisinstrumentides ja kajastatud kohustis tuletisinstrumentides, mis vastavad IAS 32 paragrahvis 42 sätestatud tasaarvestuskriteeriumidele. Kui tuletisinstrumentide vara brutosumma on suurem kui tuletisinstrumentide kohustise brutosumma, esitatakse finantsvarade kohta avalikustatava teabe tabelis tuletisinstrumentide vara kogusumma (vastavalt paragrahvi 13C punktile a) ja tuletisinstrumentide kohustise kogusumma (vastavalt paragrahvi 13C punktile b). Kuna finantskohustiste kohta avalikustatava teabe tabelis esitatakse tuletisinstrumentide kohustise kogusumma (vastavalt paragrahvi 13C punktile a), siis esitatakse selles siiski üksnes tuletisinstrumentide kohustisega võrdne tuletisinstrumentide vara summa (vastavalt paragrahvi 13C punktile b).

Finantsseisundi aruandes esitatud netosummade avalikustamine (paragrahvi 13C punkt c)

- B45 Kui (majandus)üksusel on instrumendid, mis tuleb kõnealuste avalikustamisnõuete kohaselt avalikustada (nagu sätestatud paragrahvis 13A), kuid mis ei vasta IAS 32 paragrahvis 42 sätestatud tasaarvestuskriteeriumidele, siis võrduvad paragrahvi 13C punkti c kohaselt avalikustatavad summad paragrahvi 13C punkti a kohaselt avalikustatavate summadega.
- B46 Paragrahvi 13C punkti c kohaselt avalikustatavaid summasid tuleb võrrelda finantsseisundi aruande üksikute kirjetel esitatud summadega. Kui (majandus)üksus näiteks otsustab, et finantsaruande üksikute kirjetel olevate summade summeerimine või eristamine annab asjakohasemat teavet, peab ta võrdlema paragrahvi 13C punkti c kohaselt avalikustatavaid summeeritud või eristatud summasid finantsseisundi aruande üksikute kirjetel esitatud summadega.

▼ **M34**

Selliste summade avalikustamine, mille suhtes kehtib täitmisele pööratav põhitasarvelduskokkulepe või muu sarnane kokkulepe ja mis ei kuulu muidu paragrahvi 13C punkti b alla (paragrahvi 13C punkt d)

- B47 Paragrahvi 13C punkti d kohaselt peab (majandus)üksus avalikustama summad, mille suhtes kehtib täitmisele pööratav põhitasarvelduskokkulepe või muu sarnane kokkulepe ja mis ei kuulu muidu paragrahvi 13C punkti b alla. Paragrahvi 13C punkti d alapunktis i osutatakse selliste kajastatud finantsinstrumentidega seotud summadele, mis ei vasta ühele või mitmele IAS 32 paragrahvis 42 sätestatud tasaarvestuskriteeriumile (nt kehtiv tasaarvestusõigus, mis ei vasta IAS 32 paragrahvi 42 punktis b sätestatud kriteeriumile, või tingimuslik tasaarvestusõigus, mille saab täitmisele pöörata ja mida saab kasutada üksnes kohustuste täitmata jätmise korral või üksnes vastaspoole maksejõuetuse või pankroti korral).

- B48 Paragrahvi 13C punkti d alapunktis ii osutatakse nii saadud kui ka antud finantstagatisele, sealhulgas rahalisele tagatisele. (Majandus)üksus avalikustab tagatisena antud või saadud finantsinstrumentide õiglase väärtuse. Paragrahvi 13C punkti d alapunkti ii kohaselt avalikustatavad summad peaksid olema seotud tegelikult saadud või antud tagatisega, mitte sellise tagatise tagasiandmise või tagasisaamisega seoses kajastatud võlgade või nõuetega.

Paragrahvi 13C punkti d kohaselt avalikustatavate summade piirmäär (paragrahv 13D)

- B49 Kui (majandus)üksus avalikustab summad vastavalt paragrahvi 13C punktile d, peab ta võtma arvesse finantsinstrumendi näol antud tagatise mõju, kui tagatis on nõudest suurem. (Majandus)üksus peab selleks kõigepealt lahutama paragrahvi 13C punkti d alapunkti i kohaselt avalikustatavad summad paragrahvi 13C punkti c kohaselt avalikustatavast summast. Seejärel peab (majandus)üksus piirama paragrahvi 13C punkti d alapunkti ii kohaselt avalikustatavad summad asjaomase finantsinstrumendi kohta paragrahvi 13C punkti c kohaselt avalikustatava järelejäänud summaga. Kui tagatisõiguse saab mitme finantsinstrumendi suhtes täitmisele pöörata, võib sellist õigust siiski kajastada paragrahvi 13D kohaselt avalikustatavas teabes.

Sellise tasaarvestusõiguse kirjeldus, mille suhtes kehtib täitmisele pööratav põhitasarvelduskokkulepe või muu sarnane kokkulepe (paragrahv 13E)

- B50 (Majandus)üksus kirjeldab paragrahvi 13C punkti d kohaselt avalikustatavaid tasaarvestusõigusi ja muid sarnaseid kokkuleppeid, kaasa arvatud kõnealuste õiguste laadi. (Majandus)üksus kirjeldab näiteks oma tingimuslikke õigusi. Selliste instrumentide puhul, mille suhtes kehtib tasaarvestusõigus, mis ei sõltu mingist sündmusest tulevikus, kuid mis ei vasta IAS 32 paragrahvis 42 sätestatud ülejäänud kriteeriumidele, põhjendab (majandus)üksus kriteeriumidele mittevastamist. Saadud või antud finantstagatiste puhul kirjeldab (majandus)üksus tagatiskokkuleppe tingimusi (nt kui tagatis on piiratud).

Avalikustamine finantsinstrumendi liikide või vastaspoolte kaupa

- B51 Paragrahvi 13C punktides a–e nõutud kvantitatiivse avalikustatava teabe võib esitada finantsinstrumendi või tehingu liikide kaupa (nt tuletisinstrumentid, repolepingud ja pöördrepolingud või väärpaberite laenuks võtmise ja väärpaberite laenuks andmise lepingud).

▼ **M34**

B52 Teise võimalusena võib (majandus)üksus esitada paragrahvi 13C punktides a–c nõutud avalikustatava teabe finantsinstrumendi liikide kaupa ja paragrahvi 13C punktides c–e nõutud avalikustatava teabe vastaspoolte kaupa. Kui (majandus)üksus esitab nõutud teabe vastaspoolte kaupa, ei pea ta vastaspooli nime järgi identifitseerima. Vastaspoolte nimetamine (vastaspool A, vastaspool B, vastaspool C jne) peab võrreldavuse tagamiseks olema siiski kajastatud aastate lõikes järjepidev. Vastaspoole liikide kohta lisateabe esitamiseks tuleb kaaluda kvalitatiivse teabe avalikustamist. Kui paragrahvi 13C punktides c–e nõutud avalikustatavad summad esitatakse vastaspoolte kaupa, tuleb eraldi avalikustada summad, mis on vastaspoolte kogusumma seisukohast üksikult olulised, ja ülejäänud üksikult mitteolulised vastaspoolte summad summeeritakse ühel kirjel.

Muu

B53 Paragrahvides 13C–13E sätestatud avalikustamise erinõuded on miinimumnõuded. Paragrahvis 13B seatud eesmärgi täitmiseks võib (majandus)üksusel osutada vajalikuks esitada täiendavat (kvalitatiivset) avalikustatavat teavet, olenevalt täitmisele pööratavate põhitaasarvelduskokkulepete ja nendega seotud kokkulepete tingimustest, kaasa arvatud tasaarvestusõiguse laad, ning nende tegelikust või võimalikust mõjust (majandus)üksuse finantsseisundile.



RAHVUSVAHELINE FINANTSARUANDLUSSTANDARD 8

Tegevussegmendid

ALUSPÕHIMÕTE

- 1 (Majandus)üksus avalikustab informatsiooni, mis võimaldab finantsaruannete kasutajatel hinnata (majandus)üksuse tegevuse olemust ja finantstulemusi ning majanduslikke keskkondi, milles (majandus)üksus tegutseb.

RAKENDUSALA

- 2 Käesolevat IFRS-i rakendatakse:

a) (majandus)üksuse eraldiseivate finantsaruannete suhtes, kui:

- i) (majandus)üksuse võla- või omakapitaliinstrumendid on avalikult kaubeldavad (kodu- või välismaisel börsil või vabavahetusturul, sealhulgas kohalikel või piirkondlikel turgudel) või
- ii) (majandus)üksus esitab oma finantsaruandeid väärt-paberikomisjonile või muule järelevalveorganile ükskõik millisesse klassi kuuluvate finantsinstrumentide emiteerimiseks avalikul turul või on alustanud nende esitamist, ja

b) kontserni konsolideeritud finantsaruannete suhtes, kui:

- i) emaettevõtte võla- või omakapitaliinstrumendid on avalikult kaubeldavad (kodu- või välismaisel börsil või vabavahetusturul, sealhulgas kohalikel või piirkondlikel turgudel) või
- ii) emaettevõtte esitab oma konsolideeritud finantsaruandeid väärt-paberikomisjonile või muule järelevalveorganile ükskõik millisesse klassi kuuluvate finantsinstrumentide emiteerimiseks avalikul turul või on alustanud nende esitamist.

- 3 Kui (majandus)üksus, mis ei ole kohustatud rakendama käesolevat IFRS-i, soovib avaldada segmendiaruandlust, mis ei täida käesoleva IFRS-i nõudeid, ei kirjelda ta seda segmendiaruandlusena.

- 4 Kui finantsaruanne sisaldab nii käesoleva IFRS-i reguleerimisalasse kuuluva emaettevõtte konsolideeritud finantsaruandeid kui ka emaettevõtte konsolideerimata finantsaruandeid, on segmendiaruandluse esitamine kohustuslik ainult konsolideeritud finantsaruannetes.

TEGEVUSSEGMENTID

- 5 Tegevussegment on (majandus)üksuse osa:

- a) mis oma majandustegevusega võib teenida tulusid ja kanda kulusid (sealhulgas tulusid ja kulusid, mis on seotud sama (majandus)üksuse teiste osadega sõlmitud tehingutega),
- b) mille tegevuse tulemused vaatab regulaarselt läbi (majandus)üksuse kõrgeim (äri)tegevust puudutavate otsuste langetaja, et võtta vastu otsuseid segmendile eraldatavate vahendite kohta ja hinnata segmendi tegevuse tulemusi, ja

▼B

c) mille kohta on olemas eraldi finantsteave.

Tegevussegment võib tegeleda ka majandustegevusega, mille eest veel tulused ei teenita, näiteks alustavad tegevusalad võivad olla tegevussegmentid ka enne tulude teenimist.

- 6 (Majandus)üksuse iga osa ei pruugi olla tegevussegment ega moodustada osa tegevussegmentidest. Tegevussegmentid ei ole näiteks (majandus)üksuse peakontor või mõned teatava funktsiooniga osakonnad, mis ei teeni tulu või teenivad (majandus)üksuse tuludest ebaolulise osa, mille tõttu neid ei loeta tegevussegmentideks. Tegevussegmentidena ei käsitleta käesolevas IFRS-is ka (majandus)üksuse töösuhte lõppemise järgsete hüvitiste programme.
- 7 Terminiga „kõrgeim (äri)tegevust puudutavate otsuste langetaja” peetakse silmas funktsiooni, mitte tingimata konkreetse ametinimetusega juhti. See funktsioon seisneb vahendite eraldamises ja (majandus)üksuse tegevussegmentide tulemuste hindamises. Sageli on kõrgeim (äri)tegevust puudutavate otsuste langetaja ettevõtte tegevusdirektor või tootmisjuht, kuid see võib näiteks olla ka tegevusdirektori või muude juhtide rühm.
- 8 Paljude (majandus)üksuste puhul võib nende tegevussegmentid selgesti määratleda paragrahvis 5 kirjeldatud tegevussegmentide kolme omaduse põhjal. (Majandus)üksus võib aga koostada aruandeid, milles (majandus)üksuse äritegevust on esitatud mitmesugusel viisil. Kui kõrgeim (äri)tegevust puudutavate otsuste langetaja kasutab mitut segmentiaruandluse komplekti, võivad segmentide jaotuse määrata (majandus)üksuse teised tegurid, sealhulgas iga segmenti majandustegevuse iseloom, nende eest vastutavate juhtide olemasolu ja direktoritele esitatav informatsioon.
- 9 Tegevussegmentil on üldjuhul segmenti juht, kes allub otseselt kõrgeimale (äri)tegevust puudutavate otsuste langetajale ja suhtleb temaga regulaarselt, et arutada segmenti tegevust, finantstulemusi, prognoose või kavasid. Terminiga „segmenti juht” peetakse silmas funktsiooni, mitte tingimata konkreetse ametinimetusega juhti. Kõrgeim (äri)tegevust puudutavate otsuste langetaja võib mõne tegevussegmenti puhul olla ka segmenti juht. Üks juht võib olla mitme tegevussegmenti juht. Kui paragrahvis 5 nimetatud omaduste alusel on organisatsioonil kasutusel mitu erinevat segmentiaruandluse komplekti, kuid segmentide juhid vastutavad ainult ühe sellise komplekti eest, on tegevussegmentideks ainult see kompleks, mille eest vastutavad segmentide juhid.
- 10 Paragrahvis 5 nimetatud omadusi võib olla ka kahel või enamal osaliselt kattuvatel segmentide komplektil, mille eest juhid vastutavad. Sellist struktuuri nimetatakse vahetevahel maatriksorganisatsiooniks. Näiteks teatavates (majandus)üksustes vastutavad mõned juhid erinevate toodete ja teenuste eest kogu maailma ulatuses, kuid teised juhid vastutavad teatud geograafiliste piirkondade eest. Kõrgeim (äri)tegevust puudutavate otsuste langetaja vaatab mõlema segmentide komplekti tegevustulemused regulaarselt läbi ja mõlema kohta on kättesaadav eraldi finantsinformatsioon. Sellisel juhul määrab (majandus)üksus aluspõhimõttest lähtudes, millist segmentide komplekti tuleb käsitleda tegevussegmentidena.

▼B**AVALIKUSTATAVAD SEGMENTID**

11 (Majandus)üksus esitab eraldi informatsiooni iga tegevussegmenti kohta, mis:

- a) on määratud kindlaks kooskõlas paragrahvidega 5–10 või tuleneb kahe või enama sellise segmenti summeerimisest kooskõlas paragrahviga 12 ja
- b) ületab paragrahvis 13 nimetatud kvantitatiivseid kriteeriume.

Paragrahvides 14–19 on selgitatakse muid olukordi, mille puhul esitatakse tegevussegmenti kohta eraldi informatsiooni.

Summeerimiskriteeriumid

12 Sarnaste majandusnäitajatega tegevussegmentidel on sageli pikemas perspektiivis sarnased finantstulemused. Näiteks kui kahe tegevussegmenti majandusnäitajad on sarnased, on ka nende keskmine brutokasum pikemas perspektiivis sarnane. Kaks või rohkem tegevussegmenti võib koondada üheks tegevussegmentiks, kui nende summeerimine on kooskõlas käesoleva IFRS-i aluspõhimõttega, kui segmentidel on sarnased majandusnäitajad ja kui need on sarnased kõikide järgmiste omaduste poolest:

- a) toodete ja teenuste olemus;
- b) tootmisprotsesside olemus;
- c) nende toodete ja teenuste klientide tüüp või klass;
- d) nende toodete müügi või teenuste osutamise viis ja
- e) kui see on rakendatav, regulatiivse keskkonna olemus, näiteks pangandus, kindlustus või kommunaalteenused.

Kvantitatiivsed kriteeriumid

13 (Majandus)üksus esitab eraldi informatsiooni iga tegevussegmenti kohta, mis ületab ükskõik millist järgmist kvantitatiivset kriteeriumi:

- a) segmenti deklareeritud tulu, mis hõlmab nii müüki välistele klientidele kui ka segmentidevahelisi müüke või ülekandeid, moodustab vähemalt 10 % kõikide tegevussegmentide sise- ja välistulude kogusummast.
- b) segmenti deklareeritud kasumi või kahjumi absoluutsumma moodustab vähemalt 10 % i) kõikide kahjumita töötanud tegevussegmentide kogukasumi ja ii) kõikide kahjumiga töötanud tegevussegmentide deklareeritud kogukahjumi absoluutsummast.
- c) segmenti varad moodustavad vähemalt 10 % kõikide tegevussegmentide varade kogusummast.

▼B

Tegevussegmenti, mis ühtki nimetatud kvantitatiivset kriteeriumi ei ületa, võib käsitada eraldi avalikustatavana, kui juhtkond leiab, et segmendi kohta informatsiooni avaldamine on finantsaruannete kasutajatele kasulik.

- 14 (Majandus)üksus võib summeerida informatsiooni kvantitatiivset kriteeriumi mitteületavate tegevussegmentide kohta ja avalikustada seda eraldi tegevussegmentina vaid juhul, kui summeeritud tegevussegmentidel on sarnased majandusnäitajad ja nad vastavad enamasti paragrahvis 12 loetletud summeerimiskriteeriumitele.

- 15 Kui tegevussegmentide poolt välistelt klientidelt teenitud kogutulu moodustab vähem kui 75 % (majandus)üksuse tulust, tuleb määratleda täiendavad avalikustatavad tegevussegmentid (isegi kui nad ei täida paragrahvis 13 toodud kriteeriume), kuni avalikustatavad segmentid hõlmavad vähemalt 75 % (majandus)üksuse tulust.

- 16 Informatsioon muude äritegevuste ja tegevussegmentide kohta, mis ei ole avalikustatavad, summeeritakse ja avaldatakse „kõikide ülejäänud segmentide” kategoorias eraldi teistest paragrahvis 28 nõutavatest reguleerivatest kirjetest. „Kõikide ülejäänud segmentide” kategooriasse kuuluvate segmentide tuluallikaid tuleb selgitada.

- 17 Kui juhtkond peab eelmisel perioodil avalikustatud tegevussegmenti jätkuvalt oluliseks, esitatakse selle segmendi kohta informatsioon aruandeperioodil eraldi, isegi kui see ei täida enam paragrahvis 13 toodud avalikustamise kriteeriume.

- 18 Kui tegevussegmenti käsitletakse kvantitatiivsete kriteeriumite põhjal jooksva perioodil avalikustatava segmentina, esitatakse segmendi eelmise perioodi võrdlusandmed, et kajastada uut avalikustatavat segmenti eraldi segmentina, isegi kui see ei täitnud eelmisel perioodil paragrahvis 13 toodud avalikustamiskriteeriume, välja arvatud juhul, kui vajalik teave ei ole kättesaadav ja seda oleks liiga kulukas välja arvestada.

- 19 (Majandus)üksuse eraldi avalikustatavate segmentide arvu võib praktilistel kaalutlustel piirata, et informatsioon segmentide kohta ei muutuks liiga detailseks. Kuigi sellist täpset piiri ei ole kindlaks määratud, peaks (majandus)üksus otsustama, kas avalikustatavate segmentide arvu tuleks piirata, kui kooskõlas paragrahvidega 13–18 on avalikustatavate segmentide arv tõusnud üle kümne.

AVALIKUSTAMINE

- 20 (Majandus)üksus peab avalikustama informatsiooni, mis võimaldaks finantsaruannete kasutajail hinnata (majandus)üksuse äritegevuse olemust ja finantstulemusi ning tegevuse majanduslikke keskkondi.

- 21 Paragrahvis 20 toodud põhimõtte rakendamiseks avalikustab (majandus)üksus iga ► **M5** koondkasumi aruandes ◀ perioodi kohta:

a) paragrahvis 22 kirjeldatud üldinformatsiooni;

▼B

- b) avalikustatava segmenti kasumi või kahjumi, sealhulgas avalikustatava segmenti kasumis või kahjumis sisalduvate tulude ja kulude, segmenti varade, kohustiste ja mõõtmise aluste kohta, nagu on kirjeldatud paragrahvides 23–27, ja
- c) segmentide tulude, kasumite või kahjumite, varade ja kohustiste ja muude oluliste kirjete summa võrdluse (majandus)üksuse vastavate summadega, nagu on kirjeldatud paragrahvis 28.

▼M5

Avalikustatavate segmentide finantsseisundi aruande summad tuleb esitada võrdlevalt finantsseisundi aruande summadega kõikide finantsseisundi aruande koostamise kuupäevade seisuga. Eelmiste perioodide andmed esitatakse uuesti, nagu on kirjeldatud paragrahvides 29 ja 30.

▼B**Üldinformatsioon****▼M43**

22

(Majandus)üksus avaldab järgmise üldteabe:

- (a) (majandus)üksuse avalikustatud segmentide, sealhulgas organisatsioonilise aluse kindlaksmääramiseks kasutatud tegurid (näiteks kas juhtkond on valinud struktuuri, lähtudes erinevustest toodetes ja teenustes, geograafilistest piirkondadest, regulatiivsetest kesk-kondadest või kombineerides neid tegureid, ning kas tegevussegmente on summeeritud);
- (aa) juhtkonna tehtud otsustused paragrahvis 12 sätestatud summeerimiskriteeriumide rakendamisel. See hõlmab selliselt summeeritud tegevussegmentide lühikirjeldust ning majandusindikaatoreid, mida on hinnatud selle kindlaksmääramisel, et summeeritud tegevussegmentidel on sarnased majandusnäitajad, ja
- (b) toodete ja teenuste liigid, millest iga avalikustatav segment teenib oma tulu.

▼B**Informatsioon kasumi või kahjumi, varade ja kohustiste kohta****▼M22**

23

(Majandus)üksus esitab iga avalikustatava segmenti kohta kasumi või kahjumi näitajad. (Majandus)üksus esitab iga avalikustatava segmenti varade ja kohustiste kogusumma, kui seda esitatakse regulaarselt kõrgeimale (äri)tegevust puudutavate otsuste langetajale. (Majandus)üksus esitab iga avalikustatava segmenti kohta ka järgmise teabe, kui määratletud summad sisalduvad kõrgeima (äri)tegevust puudutavate otsuste langetaja poolt läbivaadatavas segmenti kasumiaruandes või kui need esitatakse kõrgeimale (äri)tegevust puudutavate otsuste langetajale regulaarselt muul viisil, isegi kui neid ei kajastata segmenti kasumiaruandes:

- a) ettevõtteväliselt klientidelt teenitud tulu;

▼B

- b) tulu tehingutest sama (majandus)üksuse teiste tegevussegmentidega;
- c) intressitulu;
- d) intressikulu;

▼ B

- e) kulum ja amortisatsioon;

▼ M5

- f) olulised tulu- ja kulukirjed, mis avalikustatakse IAS 1 *Finantsaruannete esitamine* (parandatud 2007) paragrahvi 97 kohaselt;

▼ B

- g) (majandus)üksuse kasum või kahjum osalustelt sidus- ja ühisettevõtetes kapitaliosaluse meetodil;

- h) tulumaksukulu või -tulu ja

- i) muud olulised mitterahalised kirjed peale kulumi ja amortisatsiooni.

(Majandus)üksus esitab iga avalikustatava segmendi intressitulu eraldi intressikulust, välja arvatud juhul, kui intressitulu moodustab enamiku segmendi tulust ja kui kõrgeim (äri)tegevust puudutavate otsuste langetaja hindab segmendi tegevuse tulemusi ja võtab vastu otsuseid segmendile eraldatavate vahendite kohta eelkõige puhta intressitulu põhjal. Sellisel juhul võib (majandus)üksus esitada kõnealuse segmendi intressitulu pärast intressikulu mahaarvamist netosummana ja avalikustada selle asjaolu.

▼ M31

24

(Majandus)üksus esitab iga avalikustatava segmendi kohta järgmise teabe, kui määratud summad sisalduvad kõrgeima (äri)tegevuse üle otsustaja läbivaadatavas segmendi varade näitajas või kui need esitatakse kõrgeimale (äri)tegevuse üle otsustajale regulaarselt muul viisil, isegi kui neid ei kajastata kõnealuses segmendi varade näitajas:

▼ B

- a) kapitaliosaluse meetodil arvestatud investeringud sidus- ja ühisettevõtetesse; ja

▼ M31

- b) põhivaradesse, ⁽¹⁾ välja arvatud finantsinstrumentidesse, edasilükatud tulumaksu varadesse, kindlaksmääratud hüvitiste netovarasse (vt IAS 19 *Hüvitised töötajatele*) ja kindlustuslepingutest tulenevatesse õigustesse lisatud summad.

▼ B**MÕÕTMINE**

25

Segmendi iga avalikustatava kirje summaks on näitaja, mis esitatakse kõrgeimale (äri)tegevust puudutavate otsuste langetajale otsuste vastuvõtmiseks vahendite eraldamiseks segmendile ja segmendi tegevuse tulemuste hindamiseks. (Majandus)üksuse finantsaruannete koostamisel tehtud korrigeerimised ja elimineerimised ning tulude, kulude ja kasude või kahjude eraldamised võetakse avalikustatava segmendi kasumi või kahjumi kindlaksmääramisel arvesse vaid juhul, kui need sisalduvad segmendi kasumi või kahjumi näitajas, mida kasutab kõrgeim (äri)tegevust puudutavate otsuste langetaja. Samuti esitatakse selle segmendi kohta ainult need varad ja kohustised, mis sisalduvad segmendi varade ja kohustiste näitajas, mida kasutab kõrgeim (äri)tegevust puudutavate otsuste langetaja. Avalikustatava segmendi kasumisse või kahjumisse või varadesse või kohustistesse eraldatakse summasid mõistlikul alusel.

⁽¹⁾ Kui varad on liigitatud likviidsuse järgi, loetakse põhivaradeks varad, mis kaetakse eelduste kohaselt rohkem kui kaheteistkümne kuu jooksul alates ►M5 aruandeperioodi lõpust ◄.

▼ B

26 Kui kõrgeim (äri)tegevust puudutavate otsuste langetaja kasutab segmendi tegevuse tulemuste hindamiseks ja vahendite jaotuse üle otsustamiseks ainult ühte tegevussegmenti kasumi või kahjumi või segmenti varade või kohustiste näitajat, esitatakse segmenti ►**M5** koondkasumi aruanne ◀ või varad ja kohustised nende näitajatega. Kui kõrgeim (äri)tegevust puudutavate otsuste langetaja kasutab mitut tegevussegmenti ►**M5** koondkasumi aruande ◀ või segmenti varade või kohustiste näitajat, esitatakse näitajad, mis määratakse juhtkonna arvates kooskõlas mõõtmispõhimõtetega, mis on kõige lähedasemad vastavate summade mõõtmisele (majandus)üksuse finantsaruannetes.

27 (Majandus)üksus esitab iga avalikustatava segmenti kasumi või kahjumi või varade või kohustiste mõõtmise kohta selgituse. (Majandus)üksus esitab vähemalt järgmise informatsiooni:

- a) avalikustatavate segmentide vaheliste tehingute arvestuse alus;
- b) erinevused avalikustatud segmentide kasumi või kahjumi ja (majandus)üksuse kasumi või kahjumi (enne tulumaksukulu või -tulu ja lõpetatud tegevustest tulenevat kasumit või kahjumit) mõõtmisel (kui see ei ilmne paragrahvis 28 kirjeldatud võrdlusest). Nende erinevuste hulka võivad kuuluda arvestuspõhimõtted ja meetodid üldkulude jaotamiseks, mis on vajalikud segmendiaruandlusest arusaamiseks;
- c) erinevused avalikustatavate segmentide varade ja (majandus)üksuse varade mõõtmisel (kui see ei ilmne paragrahvis 28 kirjeldatud võrdlusest). Nende erinevuste hulka võivad kuuluda arvestuspõhimõtted ja meetodid ühiselt kasutatud varade jaotamiseks, mis on vajalikud segmendiaruandlusest arusaamiseks;
- d) erinevused avalikustatavate segmentide kohustiste ja (majandus)üksuse kohustiste mõõtmisel (kui see ei ilmne paragrahvis 28 kirjeldatud võrdlusest). Nende erinevuste hulka võivad kuuluda arvestuspõhimõtted ja meetodid ühiselt kasutatud kohustiste jaotamiseks, mis on vajalikud segmendiaruandlusest arusaamiseks;
- e) muudatused varasematel perioodidel kasutatud mõõtmismeetodites, millega määrati kindlaks avalikustatud segmenti kasum või kahjum, ning nende muudatuste võimalik mõju segmenti kasumile või kahjumile;
- f) avalikustatud segmentidele tehtud asümmeetriliste jaotuste olemus ja mõju. (Majandus)üksus võib näiteks jaotada segmendile kulumit, jaotamata sellele segmendile kulumiga seotud amortiseeritavaid varasid.

Võrdlused**▼ M43**

28 (Majandus)üksus esitab järgmised võrdlused:

▼ B

- a) avalikustatud segmentide tulude kogusumma võrreldes (majandus)üksuse tuluga;

▼B

- b) avalikustatud segmentide kasumi või kahjumi võrreldes (majandus)üksuse kasumi või kahjumiga enne tulumaksukulu (-tulu) ja kasumit või kahjumit lõpetatud tegevusvaldkondadest. Kui aga (majandus)üksus eraldab avalikustatud segmentidele selliseid kirjeid nagu maksukulu (-tulu), võib (majandus)üksus esitada segmentide kasumi või kahjumi näitajate kogusummad võrdlevalt (majandus)üksuse kasumi või kahjumiga pärast neid kirjeid;

▼M43

- c) avalikustatud segmentide varade kogusumma võrreldes (majandus)üksuse varadega, kui segmendi varad avalikustatakse kooskõlas paragrahviga 23;

▼B

- d) avalikustatud segmentide kohustiste kogusumma võrreldes (majandus)üksuse kohustistega, kui segmendi kohustisi esitatakse kooskõlas paragrahviga 23;
- e) avalikustatud segmentide kõikide ülejäänud oluliste avalikustatud näitajate kogusummad võrreldes (majandus)üksuse vastavate summadega.

Kõik olulised võrdlevalt esitatavad summad määratletakse ja kirjeldatakse eraldi. Näiteks määratletakse ja kirjeldatakse eraldi iga arvestuspõhimõtte erinevustest tulenev olulise korrigeerimise summa, mis on vajalik avalikustatud segmendi kasumi või kahjumi võrdlemiseks (majandus)üksuse kasumi või kahjumiga.

Varem esitatud teabe korrigeerimine

- 29 Kui (majandus)üksus muudab oma sisemist organisatsioonilist struktuuri selliselt, et (majandus)üksuse avalikustatavate segmentide koosseis selle tagajärjel muutub, esitatakse vastav korrigeeritud informatsioon ka varasemate, sealhulgas vahepealsete perioodide kohta, välja arvatud juhul, kui see teave ei ole kättesaadav ja kui seda oleks liiga kulukas välja arvestada. Iga avalikustatava näitaja puhul määratakse eraldi kindlaks, kas see teave on kättesaadav ja kas selle väljatöötamine ei ole liiga kulukas. Pärast muudatuse tegemist avalikustatavate segmentide koosseis avaldab (majandus)üksus, kas ta on esitanud segmendiaruandluse vastavad näitajad ka varasemate perioodide kohta.
- 30 Kui (majandus)üksus muudab oma sisemist organisatsioonilist struktuuri selliselt, et (majandus)üksuse avalikustatavate segmentide koosseis selle tagajärjel muutub, ja kui selle muudatuse tulemusena segmendiaruandlust varasemate, sealhulgas vahepealsete perioodide kohta korrigeerituna ei esitata, esitab (majandus)üksus muudatuse aastal segmendiaruande jooksva perioodi kohta nii vana kui ka uue arvestuspõhimõtte kohaselt, välja arvatud juhul, kui see teave ei ole kättesaadav ja seda oleks liiga kulukas välja arvestada.

KOGU (MAJANDUS)ÜKSUSE KOHTA ESITATAV TEAVE

- 31 Paragrahve 32–34 rakendatakse kõikide (majandus)üksuste suhtes, mille suhtes rakendatakse käesolevat IFRS-i, sealhulgas (majandus)üksuste kohta, millel on ainult üks avalikustatav segment. Mõne (majandus)üksuse äritegevus ei ole korraldatud toodete ja teenuste või geograafiliste tegevuspiirkondade vaheliste erinevuste alusel. Sellise (majandus)üksuse avalikustatavad segmendid võivad esitada tulusid, mida on saadud mitmesuguste sisuliselt erinevate toodete ja teenuste pakkumisest või siis võivad selle (majandus)üksuse mitu avalikustatavat segmenti pakkuda sisuliselt samu tooteid ja teenuseid. Samuti

▼B

võivad (majandus)üksuse avalikustatavad segmendid omada varasid erinevates geograafilistes piirkondades ja esitada tulusid, mida on teenitud eri geograafilistes piirkondades asuvatelt klientidelt, või siis võivad selle (majandus)üksuse mitu avalikustatavat segmenti tegutseda samas geograafilises piirkonnas. Paragrahvides 32–34 nõutav informatsioon esitatakse ainult juhul, kui seda ei esitata segmendiaruandluses vastavuses käesoleva IFRS-iga.

Teave toodete ja teenuste kohta

- 32 (Majandus)üksus esitab iga toote ja teenuse või iga sarnaste toodete ja teenuste rühma kohta (majandus)üksuse välistelt klientidelt teenitud tulud, välja arvatud juhul, kui vajalik teave ei ole kättesaadav ja kui seda oleks liiga kulukas välja arvestada ning see asjaolu avalikustatakse. Esitatavad tulud põhinevad finantsinformatsioonil, mida kasutatakse (majandus)üksuse finantsaruannete koostamisel.

Teave geograafiliste piirkondade kohta

- 33 (Majandus)üksus esitab järgmise geograafilise informatsiooni, välja arvatud juhul, kui see ei ole kättesaadav ja seda oleks liiga kulukas välja arvestada:

a) (majandus)üksuse välistelt klientidelt teenitud tulud i) (majandus)üksuse asukohariigist ja ii) kokku kõikidest välisriikidest, kus (majandus)üksus teenis tulusid. Kui teatava välisriigi (majandus)üksuse välistelt klientidelt teenitud tulud on olulised, esitatakse need tulud eraldi. (Majandus)üksus esitab (majandus)üksuse välistelt klientidelt teenitavate tulude riikidele jaotamise aluse.

b) põhivarad,⁽¹⁾ välja arvatud finantsinstrumendid, edasi lükkunud tulumaksu varad, töösuhte lõppemise järgsed hüvitised ja kindlustuslepingutest tulenevad õigused i) (majandus)üksuse asukohariigis ja ii) kokku kõikides välisriikides, kus (majandus)üksusel on varasid. Kui teatavas välisriigis asuvad varad on olulised, esitatakse need varad eraldi.

Esitatavad summad põhinevad finantsinformatsioonil, mida kasutatakse (majandus)üksuse finantsaruannete koostamiseks. Kui vajalik informatsioon ei ole kättesaadav ja kui seda oleks liiga kulukas välja arvestada, avalikustatakse see asjaolu. (Majandus)üksus võib esitada lisaks käesolevas paragrahvis nõutavale teabele geograafilise teabe vahesummad riikide rühmade kohta.

⁽¹⁾ Kui varad on liigitatud likviidsuse järgi, loetakse põhivaradeks varad, mis kaetakse eelduste kohaselt rohkem kui kaheteistkümne kuu jooksul alates ►M5 aruandeperioodi lõpust ◄.

▼ B

Teave tähtsamate klientide kohta

▼ M26

- 34 (Majandus)üksus esitab teabe oma tähtsamatest klientidest sõltumise määra kohta. Kui ühe (majandus)üksuse välise kliendiga sõlmitud tehingutelt teenitav tulu moodustab vähemalt 10 % (majandus)üksuse tuludest, avalikustab (majandus)üksus selle asjaolu, igalt selliselt kliendilt teenitud kogutulu ning neid tulusid avaldava segmendi või avaldatavate segmentide nimed. (Majandus)üksus ei pea avalikustama olulise kliendi nime ega igas segmendis sellelt kliendilt teenitud tulude summasid. Käesoleva IFRSi tähenduses käsitatakse ühe kliendina (majandus)üksuste rühma, mis on aruandvale (majandus)üksusele teadaolevalt ühise kontrolli all. Siiski on vaja kasutada otsustusvõimet, et hinnata, kas valitsust (riiklikku, osariigi, provintsi, territooriumi, kohalikku või välisriigi, sealhulgas valitsusasutusi ja sarnaseid kohalikke, riiklikke või rahvusvahelisi organeid) ja (majandus)üksusi, mis on aruandvale (majandus)üksusele teadaolevalt selle valitsuse kontrolli all, käsitatakse ühe kliendina. Selle hindamisel võtab aruandev (majandus)üksus arvesse nende (majandus)üksuste vahelise majandusliku integratsiooni määra.

▼ B

ÜLEMINEK JA JÕUSTUMINE

- 35 (Majandus)üksus rakendab käesolevat IFRS-i 1. jaanuaril 2009 algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab käesolevat IFRS-i enne 1. jaanuari 2009 algavate aruandeaastate suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

▼ M22

- 35A Paragrahv 23 muudeti 2009. aasta aprillis väljaantud *IFRSide edasarendustega*. (Majandus)-üksus rakendab seda muudatust 1. jaanuaril 2010 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab muudatust varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

- 36 Segmendiaruandlus eelmiste aastate kohta, mis esitatakse võrdlevalt esimese rakendamisaasta suhtes (sealhulgas 2009. aasta aprillis tehtud paragrahvi 23 muudatuse rakendamine), esitatakse korrigeerituna käesoleva IFRSi nõuete kohaselt, välja arvatud juhul, kui vajalik teave ei ole kättesaadav ja kui seda oleks liiga kulukas välja arvestada.

▼ M5

- 36A IAS 1-ga (parandatud 2007) muudeti kõikides IFRSides kasutatud terminoloogiat. Lisaks muudeti sellega paragrahv 23(f). (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi aruandeaastatele, mis algavad 1. jaanuaril 2009 või hiljem. Kui (majandus)üksus rakendab IAS 1 (parandatud 2007) varasemale perioodile, rakenduvad need muudatused ka sellele varasemale perioodile.

▼ M26

- 36B IAS 24-ga *Seotud osapooli käsitlev teave* (parandatud 2009) muudeti paragrahvi 34 1. jaanuaril 2011 või hiljem algavate aruandeaastate puhul. Kui (majandus)üksus rakendab IAS 24 (parandatud 2009) varasema perioodi suhtes, rakendab ta paragrahvi 34 muudatust selle varasema perioodi suhtes.

▼M43

- 36C Dokumendiga *IFRSide 2010.–2012. aasta tsükli iga-aastased edasirendused*, välja antud detsembris 2013, muudeti paragrahvid 22 ja 28. (Majandus)üksus rakendab need muudatused 1. juulil 2014 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab need muudatused varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

▼B

IAS 14 KEHTETUKS TUNNISTAMINE

- 37 Käesolev IFRS asendab IAS 14 „Segmendiaruandlus”.

▼B*Lisa A***Termini määratlus***Käesolev lisa on IFRS-i lahutamatu osa.*

tegevussegment

Tegevussegment on (majandus)üksuse osa:

- a) mis oma majandustegevusega võib teenida tulusid ja kanda kulusid (sealhulgas tulusid ja kulusid, mis on seotud sama (majandus)üksuse teiste osadega sõlmitud tehingutega);
- b) mille tegevuse tulemused vaatab regulaarselt läbi (majandus)üksuse kõrgeim (äri)tegevust puudutavate otsuste langetaja, et võtta vastu otsuseid segmendile eraldatavate vahendite kohta ja hinnata segmendi tegevuse tulemusi, ja
- c) mille kohta on olemas eraldi finantsteave.

▼ **M53****RAHVUSVAHELINE FINANTSARUANDLUSSTANDARD IFRS 9***Finantsinstrumendid***1. PEATÜKK. Eesmärk**

- 1.1. Käesoleva standardi eesmärk on sätestada põhimõtted, mida rakendatakse *finantsvarasid* ja *finantskohustisi* käsitlevale finantsaruandlusele, millega finantsaruannete kasutajatele esitatakse asjakohast ja vajalikku informatsiooni, mis võimaldab neil hinnata üksuse tulevaste rahavoo-gude summasid, ajastust ja ebakindlust.

2. PEATÜKK. Rakendusala▼ **M54**

- 2.1. Käesolevat standardit rakendavad kõik üksused kõigi finantsins-trumentide liikide suhtes, välja arvatud:

▼ **M53**

- a) need osalused tütar-, sidus- ja ühisettevõtjates, mida arvesta-takse kooskõlas IFRS 10-ga *Konsolideeritud finantsaruanded*, IAS 27-ga *Konsolideerimata finantsaruanded* või IAS 28-ga *Investeeringud sidusettevõtjatesse ja ühisettevõtjatesse*. Teata-vatel juhtudel nõuavad või lubavad IFRS 10, IAS 27 või IAS 28 siiski üksusel arvestada osalust tütar-, sidus- või ühisette-võtjas vastavalt osale või kõigile käesoleva standardi nõuetele. Samuti rakendavad üksused käesolevat standardit tuletisins-trumentide suhtes, mis on seotud osalusega tütar-, sidus- või ühisettevõtjas, välja arvatud juhul, kui tuletisinstrument vastab IAS 32-s *Finantsinstrumendid: esitamine* esitatud üksuse omakapitaliinstrumendi määratlusele;

▼ **M54**

- b) rendist tulenevad õigused ja kohustused, mille suhtes rakenda-takse IAS 16 *Rendiarvestus*. Kuid:
- i) rendileandja kajastatud kapitalirendi nõuete (st kapitali-renti tehtud netoinvesteeringud) ja kasutusrendi nõuete suhtes kohaldatakse käesoleva standardi kajastamise lõpe-tamise ja väärtuse languse nõudeid;
 - ii) rentniku kajastatud rendikohustiste suhtes kohaldatakse käesoleva standardi punkti 3.3.1 kajastamise lõpetamise ja väärtuse languse nõudeid ja
 - iii) rendis sisalduvatele tuletisinstrumendi tunnustega väärtpa-beritele kehtivad käesolevas standardis sätestatud tuletis-instrumendi tunnustega väärtpaberi nõuded;

▼ **M53**

- c) tööandjate õigused ja kohustused vastavalt töötajate hüvitiste plaanidele, mille suhtes rakendatakse IAS 19 *Hüvitised töötaja-tele*;
- d) üksuse välja antud finantsinstrumendid, mis vastavad IAS 32 omakapitaliinstrumendi määratlusele (kaasa arvatud optioonid ja ostutähed) või mis tuleb liigitada omakapitaliins-trumentideks kooskõlas IAS 32 paragrahvidega 16A ja 16B või paragrahvidega 16C ja 16D. Siiski rakendab selliste omakapi-taliinstrumentide omanik käesolevat standardit nimetatud instrumentide suhtes, välja arvatud juhul, kui need vastavad punktis a nimetatud erandile;

▼ M53

- e) õigused ja kohustused, mis tulenevad i) kindlustuslepingutest, nagu on määratletud standardis IFRS 4-s *Kindlustuslepingud*, välja arvatud finantsgarantiilepingu määratlusele vastavast kindlustuslepingust tulenevad kindlustusandja õigused ja kohustused, või ii) lepingust, mis kuulub IFRS 4 rakendusallasse, sest see sisaldab valikulist kasumiosalust. Siiski rakendatakse käesolevat standardit IFRS 4 rakendusallasse kuuluva lepingu tuletisinstrumenti tunnustega väärtpaperite suhtes, kui tuletisinstrument ei ole ise IFRS 4 rakendusallasse kuuluv leping. Peale selle, kui finantsgarantiilepingu väljastaja on eelnevalt selgelt kinnitanud, et käsitleb selliseid lepinguid kindlustuslepingutena ning on kasutanud nende suhtes kindlustuslepingute suhtes rakendatavaid arvestusmeetodeid, võib väljastaja valida, kas ta rakendab selliste finantsgarantiilepingute suhtes käesolevat standardit või IFRS 4 (vt paragrahvid B2.5–B2.6). Väljastaja võib teha sellise otsuse iga üksiku lepingu suhtes, kuid sellist otsust ei tohi ta enam muuta:
- f) omandava ja müüva aktsionäri vaheline forvardleping omandatava ostmiseks või müümiseks, mille tulemuseks on IFRS 3 *Äriühendused* rakendusallasse kuuluv äriühendus tulevasel omandamise kuupäeval. Forvardlepingu tähtaeg ei tohi ületada mõistlikku perioodi, mis on tavaliselt vajalik nõutavate koostluste saamiseks ja tehingu lõpuleviimiseks;
- g) siduvad laenuandmiskohustused, muud kui paragrahvis 2.3 kirjeldatud kohustused. Siiski rakendab siduva laenuandmiskohustuse võtja käesolevas standardis toodud väärtuse languse nõudeid sellise siduva laenuandmiskohustuse suhtes, mis muul juhul ei ole käesoleva standardi rakendusallas. Seega kehtivad käesolevas standardi kajastamise lõpetamise sätted kõigile siduvatele laenuandmiskohustustele;
- h) aktsiapõhiste maksetehingutega seotud finantsinstrumendid, lepingud ja kohustused, mille suhtes kehtib IFRS 2 *Aktsiapõhine makse*, välja arvatud käesoleva standardi paragrahvide 2.4–2.7 rakendusallasse kuuluvad lepingud, mille suhtes kehtib käesolev standard;
- i) õigus väljamaksetele, millega hüvitatakse üksuse see kulutus, mida tuleb teha vastavalt IAS 37-le *Eraldised, tingimuslikud kohustused ja tingimuslikud varad* eraldisena kajastatava kohustise arveldamiseks, või mille suhtes ta kajastab varasemal perioodil eraldist kooskõlas IAS 37-ga;
- j) IFRS 15 *Kliendilepingutest saadav tulu* rakendusallasse kuuluvad õigused ja kohustused, mis on finantsinstrumendid, välja arvatud need, mida IFRS 15 kohaselt arvestatakse kooskõlas käesoleva standardiga.

- 2.2. Käesolevas standardis sätestatud väärtuse languse nõudeid rakendatakse selliste õigustele, mida IFRS 15 kohaselt arvestatakse kooskõlas käesoleva standardiga väärtuse langusest tuleneva kasumi või kahjumi kajastamise eesmärgil.

▼ M53

2.3. Käesoleva standardi rakendusallasse kuuluvad järgmised siduvad laenuandmiskohustused:

- a) siduvad laenuandmiskohustused, mida üksus määratleb õiglasel väärtusel muutustega läbi kasumiaruande kajastatavate finantskohustistena (vt paragrahv 4.2.2). Üksus, millel on varasem tava müüa vahetult pärast siduvate laenuandmiskohustuste tekkimist nendest kohustustest tulenevad varad, rakendab käesolevat standardit kõikidele samasse liiki kuuluvatele siduvatele laenuandmiskohustustele;
- b) siduvad laenuandmiskohustused, mida saab tasaarveldada rahas või kandes üle või väljastades muu finantsinstrumendi. Need siduvad laenuandmiskohustused on tuletisinstrumendid. Siduvat laenuandmiskohustust ei loeta tasaarveldatuks vaid seetõttu, et laen makstakse välja osamaksetena (näiteks ehituse hüpoteeklaen, mis makstakse välja osamaksetena vastavalt ehituse edenemisele);
- c) siduvad kohustused anda laenu turu intressimäära madalama intressimääraga (vt paragrahv 4.2.1 punkti d).

2.4. Käesolevat standardit rakendatakse selliste lepingute suhtes, millega ostetakse või müüakse mittefinantsobjekte, mida saab tasaarveldada rahas või muu finantsinstrumendiga või vahetades finantsinstrumente, nagu need lepingud oleksid finantsinstrumendid, välja arvatud lepingud, mis on sõlmitud ja mida edaspidi kasutatakse mittefinantsobjekti saamiseks või ülekandmiseks kooskõlas üksuse eeldatavate ostu-, müügi- või kasutamisevajadustega. Käesolevat standardit rakendatakse siiski nendele lepingutele, mida üksus määratleb õiglasel väärtusel mõõdetuna muutustega läbi kasumiaruande vastavalt paragrahvile 2.5.

2.5. Lepingut, millega ostetakse või müüakse mittefinantsobjekte, mida saab tasaarveldada rahas või muu finantsinstrumendiga või vahetades finantsinstrumente, nagu need lepingud oleksid finantsinstrumendid, võib tagasivõtmata määratleda õiglasel väärtusel mõõdetuna muutustega läbi kasumiaruande ka juhul, kui see sõlmiti mittefinantsobjekti saamiseks või ülekandmiseks kooskõlas üksuse eeldatavate ostu-, müügi- või kasutamisevajadustega. Määratluse saab teha üksnes lepingu jõustumisel ja üksnes juhul, kui see kas kõrvaldab või vähendab oluliselt kajastamise järjepidevust (mida mõnikord nimetatakse „arvestuse mittevastavuseks”), mis muul juhul tuleneks vastava lepingu mittekajastamisest põhjusel, et see ei kuulu käesoleva standardi rakendusallas (vt paragrahv 2.4).

2.6. On mitmesuguseid võimalusi, kuidas mittefinantsobjekti ostu- või müügilepingut saab tasaarveldada rahas või muu finantsinstrumendiga või vahetades finantsinstrumente, sealhulgas:

- a) kui lepingu tingimused lubavad ühel osapooltest tasaarveldada rahas või muu finantsinstrumendiga või vahetades finantsinstrumente;

▼ **M53**

- b) kui õigus tasaarveldada rahas või muu finantsinstrumendiga või vahetades finantsinstrumente ei ole lepingu tingimustes selgelt sätestatud, kuid üksusel on tavaks sarnaseid lepinguid tasaarveldada rahas või muu finantsinstrumendiga või vahetades finantsinstrumente (kas vastaspoollega, sõlmides tasaarvelduslepinguid või müües lepingu enne selle täitmist või aegumist);
- c) kui üksusel on sarnaste lepingute puhul tavaks võtta alusvara vastu ja müüa see lühikese aja möödudes pärast vastuvõtmist eesmärgiga saada kasumit hinna lühiajalistest kõikumistest või vahendaja müügi marginaalist ja
- d) kui lepingu aluseks olev mittefinantsobjekt on kohe rahaks vahetatav.

Kuna punktide b või c kohane leping ei ole tehtud mittefinantsobjekti laekumise või tarnimise eesmärgil vastavalt üksuse eeldatavate ostu, müügi või tarbimise vajadustele, siis järelikult jääb see käesoleva standardi rakendusallas. Muid paragrahvi 2.4 kohaseid lepinguid tuleb hinnata, et teha kindlaks, kas need sõlmiti ja neid kasutatakse jätkuvalt mittefinantsobjekti vastuvõtmiseks või üleandmiseks kooskõlas üksuse eeldatavate ostu-, müügi- või kasutamise vajadustega ja kas nad jäävad seega käesoleva standardi rakendusallas.

- 2.7. Kirjutatud optsioon müüa või osta mittefinantsobjekti, mida saab tasaarveldada rahas või muu finantsinstrumendiga, või vahetades finantsinstrumente vastavalt paragrahvi 2.6 punktile a või d, kuulub käesoleva standardi rakendusallas. Selline leping ei saa olla tehtud mittefinantsobjekti vastuvõtmiseks või üleandmiseks vastavalt üksuse eeldatavate ostu, müügi või tarbimise nõuetega.

3. PEATÜKK. Kajastamine ja kajastamise lõpetamine

3.1 ESMANE KAJASTAMINE

- 3.1.1. Üksus kajastab finantsvara või -kohustist oma finantsseisundi aruandes siis ja ainult siis, kui üksusest saab instrumendi lepinguline osapool (vt paragrahve B3.1.1 ja B3.1.2). Finantsvara esmase kajastamise korral liigitab üksus selle kooskõlas paragrahvidega 4.1.1–4.1.5 ja mõõdab seda kooskõlas paragrahvidega 5.1.1–5.1.3. Finantskohustise esmase kajastamise korral liigitab üksus selle kooskõlas paragrahvidega 4.2.1 ja 4.2.2 ning mõõdab seda kooskõlas paragrahviga 5.1.1.

Tavapärastel turutingimustel toimuv finantsvara ost või müük

- 3.1.2. *Tavapärastel turutingimustel toimuvaid finantsvarade oste või müüke* kajastatakse või nende kajastamine lõpetatakse, kasutades vastavalt kas tehingupäevapõhist või arvelduspäevapõhist arvestust (vt paragrahvid B3.1.3–B3.1.6).

▼M53

3.2 FINANTSVARA KAJASTAMISE LÕPETAMINE

3.2.1. Konsolideeritud finantsaruannetes rakendatakse paragrahve 3.2.2–3.2.9, B3.1.1, B3.1.2 ja B3.2.1–B3.2.17 konsolideeritud tasandil. Seega konsolideerib üksus kõigepealt kõik tütarettevõtjad kooskõlas IFRS 10-ga ning seejärel rakendab nimetatud paragrahve tekkinud kontserni suhtes.

3.2.2. Enne hindamist, kas ja millisel määral *kajastamise lõpetamine* on asjakohane vastavalt paragrahvidele 3.2.3–3.2.9, määrab üksus kindlaks, kas neid paragrahve peaks rakendama finantsvara osale (või sarnaste finantsvarade rühma osale) või finantsvarale tervikuna (või sarnaste finantsvarade rühmale tervikuna) järgmiselt:

a) paragrahve 3.2.3–3.2.9 rakendatakse finantsvara osale (või sarnaste finantsvarade rühma osale) siis ja ainult siis, kui osa, mille kajastamise lõpetamist kaalutakse, vastab ühele järgmisest kolmest tingimusest;

i) see osa sisaldab finantsvara (või sarnaste finantsvarade rühma) ainult teatud kindlaksmääratud rahavooge. Näiteks kui üksus sõlmib intressist loobumise lepingu, mille puhul vastaspoolle tekib õigus võlakirja intressi- ja mitte põhiosamaksetest tulenevatele rahavoogudele, rakendatakse paragrahve 3.2.3–3.2.9 nendele intressidest tulenevatele rahavoogudele;

ii) See osa sisaldab ainult täielikult proportsionaalset osa finantsvarast (või sarnaste finantsvarade rühmast) tulenevatest rahavoogudest. Näiteks kui üksus sõlmib kokkuleppe, mille puhul vastaspoolle tekib õigus 90-protsendilisele osale kõikidest võlainstrumentidist tulenevatest rahavoogudest, siis rakendatakse 90 protsendile nendest rahavoogudest paragrahve 3.2.3–3.2.9. Juhul kui on tegemist mitme vastaspoolega, siis ei pea iga vastaspool saama proportsionaalset osa rahavoogudest tingimusel, et ülekandval üksusel on täielikult proportsionaalne osa;

iii) See osa sisaldab ainult täielikult proportsionaalset osa finantsvarast (või sarnaste finantsvarade rühmast) tulenevatest täpselt määratletud rahavoogudest. Näiteks kui üksus sõlmib lepingu, mille puhul vastaspoolle tekib õigus 90-protsendilisele osale finantsvara intressidest tulenevatele rahavoogudele, siis rakendatakse 90 protsendile nendest intressidest tulenevatele rahavoogudele paragrahve 3.2.3–3.2.9. Juhul kui on tegemist mitme vastaspoolega, siis ei pea iga vastaspool saama proportsionaalset osa täpselt määratletud rahavoogudest tingimusel, et ülekandval üksusel on täielikult proportsionaalne osa;

b) kõikidel teistel juhtudel rakendatakse finantsvarale tervikuna (või sarnaste finantsvarade rühmale tervikuna) paragrahve 17–23. Näiteks kui üksus kannab üle i) õiguse esimesele või viimasele 90 protsendile finantsvarast (või finantsvarade rühmast) tulenevatele laekumistele või ii) õiguse 90 protsendile

▼ M53

nõuete rühmast tulenevatele rahavoogudele, kuid garanteerib ostjale kõikide krediitkahjude hüvitamise 8 protsendi ulatuses nõuete põhisummast, rakendatakse finantsvarale (või sarnaste finantsvarade rühmale) tervikuna paragrahve 3.2.3–3.2.9.

Paragrahvides 3.2.3–3.2.12 tähistab mõiste „finantsvara” kas finantsvara osa (või sarnaste finantsvarade rühma osa), nagu on määratletud punktis a eespool või muudel juhtudel finantsvara (või sarnaste finantsvarade rühma) tervikuna.

3.2.3. Üksus lõpetab finantsvara kajastamise siis ja ainult siis, kui:

- a) lepingujärgsed õigused finantsvarast tulenevatele rahavoogudele lõpevad või
- b) ta kannab finantsvara üle vastavalt paragrahvidele 3.4.2 ja 3.2.5 ning ülekandmine vastab kajastamise lõpetamise kriteeriumitele vastavalt paragrahvile 3.2.6.

(vt paragrahv 3.1.2 finantsvarade tavamüügi kohta).

3.2.4. Üksus kannab finantsvara üle siis ja ainult siis, kui ta kas:

- a) kannab üle lepingujärgsed õigused finantsvarast tulenevatele rahavoogude saamiseks või
- b) tal säilivad lepingupõhised õigused finantsvarast tulenevatele rahavoogude saamiseks, kuid ta võtab endale lepingupõhise kohustuse rahavoogude maksmiseks ühele või mitmele makse saajale sellise kokkuleppe alusel, mis täidab paragrahvis 3.2.5 sätestatud nõudeid.

3.2.5. Kui üksusel säilivad lepingupõhised õigused finantsvarast („esialgselt varast”) tulenevatele rahavoogude saamiseks, kuid ta võtab endale lepingupõhise kohustuse nende rahavoogude maksmiseks ühele või mitmele üksusele („lõppsaajale”), siis käsitleb üksus tehingut finantsvara ülekandmisena siis ja ainult siis, kui kõik järgmised kolm tingimust on täidetud:

- a) üksusel puudub kohustus lõppsaajale summade väljamaksmiseks, välja arvatud juhul, kui ta saab ise esialgselt varast samaväärsed summad. Lühiajalised ettemaksed üksuse poolt, koos õigusega laenusumma koos turumääraga arvestatud kogunenud intressidega täies ulatuses tagasi saada, ei riku seda tingimust;
- b) üksusel on võõrandamislepingu tingimuste kohaselt keelatud esialgselt vara müüa või pantida, välja arvatud tagatisena lõppsaajatele rahavoogude maksmise kohustuse eest;
- c) üksusel on kohustus need rahavood, mida ta lõppsaajate nimel sisse nõuab, olulise viivitusega edasi kanda. Lisaks ei tohi üksus neid rahavoogusid uuesti investeerida, välja arvatud rahasse või raha ekvivalentidesse (nagu on määratletud IAS 7-s *Rahavoogude aruanded*) laekumiskuupäeva ja nõuetekohase lõppsaajatele maksmise kuupäeva vahelise lühikese arveldusperioodi jooksul ja sellistelt investeeringutelt teenitud intressid kantakse lõppsaajatele üle.

▼M53

3.2.6. Kui üksus kannab finantsvara üle (vt paragrahv 3.2.4), siis hindab ta, millises ulatuses tal säilivad finantsvara omandiga seonduvad riskid ja hüved. Sellisel juhul, kui:

a) üksus kannab üle sisuliselt kõik finantsvara omandiga seonduvad riskid ja hüved, lõpetab üksus finantsvara kajastamise ning kajastab kõiki ülekandmise käigus tekkinud või säilinud õigusi ja kohustusi eraldi varade või kohustistena;

b) üksusel säilivad sisuliselt kõik finantsvara omandiga seonduvad riskid ja hüved, jätkab ta finantsvara kajastamist;

c) üksus ei kanna üle ega tal ei säili sisuliselt kõik finantsvara omandiga seonduvad riskid ja hüved, määrab ta kindlaks, kas tal on säilinud kontroll finantsvara üle. Sellisel juhul, kui:

i) üksusel ei ole kontroll säilinud, lõpetab ta finantsvara kajastamise ja kajastab kõiki ülekandmise käigus tekkinud või säilinud õigusi ja kohustusi eraldi varade või kohustistena;

ii) kui üksusel on kontroll säilinud, jätkab ta finantsvara kajastamist oma finantsvarana jätkuva seotuse ulatuses (vt paragrahv 3.2.16).

3.2.7. Riskide ja hüvede ülekandmist (vt paragrahv 3.2.6) hinnatakse, võrreldes üksuse avatud riskipositsioone, ülekantud vara netorahavoogude summade ja ajastuse kõikumise suhtes enne ja pärast ülekandmist. Üksusel on säilinud sisuliselt kõik finantsvara omandiga seonduvad riskid ja hüved juhul, kui tema avatus finantsvarast tulenevate tulevaste rahavoogude nüüdiseväärtuse kõikumisele ei muutu märkimisväärselt ülekandmise tõttu (nt kui üksus on müünud finantsvara, mis tuleb vastavalt kokkuleppele tagasi osta fikseeritud hinna või müügihinna eest, millele lisandub laenuandja kasum). Üksus on kandnud üle sisuliselt kõik kõikidest finantsvara omandiga seonduvad riskid ja hüved, kui tema avatus sellistele kõikumistele ei ole enam märkimisväärne võrreldes finantsvarast tulenevate tulevaste netorahavoogude nüüdiseväärtuste kõikide kõikumistega (nt kuna üksus on müünud finantsvara, mille suhtes kehtib ainult optsoon selle tagasi ostmiseks tagasiostmise hetke õiglases väärtuses või ta on üle kandnud täielikult proportsionaalse osa suuremast finantsvarast tulenevatest rahavoogudest sellise kokkuleppe puhul, nagu näiteks laenu kaasosalus, mis vastab paragrahvi 3.2.5 tingimustele).

3.2.8. Sageli on ilmne, kas üksus on kandnud üle või säilitanud sisuliselt kõik omandiga seonduvad riskid ja hüved, ning mingeid arvutusi ei pea tegema. Teistel juhtudel tuleb arvutada ja võrrelda üksuse avatust tulevaste netorahavoogude nüüdiseväärtuse kõikumistele enne ja pärast ülekandmist. Arvutuste ja võrdluste tegemisel kasutatakse diskontomäärana hetkel kehtivat asjakohast turu intressimäära. Arvestatakse kõiki mõistlikult võimalikke netorahavoogude võimalikke kõikumisi, kusjuures suurema tõenäosusega tulemustele omistatakse suurem osakaal.

▼ **M53**

- 3.2.9. See, kas üksusel on säilinud kontroll (vt paragrahvi 3.2.6 punkt c) ülekantav vara üle, sõltub saaja suutlikkusest vara müüa. Kui ülekantava vara saaja on praktiliselt suuteline vara tervikuna maha müüma mitteseotud kolmandale osapoolale ja ta saab seda teha ühepoolset ja ilma vajaduseta seada ülekandmisele lisapiiranguid, ei ole üksusel kontroll säilinud. Ülejäänud juhtudel on üksusel kontroll säilinud.

Kajastamise lõpetamise kriteeriumitele vastavad ülekanded

- 3.2.10. Kui üksus kannab finantsvara tervikuna üle ülekandmise käigus, mis vastab kajastamise lõpetamise kriteeriumitele ning tal säilib finantsvara teenindamise õigus tasu eest, kajastab ta kas teeninduslepingu järgset teenindusvara või teeninduskohustist. Kui saadav tasu eeldatavasti ei ole piisav üksusepoolse teenindamise hüvitamiseks, kajastatakse teeninduskohustusega seotud teeninduskohustist õiglasel väärtusel. Kui saadavat tasu peetakse adekvaatset ületavaks hüvitiseks teenindamise eest, kajastatakse teenindusõigusega seotud teenindusvara summas, mis on kindlaks määratud suurema finantsvara bilansilise jääkmaksumuse jaotamise alusel vastavalt paragrahvile 3.2.13.

- 3.2.11. Kui ülekandmise tulemusena lõpetatakse finantsvara kajastamine tervikuna, kuid ülekandmise käigus omandab üksus uue finantsvara või võtab uue finantskohustise või teeninduskohustise, kajastab üksus uut finantsvara või -kohustist või teeninduskohustist õiglasel väärtusel.

- 3.2.12. Finantsvara kajastamise lõpetamisel kogu ulatuses, erinevus järgmise kahe summa:

a) bilansilise jääkmaksumuse (mõõdetud kajastamise lõpetamise päeva seisuga) ja

b) saadud tasu (sealhulgas kõik uued omandatud varad, millest on maha arvatud kõik uued võetud kohustised)

vahel kajastatakse kasumiaruandes.

- 3.2.13. Kui ülekantav vara on osa suuremast finantsvarast (nt kui üksus kannab üle võlainstrumendi osaks olevatest intressidest tulenevad rahavood, vt paragrahvi 3.2.2 punkt a, ja ülekantava osa kajastamine tuleb lõpetada kogu ulatuses, siis suurema finantsvara eelnev bilansiline jääkmaksumus jaotatakse edasikajastatava ja enam mittekajastatava osa vahel nende osade suhteliste õiglaste väärtuste alusel ülekandmise kuupäeval. Sel eesmärgil käsitletakse säilinud teenindusvara edasikajastatava osana. Erinevust järgmise kahe summa:

a) enam mittekajastatavale osale jaotatud bilansilise jääkmaksumuse (mõõdetud kajastamise lõpetamise päeva seisuga) ja

b) enam mittekajastatava osa eest saadud tasu (sealhulgas kõik uued omandatud varad, millest on maha arvatud kõik uued võetud kohustised)

vahel kajastatakse kasumiaruandes.

▼ M53

- 3.2.14. Kui üksus jaotab suurema finantsvara eelneva bilansilise jääkmaksumuse edasikajastatava ja enam mittekajastatava osa vahel, siis tuleb edasikajastatava osa õiglase väärtus kindlaks määrata. Kui üksusel on varasem kogemus varaosade müümisel, mis on sarnased edasikajastatavale osale või esineb teisi selliste osadega tehtud turutehinguid, on õiglase väärtuse parimaks hinnanguks tegelike tehingute hiljutised hinnad. Kui ei ole selliseid hinnanoteeringuid või hiljutisi turutehinguid, mida saaks kasutada edasikajastatava osa õiglase väärtuse lähteluseks, on õiglase väärtuse parimaks hinnanguks erinevus suurema finantsvara kui terviku õiglase väärtuse ja vara saajalt enam mittekajastatava osa eest saadud tasu vahel.

Kajastamise lõpetamise kriteeriumitele mittevastavad ülekanded

- 3.2.15. Kui ülekande tulemusel ei lõpetata kajastamist, kuna üksusel on säilinud sisuliselt kõik ülekantud vara omandiga seonduvad riskid ja hüved, jätkab üksus ülekantud vara kajastamist tervikuna ning kajastab finantskohustist saadud tasu ulatuses. Järgnevatel perioodidel kajastab üksus ülekantud varast saadud kõiki tulusid ja finantskohustiselt tekkinud kõiki kulusid.

Jätkuv seotus ülekantud varadega

- 3.2.16. Kui üksus ei kannu üle ja tal ei säili sisuliselt kõiki ülekantud vara omandiga seonduvaid riske ja hüvesid ning tal säilib kontroll ülekantud vara üle, siis jätkab üksus ülekantud vara kajastamist oma jätkuva seotuse ulatuses. Üksuse jätkuva seotuse ulatus ülekantud varaga on ulatus, mil määral ta on avatud ülekantud vara väärtuses toimuvatele muutustele. Näiteks:

a) kui üksuse jätkuv seotus esineb ülekantud vara garanteerimise vormis, siis on üksuse jätkuva seotuse ulatus kas i) vara summa või ii) saadud tasu maksimumsumma, mida üksus võib olla kohustatud tagasi maksma („garantiisumma”), sõltuvalt sellest, kumb on madalam;

b) kui üksuse jätkuv seotus esineb ülekantud vara kohta kirjutatud või ostetud optsioonina (või mõlemana), siis üksuse jätkuva seotuse ulatus on ülekantud vara summa, mille üksus võib tagasi osta Siiski, õiglases väärtuses mõõdetava vara kohta kirjutatud müügiptsiooni korral on üksuse jätkuva seotuse ulatus piiratud ülekantud vara õiglase väärtuse või optsiooni täitmishinnaga sõltuvalt sellest, kumb on madalam (vt paragrahv B3.2.13):

c) juhul kui üksuse jätkuv seotus esineb ülekantud vara rahas arveldatava optsiooni või sarnase eraldise vormis, mõõdetakse üksuse jätkuva seotust sarnaselt punktis b kirjeldatud mittehahaltselt arveldatavate optsioonidega.

▼ **M53**

3.2.17. Kui üksus jätkab vara kajastamist oma jätkuva seotuse ulatuses, siis kajastab üksus samuti kaasnevat kohustist. Vaatamata käesolevas standardis toodud teistele mõõtmise nõuetele, mõõdetakse ülekantud vara ja kaasnevat kohustist selliselt, et see peegeldaks üksusel säilinud õigusi ja kohustusi. Kaasnevat kohustist mõõdetakse selliselt, et ülekantud vara ja kaasneva kohustise bilansiline neto jääkmaksumus on:

a) üksusel säilinud õiguste ja kohustuste amortiseeritud soetusmaksumus, kui ülekantud vara mõõdetakse amortiseeritud soetusmaksumuses, või

b) võrdne üksusel säilinud õiguste ja kohustuste õiglase väärtusega mõõdetuna eraldi, kui ülekantud vara mõõdetakse õiglases väärtuses.

3.2.18. Üksus jätkab ülekantud varalt tulenevate kõikide tulude kajastamist oma jätkuva seotuse ulatuses ning kajastab kõiki kaasneva kohustisega seoses tekkinud kulusid.

3.2.19. Edasisel mõõtmisel arvestatakse ülekantud vara ja kaasneva kohustise õiglase väärtuse täheldatud muutusi järjepidevalt nendega koos, vastavalt paragrahvile 5.7.1 ja neid ei tasaarvestata.

3.2.20. Kui üksuse jätkuv seotus puudutab ainult finantsvara üht osa (nt kui üksusel säilib optioon ülekantud vara ühe osa tagasiostmiseks või tal säilib jääkosalus, mistõttu talle ei jää alles sisuliselt kõiki vara omandiga seonduvatest riskidest ja hüvedest ja üksusel säilib kontroll), siis üksus jaotab finantsvara eelneva bilansilise jääkmaksumuse jätkuva seotuse tõttu edasikajastatava osa ning enam mittekajastatava osa vahel nende osade suhteliste õiglase väärtuste alusel ülekandmise kuupäeva seisuga. Sel eesmärgil kehtivad paragrahvis 3.2.14 toodud nõuded. Erinevust järgmise kahe summa:

a) enam mittekajastatavale osale jaotatud bilansilise jääkmaksumuse (mõõdetud kajastamise lõpetamise päeva seisuga) ja

b) enam mittekajastatava osa eest saadud tasu

vahel kajastatakse kasumiaruandes.

3.2.21. Kui ülekantud vara mõõdetakse amortiseeritud soetusmaksumuses, siis käesolevas standardis sätestatud võimalus finantskohustise kajastamiseks õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande ei ole kaasnevale kohustisele rakendatav.

Kõik ülekanded

3.2.22. Kui ülekantud vara kajastamist jätkatakse, siis vara ja kaasnevat kohustist ei tasaarvestata. Samuti ei tasaarvesta üksus ülekantud varalt tulenevaid tuluseid ja kaasnevalt kohustiselt tekkinud kulusid (vt IAS 32 paragrahv 42).

▼ M53

3.2.23. Kui ülekandja annab ülekantava objekti saajale mitterahalise tagatise (nagu näiteks võla- või omakapitaliinstrumentid), siis tagatise kajastamine ülekandja ja saaja arvestuses sõltub sellest, kas ülekantava objekti saajal on õigus tagatist müüa või edasi pantida ja kas ülekandja on jätnud oma kohustused täitmata. Ülekandja ja saaja kajastavad tagatist järgmiselt:

- a) kui saajal on vastavalt lepingule või tavale õigus tagatist müüa või edasi pantida, siis liigitab ülekandja selle vara (nt laenuks antud vara, panditud omakapitaliinstrumentid või tagasiostu nõue) oma finantsseisundi aruandes ümber eraldi teistest varadest;
- b) kui saaja müüb talle panditud tagatise, siis kajastab ta müügist laekunud tulu ja õiglasest väärtusest mõõdetud kohustist tagatise tagastamise kohustuse eest;
- c) kui ülekandja ei täida oma lepingujärgseid kohustusi ja tal ei ole enam õigust tagatise lunastamiseks, siis lõpetab ta tagatise kajastamise ja saaja kajastab tagatist esmalt õiglasest väärtusest mõõdetava varana või juhul, kui ta on tagatise juba maha müünud, siis lõpetab ta tagatise tagastamise kohustuse kajastamise;
- d) välja arvatud punktis c toodud juhul, jätkab ülekandja tagatise kajastamist oma varana ja saaja ei kajasta tagatist varana.

3.3 FINANTSKOHUSTISE KAJASTAMISE LÕPETAMINE

- 3.3.1. Üksus eemaldab finantskohustise (või finantskohustise osa) oma finantsseisundi aruandest siis ja ainult siis, kui see on kustutatud – s.o kui lepingus määratletud kohustus on täidetud, tühistatud või aegunud.
- 3.3.2. Oluliselt erinevate tähtaegadega võlainstrumentide vahetust laenuvõtja ja -andja vahel kajastatakse esialgse finantskohustise kustutamisenä ja uue finantskohustise kajastamisenä. Sarnaselt kajastatakse olemasoleva finantskohustise või selle osa tingimuste olulist muutmist (sõltumata sellest, kas see on tingitud võlgniku finantsraskustest või mitte) esialgse finantskohustise kustutamisenä ja uue finantskohustise kajastamisenä.
- 3.3.3. Erinevus kustutatud või teisele osapoolele ülekantud finantskohustise (või finantskohustise osa) bilansilise jääkmaksumuse ja makstud tasu, sh kõigi ülekantud mitterahaliste varade või võetud kohustiste vahel kajastatakse kasumiaruandes.
- 3.3.4. Kui üksus ostab tagasi osa finantskohustisest, siis jaotab ta finantskohustise eelneva bilansilise jääkmaksumuse edasikajastatava ja enam mittekajastatava osa vahel nende osade suhteliste õiglaste väärtuste alusel tagasiostu kuupäeval. Erinevus a) enam mittekajastatavale osale jaotatud bilansilise jääkmaksumuse ja b) enam mittekajastatava osa eest makstud tasu, sh kõik ülekantud mitterahalised varad või võetud kohustised, vahel kajastatakse kasumiaruandes.

▼ **M53****4. PEATÜKK. Liigitamine****4.1 FINANTSVARA LIIGITAMINE**

4.1.1. Kui ei rakendata paragrahvi 4.1.5, kajastab üksus finantsvara kas edaspidi mõõdetud amortiseeritud soetusmaksumuses, õiglasel väärtuses läbi muu koondkasumi või õiglasel väärtuses muutustega läbi kasumiaruande, võttes aluseks:

- a) nii üksuse ärimudeli finantsvara juhtimiseks kui ka
- b) finantsvara lepingupõhiste rahavoogudega seotud tunnused.

4.1.2. Finantsvara mõõdetakse amortiseeritud soetusmaksumuses, kui mõlemad järgmised tingimused on täidetud:

- a) finantsvara hoitakse ärimudeli raames, mille eesmärk on hoida finantsvara lepingupõhiste rahavoogude kogumiseks, ja
- b) finantsvara lepingutingimustest tulenevad kindlaksmääratud kuupäevadel rahavood, mis on ainult põhiosa ja tasumata põhiosalt arvestatud intressi maksed.

Paragrahvides B4.1.1–B4.1.26 sätestatakse juhised, kuidas neid tingimusi rakendada.

4.1.2A Finantsvara mõõdetakse õiglasel väärtuses muus koondkasumis, kui mõlemad järgmised tingimused on täidetud:

- a) finantsvara hoitakse ärimudeli raames, mille eesmärk saavutatakse nii lepingupõhiste rahavoogude kogumise kui ka finantsvara müümisega, ja
- b) finantsvara lepingutingimustest tulenevad kindlaksmääratud kuupäevadel rahavood, mis on ainult põhiosa ja tasumata põhiosalt arvestatud intressi maksed.

Paragrahvides B4.1.1–B4.1.26 sätestatakse juhised, kuidas neid tingimusi rakendada.

4.1.3. Paragrahvi 4.1.2 punkti b ja paragrahvi 4.1.2A punkti b rakendamisel:

- a) põhiosa on finantsvara õiglane väärtus esmasel kajastamisel. Paragrahvis B4.1.7B on sätestatud lisajuhised põhiosa mõiste tähenduse kohta;
- b) intress koosneb tasust, mida arvestatakse raha ajaväärtuse, teatud ajavahemiku jooksul tasumata põhisummaga seotud krediidiriski ja muude laenamisega seotud põhiliste riskide ja kulude eest, ja kasumimarginaalist. Paragrahvides B4.1.7A ja B4.1.9A–B4.1.9E sätestatakse lisajuhised intressi mõiste tähenduse, kaasa arvatud raha ajaväärtuse kohta.

▼ M53

- 4.1.4. Finantsvara mõõdetakse õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande, välja arvatud juhul, kui seda mõõdetakse amortiseeritud soetusmaksumuses kooskõlas paragrahvi 4.1.2 või õiglases väärtuses muus koondkasumis kooskõlas paragrahvi 4.1.2A. Siiski võib üksus, kui ta kajastab esmaselt konkreetseid investeringuid *omakapitaliinstrumentidesse*, mida muul juhul mõõdetaks õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande, teha tühistamatu otsuse, et järgnevad õiglase väärtuse muutused esitatakse muu koondkasumi osana (vt paragrahvid 5.7.5–5.7.6).

Võimalus määratleda finantsvara õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande

- 4.1.5. Olenemata paragrahvidest 4.1.1–4.1.4 võib üksus esmase kajastamise ajal tühistamatult määratleda, et finantsvara mõõdetakse õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande, kui see kas kõrvaldab või vähendab oluliselt mõõtmise või kajastamise järjepidevust (mida mõnikord nimetatakse „arvestuse mittevastavuseks”), mis muul juhul tekiks varade või kohustiste mõõtmisest või nendelt saadavate kasumite või kahjumite kajastamisest erinevatel alustel (vt paragrahvid B4.1.29–B4.1.32).

4.2 FINANTSKOHUSTISTE LIIGITAMINE

- 4.2.1. Üksus liigitab kõik finantskohustised amortiseeritud soetusmaksumuses järgnevalt mõõdetud kohustistena, välja arvatud:

a) *õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatavad finantskohustised*. Neid kohustisi, sealhulgas kohustisena käsitletavaid *tuletisinstrumente* mõõdetakse edaspidi õiglases väärtuses;

b) finantskohustised, mis tekivad siis, kui finantsvara ülekandmine ei vasta kajastamise lõpetamise kriteeriumitele või kui kehtib jätkuva seotuse printsiip. Selliste finantskohustiste mõõtmisel rakendatakse paragrahve 3.2.15 ja 3.2.17;

c) *finantsgarantiilepingud*. Pärast esmakordset arvelevõtmist mõõdab sellise lepingu väljastaja (kui ei kehti paragrahvi 4.2.1 punkt a või b) seda kahest järgmisest kõrgemaga:

i) osa 5.5 kohaselt kindlaks määratud kahju allahindluse summa ja

ii) algselt kajastatud summa (vt paragrahv 5.1.1), millest on vajaduse korral lahutatud IFRS 15 printsiipide kohaselt kajastatud kumulatiivne tulusumma;

d) siduvad kohustused anda laenu turu intressimäärast madalama intressimääraga. Sellise siduva kohustuse võtja mõõdab seda järgnevalt (kui ei kehti paragrahvi 4.2.1 punkt a) kahest järgmisest kõrgemaga:

i) osa 5.5 kohaselt kindlaks määratud kahju allahindluse summa ja

ii) algselt kajastatud summa (vt paragrahv 5.1.1), millest on vajaduse korral lahutatud IFRS 15 printsiipide kohaselt kajastatud kumulatiivne tulusumma;

▼ M53

- e) tingimuslik tasu, mida kajastab omandaja äriühendus, mille suhtes rakendatakse IFRS 3. Sellist tingimuslikku tasu mõõdetakse järgnevalt õiglasest väärtusest koos muutuste kajastamisega kasumiaruandes.

Võimalus määratleda finantskohustist õiglasest väärtusest muutustega läbi kasumiaruande

- 4.2.2. Üksus võib esmase kajastamise ajal tühistamatult määratleda, et finantskohustist mõõdetakse õiglasest väärtusest muutustega läbi kasumiaruande, kui paragrahv 4.3.5 seda lubab või kui selle tulemuseks on asjakohasem informatsioon, sest see kas

- a) kõrvaldab või vähendab oluliselt mõõtmise või kajastamise järjekindlust (mida mõnikord nimetatakse „arvestuse mitte-vastavuseks”), mis muul juhul tekiks varade või kohustiste mõõtmisest või nendelt saadavate kasumite või kahjumite kajastamisest erinevatel alustel (vt paragrahvid B4.1.29–B4.1.32), või

- b) finantskohustiste või finantsvarade ja -kohustiste rühma juhitakse ja selle tulemuslikkust hinnatakse õiglase väärtuse alusel vastavalt dokumenteeritud riskijuhtimise või investeerimise strateegiale ning informatsiooni selle rühma kohta antakse üksusesiseselt sellel alusel üksuse juhtkonna võtmeisikutele (nagu on määratletud IAS 24-s *Seotud osapooli käsitleva teabe avalikustamine*), näiteks üksuse juhatusele ja tegevjuhile (vt paragrahvid B4.1.33–B4.1.36).

4.3 TULETISINSTRUMENDI TUNNUSTEGA VÄÄRTPABERID

- 4.3.1. Tuletisinstrumendi tunnustega väärtpaber on osa hübriidlepingust (segainstrumendist), mis sisaldab samuti mittetuletisinstrumendist põhilepingut, mille tõttu mõned segainstrumendist tulenevad rahavood kõiguvad sarnaselt eraldiseisva tuletisinstrumendiga. Tuletisinstrumendi tunnustega väärtpaber tingib selle, et kas mõnda või kõiki muidu lepinguga nõutavaid rahavoogusid muudetakse vastavalt kindlaksmääratud intressimäärade, finantsinstrumendi hinnale, kauba hinnale, välisvaluutakursile, hinna- või määraindeksile, krediidireitingule või krediidiindeksile või mõnele muule muutujale, tingimusel et mitterahalise muutuja korral ei ole see lepingu osapoolle spetsiifiline. *Finantsinstrumendiga* seotud tuletisinstrument, mida lepingu kohaselt saab sellest finantsinstrumendist sõltumatult üle kanda või mille vastaspool on selle finantsinstrumendi omast erinev, ei ole tuletisinstrumendi tunnustega väärtpaber, vaid eraldiseisev finantsinstrument.

Finantsvara põhilepingutega hübriidlepingud

- 4.3.2. Kui hübriidleping sisaldab põhilepingut, mis on käesoleva standardi tähenduses vara, rakendab üksus paragrahvide 4.1.1–4.1.5 nõudeid kogu hübriidlepingule.

Muud hübriidlepingud

- 4.3.3. Kui hübriidleping sisaldab põhilepingut, mis ei ole käesoleva standardi tähenduses vara, tuleb tuletisinstrumendi tunnustega väärtpaber põhilepingust eraldada ning arvestada tuletisinstrumendina käesoleva standardi kohaselt siis ja ainult siis, kui:

- a) tuletisinstrumendi tunnustega väärtpaberi majanduslikud näitajad ja riskid pole põhilepingu majanduslike näitajate ja riskidega tihedalt seotud (vt paragrahvid B4.3.5 ja B4.3.8);

▼ M53

b) tuletsinstrumenti tunnustega väärtpaberiga samasuguste tingimustega eraldiseisev instrument vastaks tuletsinstrumenti määratlusele ja

c) hübriidlepingut ei mõõdetata õiglas väärtuses muutustega läbi kasumiaruande (st kui tuletsinstrument, mis on varjatud finantskohustises, mida kajastatakse õiglas väärtuses muutustega läbi kasumiaruande, ei ole eraldatud).

4.3.4. Kui tuletsinstrumenti tunnustega väärtpaber on eraldatud, arvestatakse põhilepingut vastavalt sellekohastele standarditele. Käesolev standard ei käsitle seda, kas tuletsinstrumenti tunnustega väärtpaberit tuleb finantsseisundi aruandes eraldi esitada.

4.3.5. Vaatamata paragrahvidele 4.3.3 ja 4.3.4, kui leping sisaldab ühte või mitut tuletsinstrumenti tunnustega väärtpaberit ja põhileping ei ole käesoleva standardi tähenduses vara, võib üksus määratlada kogu hübriidlepingu kajastatavaks õiglas väärtuses muutustega läbi kasumiaruande, välja arvatud juhtudel kui:

a) tuletsinstrumenti tunnustega väärtpaber ei muuda oluliselt rahavoogusid, mis muul juhul oleksid lepinguga nõutavad, või

b) sarnase hübriidinstrumenti esmakordsel käsitlemisel on vähese analüüsiga või ilma analüüsita selge, et tuletsinstrumenti tunnustega väärtpaberi eraldamine on keelatud, nagu näiteks laenus varjatud ettemakse optsioon, mis lubab valdajal laenu ette maksta ligilähedaselt selle amortiseeritud soetusmaksumuses.

4.3.6. Kui käesoleva standardi kohaselt peab üksus tuletsinstrumenti tunnustega väärtpaberi põhilepingust eraldama, kuid ta ei suuda tuletsinstrumenti tunnustega väärtpaberit eraldi mõõta kas selle omandamisel või järgneva finantsaruandluse perioodi lõppkuupäeval, määratleb ta kogu hübriidlepingu õiglas väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatavaks.

4.3.7. Kui üksus ei saa tuletsinstrumenti tunnustega väärtpaberi õiglast väärtust selle instrumenti tingimuste põhjal usaldusväärselt mõõta, on tuletsinstrumenti tunnustega väärtpaberi õiglane väärtus hübriidlepingu õiglase väärtuse ja põhilepingu õiglase väärtuse vahe. Kui üksus ei saa tuletsinstrumenti tunnustega väärtpaberi õiglast väärtust seda meetodit kasutades mõõta, rakendatakse paragrahvi 4.3.6 ja hübriidleping määratletakse õiglas väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatavaks.

4.4 ÜMBERLIIGITAMINE

4.4.1. Siis ja ainult siis, kui üksus muudab oma finantsvara juhtimise ärimudelit, liigib ta ümber kõik mõjutatud finantsvarad kooskõlas paragrahvidega 4.1.1–4.1.4. Vt paragrahve 5.6.1–5.6.7, B4.4.1–B4.4.3 ja B5.6.1–B5.6.2 täiendavate juhiste saamiseks finantsvara ümberliigitamise kohta.

4.4.2. Üksus ei liigita ümber ühtegi finantskohustist.

4.4.3. Järgmised asjaolude muutused ei ole ümberliigitused paragrahvide 4.4.1–4.4.2 tähenduses:

a) objekt, mis oli eelnevalt määratletud ja efektiivne riskimaandamisinstrument rahavoogude või netoinvesteeringute riskimaandamisel, ei liigitu enam selleks;

▼ M53

b) objekt muutub määratletud ja efektiivseks riskimaandamisinstrumendiks rahavoogude või netoinvesteeringute riskimaandamisel;

c) mõõtmise muudatused vastavalt osale 6.7.

5. PEATÜKK. Mõõtmine

5.1 ESMANE MÕÕTMINE

5.1.1. Üksus mõõdab esmasel kajastamisel finantsvara või -kohustist selle õiglases väärtuses, millele on lisatud või millest on maha arvatud finantsvara või -kohustise puhul, mida ei kajastata õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande, tehingukulutused, mis on otseselt seotud finantsvara omandamise või finantskohustise emiteerimisega. Välja on arvatud nõuded ostjate vastu, mida reguleerib paragrahv 5.1.3

5.1.1A Juhul kui finantsvara või -kohustise õiglane väärtus esmasel kajastamisel erineb siiski tehinguhinnast, rakendab üksus paragrahvi B5.1.2A.

5.1.2. Kui üksus kasutab arvelduspäevapõhist arvestust vara suhtes, mida järgnevalt mõõdetakse amortiseeritud soetusmaksumuses, kajastatakse vara esmaselt õiglases väärtuses tehingupäeval (vt paragrahvid B3.1.3–B3.1.6).

5.1.3. Vaatamata paragrahvis 5.1.1 esitatud nõudele, mõõdab üksus esmasel kajastamisel nõudeid ostjate vastu, millel puudub oluline rahastamis-komponent (mis määratakse kindlaks kooskõlas IFRS 15-ga), nende tehinguhinnas (nagu on määratletud IFRS 15-s).

5.2 FINANTSVARADE HILISEM MÕÕTMINE

5.2.1. Pärast esmast kajastamist mõõdab üksus finantsvara kooskõlas paragrahvidega 4.1.1–4.1.5 kas:

a) amortiseeritud soetusmaksumuses;

b) õiglases väärtuses läbi muu koondkasumi või

c) õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande.

5.2.2. Üksus rakendab osas 5.5 sätestatud väärtuse languse nõudeid finantsvarale, mida mõõdetakse amortiseeritud soetusmaksumuses kooskõlas paragrahvi 4.1.2, ja finantsvarale, mida mõõdetakse õiglases väärtuses läbi muu koondkasumi kooskõlas paragrahvi 4.1.2A.

5.2.3. Üksus rakendab paragrahvides 6.5.8–6.5.14 (ja kohaldatavuse korral IAS 39 paragrahvides 89–94 portfelli intressimäärariski maandamise korral õiglase väärtuse riskimaandamise arvestuse kohta) sätestatud riskimaandamise arvestuse nõudeid finantsvarale, mis on määratletud riskimaandamise objektina ⁽¹⁾.

⁽¹⁾ Vastavalt paragrahvi 7.2.21 võib üksus valida arvestusmeetodi, mille kohaselt jätkatakse käesoleva standardi 6. peatüki nõuete asemel IAS 39 riskimaandamisarvestuse nõuete rakendamist. Kui üksus on selle valiku teinud, ei ole käesolevas standardis esitatud viited 6. peatüki konkreetsetele riskimaandamisarvestuse nõuetele asjakohased. Nende asemel rakendab üksus IAS 39 vastavaid riskimaandamisarvestuse nõudeid.

▼ M53

5.3 FINANTSKOHUSTISTE HILISEM MÕÕTMINE

5.3.1. Pärast esmast kajastamist mõõdab üksus finantskohustist kooskõlas paragrahvidega 4.2.1–4.2.2.

5.3.2. Üksus rakendab paragrahvides 6.5.8–6.5.14 (ja kohaldatavuse korral IAS 39 paragrahvides 89–94 portfelli intressimäärariski maandamise korral õiglase väärtuse riskimaandamise arvestuse kohta) sätestatud riskimaandamise arvestuse nõudeid finantskohustisele, mis on määratletud riskimaandamise objektina.

5.4 AMORTISEERITUD SOETUSMAKSUMUSE MÕÕTMINE

Finantsvarad

Sisemise intressimäära meetod

5.4.1. Intressitulu arvutamiseks kasutatakse *sisemise intressimäära meetodit* (vt lisa A ja paragrahvid B5.4.1–B5.4.7). Selle arvutamiseks rakendatakse *sisemist intressimäära finantsvara bilansilisele brutojääkmaksumusele*, välja arvatud:

a) *krediidi tõttu langenud väärtusega ostetud või tekkinud finantsvara puhul*. Nimetatud finantsvara korral rakendab üksus *krediidiga korrigeeritud sisemist intressimäära* esmasel kajastamisel määratud *finantsvara amortiseeritud soetusmaksumusele*;

b) *sellise finantsvara puhul, mis ei ole krediidi tõttu langenud väärtusega ostetud või tekkinud finantsvara, kuid mis hiljem on muutunud krediidi tõttu langenud väärtusega finantsvaraks*. Nimetatud finantsvara korral rakendab üksus *sisemist intressimäära järgnevatel aruandeperioodidel finantsvara amortiseeritud soetusmaksumusele*.

5.4.2. Üksus, kes rakendab aruandeperioodil intressitulu arvutamiseks *sisemise intressimäära meetodit* finantsvara amortiseeritud soetusmaksumusele kooskõlas paragrahvi 5.4.1 punktiga b, rakendab järgnevatel perioodidel intressitulu arvutamiseks *sisemist intressimäära bilansilisele brutojääkmaksumusele*, kui finantsinstrumendi krediidirisk paraneb, nii et finantsvara väärtus ei ole enam krediidi tõttu langenud, ning parenemist saab objektiivselt seostada sündmusega, mis toimub pärast paragrahvi 5.4.1 punkti b nõuete rakendamist (näiteks laenuvõtja krediidireitingu paranemine).

Lepingupõhiste rahavoogude muutmine

5.4.3. Kui finantsvara lepingupõhised rahavood räägitakse uuesti läbi või neid muudetakse muul viisil ning uued läbirääkimised või muutmine ei põhjusta selle finantsvara kajastamise lõpetamist vastavalt käesolevale standardile, arvutab üksus ümber finantsvara bilansilise brutojääkmaksumuse ning kajastab *muudatusest tingitud kasumit või kahjumit* kasumiaruandes. Finantsvara bilansiline brutojääkväärtus arvutatakse ümber uuesti läbi räägitud või muudetud lepingupõhiste

▼ **M53**

rahavoogude nüüdisväärtuses, mida on diskonteeritud finantsvara esialgse sisemise intressimääraga (või krediidi tõttu langenud väärtusega ostetud või tekkinud finantsvara korral krediidiga korrigeeritud sisemise intressimääraga) või kohaldatavuse korral paragrahvi 6.5.10 kohaselt arvutatud muudetud sisemise intressimääraga. Muudetud finantsvara bilansilist jääkväärtust korrigeeritakse kõikide esinenud kulude või tasudega, mis amortiseeritakse muudetud finantsvara järelejäänud tähtaja jooksul.

Mahakandmine

- 5.4.4. Üksus vähendab otseselt finantsvara bilansilist brutojääkmaksumust, kui üksusel ei ole mõistlikku ootust, et finantsvara maksumus saab täielikult või osaliselt kaetud. Mahakandmine tähendab kajastamise lõpetamise sündmust (vt paragrahvi B3.2.16 punkt r).

▼ **M74**

Viiteintressimäära reformist tulenevad muudatused lepingupõhiste rahavoogude kindlaksmääramise aluses

- 5.4.5. Üksus rakendab paragrahve 5.4.6–5.4.9 finantsvara või -kohustise suhtes siis ja ainult siis, kui selle finantsvara või -kohustise lepingupõhiste rahavoogude kindlaksmääramise alus viiteintressimäära reformi tulemusena muutub. Selles kontekstis tähendab mõiste „viiteintressimäära reform” kogu turgu hõlmavat viiteintressimäära reformi, nagu on kirjeldatud paragrahvis 6.8.2.

- 5.4.6. Finantsvara või -kohustise lepingupõhiste rahavoogude kindlaksmääramise alus võib muutuda:

- a) seoses finantsinstrumendi esmasel kajastamisel kindlaks määratud lepingutingimuste muutmisega (näiteks muudetakse lepingutingimusi, et asendada viiteintressimäär alternatiivse viitemääraga);
- b) sellisel viisil, mida ei võetud arvesse ega käsitletud lepingutingimustes finantsinstrumendi esmasel kajastamisel, ilma lepingutingimusi muutmata (näiteks muudetakse viiteintressimäära arvutamise meetodit ilma lepingutingimusi muutmata) ja/või
- c) olemasoleva lepingutingimuse aktiveerimise tõttu (näiteks kohaldatakse olemasolevat varuklauslit).

- 5.4.7. Praktilise abinõuna rakendab üksus paragrahvi B5.4.5, et arvestada finantsvara või -kohustise lepinguliste rahavoogude kindlaksmääramise aluse muudatust, mis on nõutav viiteintressimäära reformi tõttu. Seda praktilist abinõud rakendatakse ainult selliste muudatuste suhtes ja ainult selles ulatuses, mis on nõutav viiteintressimäära reformi tõttu (vt ka paragrahv 5.4.9). Lepingupõhiste rahavoogude kindlaksmääramise alust on vaja viiteintressimäära reformi tõttu muuta üksnes siis ja ainult siis, kui täidetud on mõlemad järgmised tingimused:

- a) muudatus on vajalik viiteintressimäära reformi otsesel tagajärjel ning
- b) uus lepingupõhiste rahavoogude kindlaksmääramise alus on majanduslikult samaväärne eelmise alusega (st muudatusele vahetult eelnenud alus).

▼ **M74**

5.4.8. Näited muudatustest, millest tulenevalt on põhjendatud kehtestada uus lepingupõhiste rahavoogude kindlaksmääramise alus, mis on majanduslikult samaväärne eelmise alusega (st muudatusele vahetult eelnenud alus), on järgmised:

- a) finantsvara või -kohustise lepingupõhiste rahavoogude kindlaksmääramiseks kasutatava olemasoleva viiteintressimäära asendamine alternatiivse viitemääraga (või sellise viiteintressimäära reformi rakendamine, muutes viiteintressimäära arvutamiseks kasutatavat meetodit), lisades fikseeritud marginaali, mida on vaja olemasoleva viiteintressimäära ja alternatiivse viitemäära vahelise baaserinevuse kompenseerimiseks;
- b) korrigeerimisperioodi, korrigeerimiskuupäevade või kupongimaksete kuupäevade vaheliste päevade arvu muutmine, et rakendada viiteintressimäära reformi; ning
- c) varusätte lisamine finantsvara või -kohustise lepingutingimustele, et võimaldada rakendada punktides a ja b kirjeldatud muudatusi.

5.4.9. Kui finantsvaras või -kohustises tehakse lisaks lepingupõhiste rahavoogude kindlaksmääramise aluse muudatustele, mis tulenevad viiteintressimäära reformist, ka muid muudatusi, rakendab üksus kõigepealt paragrahvis 5.4.7 sätestatud praktilise abinõu viiteintressimäära reformi tõttu nõutavate muudatuste suhtes. Seejärel rakendab üksus käesoleva standardi kohaselt kohaldatavad nõuded mis tahes täiendavate muudatuste suhtes, mille suhtes praktilist abinõud ei rakendata. Kui täiendav muudatus ei too kaasa finantsvara või -kohustise kajastamise lõpetamist, rakendab üksus selle täiendava muudatuse arvestamiseks paragrahvi 5.4.3 või paragrahvi B5.4.6, nagu on asjakohane. Kui täiendav muudatus toob kaasa finantsvara või -kohustise kajastamise lõpetamise, kohaldab üksus kajastamise lõpetamise nõudeid.

▼ **M53**

5.5 VÄÄRTUSE LANGUS

Eeldatava krediidikahju kajastamine*Üldine lühenemisviis*

5.5.1. Üksus kajastab *eeldatava krediidikahju allahindlust* paragrahvi 4.1.2 või 4.1.2A kohaselt mõõdetava finantsvara, rendinõude, lepingulise vara või siduva laenuandmiskohustuse ja väärtuse languse nõuete rakendusallasse kuuluva finantsgarantiilepingu suhtes kooskõlas paragrahvi 2.1 punktiga g, paragrahvi 4.2.1 punktiga c või d.

5.5.2. Üksus rakendab väärtuse languse nõudeid kahju allahindluse kajastamise ja mõõtmise eesmärgil finantsvarale, mida mõõdetakse õiglaselt väärtuses muus koondkasumis kooskõlas paragrahvi 4.1.2A. Kahju allahindlus kajastatakse siiski muus koondkasumis ja see ei vähenda finantsvara bilansilist jääkmaksumust finantsseisundi aruandes.

▼ **M53**

5.5.3. Võttes arvesse paragrahve 5.5.13–5.5.16, mõõdab üksus igal aruandekuupäeval finantsinstrumendi kahju allahindlust summas, mis võrdub *kehtivusaja jooksul eeldatava krediidikahju* summaga, juhul kui vastava finantsinstrumendi krediidirisk on pärast esmast kajastamist oluliselt suurenenud.

5.5.4. Väärtuse languse nõuete eesmärk on kajastada kehtivusaja jooksul eeldatavat krediidikahju kõigi finantsinstrumentide suhtes, mille – individuaalselt või kollektiivselt hinnatud – krediidirisk on pärast esmast kajastamist oluliselt suurenenud, võttes arvesse kogu mõistlikku ja põhjendatud informatsiooni, kaasa arvatud tulevikku vaatavat informatsiooni.

5.5.5. Võttes arvesse paragrahve 5.5.13–5.5.16, kui finantsinstrumendi krediidirisk ei ole aruandekuupäeval esmase kajastamisega võrreldes oluliselt suurenenud, mõõdab üksus selle finantsinstrumendi kahju allahindlust *12 kuu jooksul eeldatava krediidikahju* summas.

5.5.6. Siduvate laenuandmiskohustuste ja finantsgarantiilepingute korral loetakse seoses väärtuse languse nõuete rakendamisega esmase kajastamise kuupäevaks kuupäeva, millal üksusest saab tühistamatu kohustuse osapool.

5.5.7. Kui üksus mõõtis finantsinstrumendi kahju allahindlust eelmisel aruandeperioodil kehtivusaja jooksul eeldatava krediidikahju summas, kuid teeb käesoleval aruandekuupäeval kindlaks, et paragrahvi 5.5.3 tingimus ei ole enam täidetud, mõõdab üksus kahju allahindlust summas, mis võrdub 12 kuu jooksul eeldatava krediidikahju summaga käesoleval aruandekuupäeval.

5.5.8. Üksus kajastab kasumiaruandes väärtuse langusest tingitud kasumi või kahjumina eeldatava krediidikahju (või tühistamise) summat, mis on vajalik kahju allahindluse korrigeerimiseks aruandekuupäeval summani, mis kuulub kajastamisele käesoleva standardi kohaselt.

Krediidiriski olulise suurenemise kindlakstegemine

5.5.9. Üksus hindab igal aruandekuupäeval, kas finantsinstrumendi krediidirisk on pärast esmast kajastamist oluliselt suurenenud. Hindamisel kasutab üksus finantsinstrumendi eeldatava kehtivusaja jooksul esineva kohustuste täitmata jätmise riski muutust, mitte eeldatava krediidikahju summa muutust. Nimetatud hinnangu andmiseks võrdleb üksus finantsinstrumendiga seotud kohustuste täitmata jätmise riski aruandekuupäeval finantsinstrumendiga seotud kohustuste täitmata jätmise riskiga esmase kajastamise kuupäeval ning võtab arvesse liigsete kulude või pingutusteta kättesaadavat mõistlikku ja põhjendatud informatsiooni, mis viitab krediidiriski olulisele suurenemisele pärast esmast kajastamist.

▼ **M53**

- 5.5.10. Üksus võib eeldada, et finantsinstrumendiga seotud krediidirisk ei ole pärast esmast kajastamist oluliselt suurenenud, kui aruandekuupäeva seisuga kindlaks tehtud finantsinstrumendi krediidirisk on madal (vt paragrahvid B5.5.22–B5.5.24).
- 5.5.11. Kui ilma liigsete kulude või pingutusteta on võimalik saada mõistlikku ja põhjendatud tulevikku vaatavat informatsiooni, ei või üksus tugineda ainult informatsioonile tähtpäevaks tasumata nõuete kohta, kui ta uurib, kas krediidirisk on pärast esmast kajastamist oluliselt suurenenud. Kui aga ilma liigsete kulude või pingutusteta ei ole võimalik saada tähtpäevaks tasumata jätmise andmetest rohkem tulevikku vaatavat (individuaalset või kollektiivset) informatsiooni, võib üksus siiski kasutada tähtpäevaks tasumata jätmise andmeid, et teha kindlaks, kas krediidirisk on pärast esmast kajastamist oluliselt suurenenud. Olenemata sellest, kuidas üksus krediidiriski olulist suurenemist hindab, kehtib vaidlustatav eeldus, et krediidirisk on pärast esmast kajastamist oluliselt suurenenud juhul, kui lepingulised maksed on tasumata rohkem kui 30 päeva pärast maksetähtpäeva. Üksus võib selle eelduse vaidlustada, kui üksusel on ilma liigsete kulude või pingutusteta kättesaadavat mõistlikku ja põhjendatud informatsiooni, mis näitab, et krediidirisk ei ole pärast esmast kajastamist oluliselt suurenenud, kuigi lepingulised maksed on tasumata rohkem kui 30 päeva pärast maksetähtpäeva. Vaidlustatav eeldus ei kehti juhul, kui üksus teeb krediidiriski olulise suurenemise kindlaks enne maksetähtpäeva ületamist rohkem kui 30 päeva võrra.

Muudetud finantsvara

- 5.5.12. Kui finantsvara lepingupõhised rahavood on uuesti läbi räägitud või neid on muudetud ja finantsvara kajastamist ei lõpetatud, hindab üksus kooskõlas paragrahviga 5.5.3, kas finantsinstrumendi krediidirisk on oluliselt suurenenud, ja võrdleb:
- a) kohustuste rikkumise riski aruandekuupäeval (muudetud lepingutingimuste põhjal) ja
 - b) kohustuste rikkumise riski esmase kajastamise seisuga (algsete muutmata lepingutingimuste põhjal).

Krediidi tõttu langenud väärtusega ostetud või tekkinud finantsvara

- 5.5.13. Vaatamata paragrahvidele 5.5.3 ja 5.5.5, kajastab üksus aruandekuupäeval ainult kehtivusajal eeldatava krediidikahju kumulatiivseid muutusi alates esmasest kajastamisest krediidi tõttu langenud väärtusega ostetud või tekkinud finantsvara kahju allahindlusena.
- 5.5.14. Üksus kajastab igal aruandekuupäeval kasumiaruandes väärtuse langusest tuleneva kasumi või kahjumina summat, mille võrra kehtivusajal eeldatav krediidikahju on muutunud. Üksus kajastab kehtivusajal eeldatava krediidikahju soodsaid muutusi väärtuse langusest tuleneva kasumina, isegi kui kehtivusajal eeldatav krediidikahju on väiksem kui esmase kajastamise ajal eeldatud rahavoogude hulka arvestatud eeldatava krediidikahju summa.

▼ **M53**

Lihtsustatud meetod, mida rakendatakse nõuetele ostjate vastu, lepingulisele varale ja rendinõuetele

▼ **M54**

- 5.5.15. Vaatamata paragrahvidele 5.5.3 ja 5.5.5 mõõdab üksus kahju allahindlust alati summas, mis võrdub järgmiste objektide kehtivusaja eeldatava krediidikahjuga:

▼ **M53**

- a) nõuded ostjate vastu või lepingulised varad, mis tulenevad IFRS 15 rakendusallasse kuuluvatest tehingutest ja mis:

i) ei sisalda olulist rahastamiskomponenti (või kui üksus rakendab kuni üheaastaste lepingute suhtes praktilist abinõud) vastavalt IFRS 15-le või

ii) sisaldavad olulist rahastamiskomponenti vastavalt IFRS 15-le, kui üksus valib arvestusmeetodiks võimaluse mõõta kahju allahindlust kehtivusajal eeldatava krediidikahju summas. Kõnealust arvestusmeetodit rakendatakse kõigile sellistele nõuetele ostjate vastu või lepingulistele varadele, kuid seda võidakse rakendada nõuetele ostjate vastu ja lepingulistele varadele eraldi;

▼ **M54**

- b) rendinõuded, mis tulenevad IFRS 16 rakendusallasse kuuluvatest tehingutest, kui üksus valib arvestusmeetodiks võimaluse mõõta kahju allahindlust kehtivusajal eeldatava krediidikahju summas. Kõnealust arvestusmeetodit rakendatakse kõigile rendinõuetele, kuid seda võidakse rakendada kapitalirendi ja kasutusrendi nõuetele eraldi.

▼ **M53**

- 5.5.16. Üksus võib valida arvestusmeetodid, mida rakendatakse nõuetele ostjate vastu, rendinõuetele ja lepingulistele varadele, üksteisest sõltumatult.

Eeldatava krediidikahju mõõtmine

- 5.5.17. Üksus võtab finantsinstrumendi eeldatava krediidikahju mõõtmisel arvesse:

a) erapooletut ja tõenäosusega kaalutud summat, mis tehakse kindlaks võimalike erinevate tulemuste hindamisega;

b) raha ajaväärtust ja

c) aruandekuupäeval ilma liigsete kulude või pingutusteta kättesaadavat mõistlikku ja põhjendatud informatsiooni minevikus toimunud sündmuste, praeguste tingimuste ja tulevaste majandustingimuste prognooside kohta.

- 5.5.18. Eeldatava krediidikahju mõõtmisel ei pea üksus tingimata kindlaks tegema kõiki võimalikke stsenaariume. Siiski peab ta arvesse võtma krediidikahju tekkimise riski või tõenäosust, kajastades nii võimalust, et krediidikahju tekib, kui ka võimalust, et krediidikahju ei teki, isegi kui krediidikahju tekkimise võimalus on väga väike.

▼ **M53**

- 5.5.19. Eeldatava krediidikahju mõõtmisel arvesse võetav maksimaalne periood on lepingu maksimaalne kehtivusaeg (koos võimalike pikendamistega), mille jooksul üksus on avatud krediidiriskile, ja mitte sellest pikem periood, isegi kui pikem periood on kooskõlas äritegevuse praktikaga.
- 5.5.20. Mõned finantsinstrumentid sisaldavad siiski nii laenu kui ka kasutamata kohustuse komponenti ning üksuse lepingust tulenev õigus nõuda tagasimaksmist ja tühistada kasutamata kohustus ei piira üksuse avatust krediidikahjule lepingukohasel etteteatamisperioodil. Selliste ja ainult nende finantsinstrumentide puhul mõõdab üksus eeldatavat krediidikahju perioodi suhtes, mille jooksul üksus on krediidiriskile avatud ja eeldatavat krediidikahju ei leevendataks krediidiriski juhtimise abinõudega, isegi kui see periood on lepingu maksimaalsest kehtivusajast pikem.

5.6 FINANTSVARA ÜMBERLIIGITAMINE

- 5.6.1. Kui üksus liigitab finantsvara ümber kooskõlas paragrahvi 4.4.1, rakendab ta ümberliigitust edasiulatuvalt alates *ümberliigitamise kuupäevast*. Üksus ei korrigeeri varem kajastatud kasumit, kahjumit (sealhulgas väärtuse langusest tulenevat kasumit või kahjumit) ega intressi. Nõuded ümberliigitamisele on sätestatud paragrahvides 5.6.2–5.6.7.
- 5.6.2. Kui üksus paigutab finantsvara ümberliigitamise käigus amortiseeritud soetusmaksumuses mõõtmise kategooriast õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande mõõtmise kategooriasse, mõõdetakse vara õiglane väärtus ümberliigitamise kuupäeva seisuga. Kasum või kahjum, mis tekib finantsvara varasema amortiseeritud soetusmaksumuse ja õiglase väärtuse vahe tõttu, kajastatakse kasumiaruandes.
- 5.6.3. Kui üksus paigutab finantsvara ümberliigitamise käigus õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande mõõtmise kategooriast amortiseeritud soetusmaksumuses mõõtmise kategooriasse, saab vara õiglasest väärtusest ümberliigitamise kuupäeval selle uus bilansiline brutojääkmaksumus (vt paragrahvi B5.6.2 juhiste saamiseks ümberliigitamise kuupäeva seisuga sisemise intressimäära ja kahju allahindluse kindlaksmääramise kohta).
- 5.6.4. Kui üksus paigutab finantsvara ümberliigitamise käigus amortiseeritud soetusmaksumuses mõõtmise kategooriast õiglases väärtuses muus koondkasumis mõõtmise kategooriasse, mõõdetakse vara õiglane väärtus ümberliigitamise kuupäeva seisuga. Kasum või kahjum, mis tekib finantsvara varasema amortiseeritud soetusmaksumuse ja õiglase väärtuse vahe tõttu, kajastatakse muus koondkasumis. Sisemist intressimäära ja eeldatava krediidikahju mõõtmise tulemusi ümberliigitamise tagajärjel ei korrigeerita (vt paragrahv B5.6.1).

▼ M53

5.6.5. Kui üksus paigutab finantsvara ümberliigitamise käigus õiglasest väärtuses muus koondkasumis mõõtmise kategooriast amortiseeritud soetusmaksumuses mõõtmise kategooriasse, liigitatakse finantsvara ümber õiglasest väärtuses ümberliigitamise kuupäeva seisuga. Siiski eemaldatakse omakapitalist varem muus koondkasumis kajastatud kumulatiivne kasum või kahjum ning seda korrigeeritakse vastavalt finantsvara õiglasele väärtusele ümberliigitamise kuupäeva seisuga. Selle tulemusena mõõdetakse finantsvara ümberliigitamise kuupäeval nii, nagu oleks seda alati mõõdetud amortiseeritud soetusmaksumuses. Kõnealune korrigeerimine mõjutab muud koondkasumit, kuid ei mõjuta kasumiaruannet ja ei ole seega ümberliigitamiskanne (vt IAS 1 *Finantsaruannete esitamine*). Sisemist intressimäära ja eeldatava krediidi- kahju mõõtmise tulemusi ümberliigitamise tagajärjel ei korrigeerita (vt paragrahv B5.6.1).

5.6.6. Kui üksus paigutab finantsvara ümberliigitamise käigus õiglasest väärtuses muutustega läbi kasumiaruande mõõtmise kategooriast õiglasest väärtuses muus koondkasumis mõõtmise kategooriasse, jätkatakse finantsvara mõõtmist õiglasest väärtuses (vt paragrahvi B5.6.2 juhiste saamiseks ümberliigitamise kuupäeva seisuga sisemise intressimäära ja kahju allahindluse kindlaksmääramise kohta).

5.6.7. Kui üksus paigutab finantsvara ümberliigitamise käigus õiglasest väärtuses muus koondkasumis mõõtmise kategooriast õiglasest väärtuses muutustega läbi kasumiaruande mõõtmise kategooriasse, jätkatakse finantsvara mõõtmist õiglasest väärtuses. Eelnevalt muus koondkasumis kajastatud kumulatiivne kasum või kahjum liigitatakse ümberliigitamise kuupäeval omakapitalist ümber kasumiaruandesse ümberliigitamiskandena (vt IAS 1).

5.7 KASUMID JA KAHJUMID

5.7.1. Õiglasest väärtuses mõõdetud finantsvarast või -kohustisest saadud kasum või kahjum kajastatakse kasumiaruandes, välja arvatud juhul, kui:

- a) see on riskimaandamissuhte osa (vt paragrahve 6.5.8–6.5.14 ja kohaldatavuse korral IAS 39 paragrahve 89–94 portfelli intressimäärariski maandamise korral õiglase väärtuse riskimaandamise arvestuse kohta);
- b) see on investering omakapitaliinstrumenti ja üksus on otsustanud esitada sellelt investeringult saadud kasumi ja kahjumi muus koondkasumis kooskõlas paragrahviga 5.7.5;
- c) see on finantskohustis, mida määratletakse õiglasest väärtuses muutustega läbi kasumiaruande, ning üksus on kohustatud esitama kohustise *krediidiriski* muutuste mõju muus koondkasumis kooskõlas paragrahviga 5.7.7 või
- d) see on finantsvara, mida mõõdetakse õiglasest väärtuses muus koondkasumis vastavalt paragrahvile 4.1.2A, ning üksus on kohustatud kajastama mõnesid õiglase väärtuse muutusi muus koondkasumis kooskõlas paragrahviga 5.7.10.

▼ **M53**

5.7.1A *Dividende* kajastatakse kasumiaruandes ainult juhul, kui:

- a) üksusel on tekkinud õigus dividendimakse saamiseks;
- b) on tõenäoline, et üksus saab dividendidest tulenevalt majanduslikku kasu, ja
- c) dividendide summat on võimalik usaldusväärselt mõõta.

5.7.2. Amortiseeritud soetusmaksumuses mõõdetud finantsvarast, mis ei ole riskimaandamissuhte osa (vt paragrahve 6.5.8–6.5.14 ja kohaldatavuse korral IAS 39 paragrahve 89–94 portfelli intressimäärariski maandamise korral õiglase väärtuse riskimaandamise arvestuse kohta) saadud kasum kajastatakse kasumiaruandes, kui finantsvara kajastamine lõpetatakse, see liigitatakse ümber kooskõlas paragrahviga 5.6.2 amortisatsiooniprotsessi jooksul või eesmärgiga kajastada väärtuse langusest tulenevat kasumit või kahjumit. Üksus rakendab paragrahve 5.6.2 ja 5.6.4, kui ta eemaldab ümberliigitamise käigus finantsvara amortiseeritud soetusmaksumuses mõõtmise kategooriast. Amortiseeritud soetusmaksumuses mõõdetud finantskohustisest, mis ei ole riskimaandamissuhte osa (vt paragrahve 6.5.8–6.5.14 ja kohaldatavuse korral IAS 39 paragrahve 89–94 portfelli intressimäärariski maandamise korral õiglase väärtuse riskimaandamise arvestuse kohta) saadud kasum kajastatakse kasumiaruandes, kui finantskohustise kajastamine lõpetatakse, ja amortisatsiooniprotsessi kaudu (vt paragrahvi B5.7.2 juhiste saamiseks vahetuskursikasumite ja -kahjumite kohta).

5.7.3. Kasum või kahjum finantsvarast või -kohustisest, mis on riskimaandamissuhte osa, kajastatakse vastavalt paragrahvidele 6.5.8–6.5.14 ja kohaldatavuse korral IAS 39 paragrahvidele 89–94 portfelli intressimäärariski maandamise korral õiglase väärtuse riskimaandamise arvestuse kohta.

5.7.4. Kui üksus kasutab finantsvara kajastamiseks arvelduspäevapõhist arvestust (vt paragrahvid 3.1.2, B3.1.3 ja B3.1.6), siis tehingupäeva ja arvelduspäeva vahel saada oleva vara õiglase väärtuse mis tahes muutust ei kajastata nende varade puhul, mida kajastatakse amortiseeritud soetusmaksumuses. Õiglases väärtuses mõõdetud varade puhul kajastatakse õiglase väärtuse muutust vastavalt paragrahvile 5.7.1 siiski kasumiaruandes või muus koondkasumis. Väärtuse languse nõuete rakendamisel loetakse tehingupäevaks esmase kajastamise kuupäeva.

Investeeringud omakapitaliinstrumentidesse

5.7.5. Üksus võib esmasel kajastamisel teha tühistamatu valiku esitada muus koondkasumis sellise investeeringu õiglase väärtuse edaspidised muutused, mis tehti käesoleva standardi rakendusalasle kuuluvasse omakapitaliinstrumenti, mida ei *hoita kauplemiseesmärgil* ja mis ei ole ka omandaja tingimuslik tasu äriühenduses, milles suhtes rakendatakse IFRS 3 (vt paragrahvi B5.7.3 juhiste saamiseks vahetuskursikasumite ja -kahjumite kohta).

5.7.6. Kui üksus teeb paragrahvis 5.7.5 osutatud valiku, kajastab ta kõnealuselt investeeringult saadud dividende kasumiaruandes kooskõlas paragrahviga 5.7.1A.

▼ **M53**

Õiglates väärtuses muutustega läbi kasumiaruande määratletud kohustised

5.7.7. Üksus esitab paragrahvi 4.2.2 või paragrahvi 4.3.5 kohaselt õiglates väärtuses muutustega läbi kasumiaruande määratletud finantskohustisest saadud kasumi või kahjumi järgmiselt:

a) finantskohustise õiglase väärtuse muutuse summa, mis on seostatav selle kohustise krediidiriski muutustega, esitatakse muus koondkasumis (vt paragrahvid B5.7.13–B5.7.20) ja

b) kohustise õiglase väärtuse muutuse ülejäänud summa esitatakse kasumiaruandes,

välja arvatud juhul, kui kohustise krediidiriski muutuste mõju käsitlemine punktis a kirjeldatud viisil tekitaks kasumiaruandes arvestuse mittevastavuse või suurendaks seda (sel juhul rakendatakse paragrahvi 5.7.8). Paragrahvides B5.7.5–B5.7.7 ja B5.7.10–B5.7.12 antakse juhiseid selle kohta, kuidas teha kindlaks, kas arvestuse mittevastavus tekiks või suureneks.

5.7.8. Kui paragrahvis 5.7.7 esitatud nõuete tagajärjel tekiks või suureneks kasumiaruandes arvestuse mittevastavus, esitab üksus kõik vastavast kohustisest saadud kasumid või kahjumid (kaasa arvatud kohustise krediidiriski muutuste mõju) kasumiaruandes.

5.7.9. Vaatamata paragrahvides 5.7.7 ja 5.7.8 sätestatud nõuetele, esitab üksus kasumiaruandes kõik kasumid ja kahjumid, mis on saadud siduvatest laenuandmiskohustustest ja finantsgarantiilepingutest, mis on määratletud õiglates väärtuses muutustega läbi kasumiaruande.

Õiglates väärtuses läbi muu koondkasumi mõõdetud vara

5.7.10. Vastavalt paragrahvile 4.1.2A õiglates väärtuses läbi muu koondkasumi mõõdetud finantsvarast saadud kasum või kahjum, välja arvatud väärtuse langusest tulenev kahjum või kasum (vt osa 5.5) ja vahetuskursikasum või -kahjum (vt paragrahvid B5.7.2–B5.7.2A), kajastatakse muus koondkasumis kuni finantsvara kajastamise lõpetamise või vara ümberliigitamiseni. Finantsvara kajastamise lõpetamise korral liigitatakse varem muus koondkasumis kajastatud kumulatiivne kasum või kahjum ümberliigitamiskandena ümber omakapitalist kasumiaruandesse (vt IAS 1). Kui ümberliigitamise käigus eemaldatakse finantsvara õiglates väärtuses läbi muu koondkasumi mõõtmise kategooriast, arvestab üksus varem muus koondkasumis kajastatud kumulatiivset kasumit või kahjumit vastavalt paragrahvidele 5.6.5 ja 5.6.7. Sisemise intressimäära meetodil arvutatud intress kajastatakse kasumiaruandes.

5.7.11. Kui finantsvara mõõdetakse õiglates väärtuses läbi muu koondkasumi kooskõlas paragrahviga 4.1.2A nii, nagu on kirjeldatud paragrahvis 5.7.10, on kasumiaruandes kajastatavad summad samad, mis oleks tulnud kasumiaruandes kajastada juhul, kui finantsvara oleks mõõdetud amortiseeritud soetusmaksumuses.

▼ **M53****6. PEATÜKK. Riskimaandamisarvestus****6.1 RISKIMAANDAMISARVESTUSE EESMÄRK JA RAKENDUSALA**

6.1.1. Riskimaandamisarvestuse eesmärk on kajastada finantsaruannetes üksuse selliste riskimaandamistegevuste mõju, milles kasumit või kahjumit (või muud koondkasumit, kui tegemist on investeeringutega omakapitaliinstrumentidesse, mida üksus on otsustanud kajastada õiglasel väärtusel muus koondkasumis koosõlas paragrahviga 5.7.5) mõjutada võivate konkreetsete riskidega kokkupuute maandamiseks kasutatakse finantsinstrumente. Sellise lähenemisviisiga tahetakse edasi anda riskimaandamisarvestuses käsitletavate riskimaandamisinstrumentide konteksti, et võimaldada aru saada nende eesmärgist ja mõjust.

6.1.2. Üksus võib otsustada määratleda riskimaandamisinstrumendi ja riskimaandamisobjekti vahelise riskimaandamissuhte koosõlas paragrahvidega 6.2.1–6.3.7 ja B6.2.1–B6.3.25. Kriteeriumitele vastavate riskimaandamissuhte korral arvestab üksus riskimaandamisinstrumendist ja riskimaandamisobjektist saadud kasumit või kahjumit koosõlas paragrahvidega 6.5.1–6.5.14 ja B6.5.1–B6.5.28. Kui riskimaandamisobjekt on objektide rühm, järgib üksus paragrahvides 6.6.1–6.6.6 ja B6.6.1–B6.6.16 esitatud lisanõudeid.

6.1.3. Finantsvarade või -kohustiste portfelli intressimäärariskile avatud positsiooni õiglase väärtuse riski maandamise puhul (ja ainult sellise maandamise puhul) võib üksus rakendada käesoleva standardi nõuete asemel IAS 39-s esitatud riskimaandamisarvestuse nõudeid. Sellisel juhul peab üksus rakendama ka portfelli intressimäärariski maandamise õiglase väärtuse riskimaandamisarvestuse erinõudeid ning määratlema riskimaandamisobjektina rahasummas väljendatud osa (vt IAS 39 paragrahvid 81A, 89A ja AG114–AG132).

6.2 RISKIMAANDAMISINSTRUMENDID**Kriteeriumitele vastavad instrumendid**

6.2.1. Riskimaandamisinstrumendina võib määratleda õiglasel väärtusel läbi kasumiaruande mõõdetud tuletisinstrumente, välja arvatud mõned kirjutatud optsioonid (vt paragrahv B6.2.4).

6.2.2. Riskimaandamisinstrumendina võib määratleda õiglasel väärtusel muutustega läbi kasumiaruande mõõdetud mittetuletisinstrumentid finantsvara või -kohustist, välja arvatud juhul, kui tegemist on õiglasel väärtusel muutustega läbi kasumiaruande määratletud finantskohustisega, mille õiglase väärtuse muutuse summa, mis on seostatav selle kohustise krediidiriski muutustega, esitatakse muus koondkasumis koosõlas paragrahviga 5.7.7. Valuutariski maandamiseks võib mittetuletisinstrumentid finantsvara või -kohustise valuutariski osa määratleda riskimaandamisinstrumendina tingimusel, et see ei ole investeering omakapitaliinstrumenti, mille õiglase väärtuse muutusi üksus on otsustanud kajastada muus koondkasumis koosõlas paragrahviga 5.7.5.

6.2.3. Riskimaandamisarvestuse eesmärgil võib riskimaandamisinstrumendina määratleda ainult lepinguid aruandva üksuse välise osapoolega (kes on väline kontserni või eraldiseisva üksuse suhtes, mille kohta aruanne esitatakse).

▼ **M53****Riskimaandamisinstrumentide määratlemine**

6.2.4. Kriteeriumidele vastav instrument tuleb tervikuna määratleda riskimaandamisinstrumendina. Ainukesed lubatud erandid on:

- a) optsoonilepingu sisemise väärtuse ja ajaväärtuse eraldamine ning ainult optiooni sisemise väärtuse muutuse määratlemine riskimaandamisinstrumendina ja ajaväärtuse muutuse mitteamistamine (vt paragrahvid 6.5.15 ja B6.5.29–B6.5.33);
- b) forvardlepingu forvardelemendi ja hetkehinna elemendi eraldamine ning ainult forvardlepingu hetkehinna elemendi, aga mitte forvardelemendi väärtuse muutuse määratlemine riskimaandamisinstrumendina. Sarnaselt võib eraldada valuutabaasi hinnavahe, mis jäetakse välja finantsinstrumendi määratlusest riskimaandamisinstrumendina (vt paragrahvid 6.5.16 ja B6.5.34–B6.5.39), ja
- c) kogu riskimaandamisinstrumendi ühte osa, näiteks 50 protsenti nominaalsummast, võib määratleda riskimaandamisinstrumendina riskimaandamissuhtes. Kuid riskimaandamissuhet ei või määrata ühelegi osale õiglase väärtuse muutusest, mis tekib ainult riskimaandamisinstrumendi kehtivusaja ühe osa jooksul.

6.2.5. Üksus võib koos vaadelda ja ühiselt riskimaandamisinstrumendina määratleda järgmiste objektide mis tahes kombinatsioone (kaasa arvatud tingimustes, kus mõnest riskimaandamisinstrumendist tulenevad riskid tasakaalustavad muudest instrumentidest tulenevaid riske):

- a) tuletisinstrumendid ja nende osa ning
- b) mittetuletisinstrumendid ja nende osa.

6.2.6. Siiski ei vasta riskimaandamisinstrumendi kriteeriumitele tuletisinstrument, milles on ühendatud kirjutatud optioon ja ostetud optioon (näiteks intressimäärakoridor), kui see on määratlemise kuupäeval sisuliselt kirjutatud neto-optioon (välja arvatud juhul, kui see vastab kriteeriumitele paragrahvi B6.2.4 kohaselt). Samuti võib kahte või enam instrumenti (või nende osasid) ühiselt määratleda riskimaandamisinstrumendina ainult juhul, kui nad kombineeritult ei ole määratlemise kuupäeval sisuliselt kirjutatud neto-optioon (välja arvatud juhul, kui see vastab kriteeriumidele paragrahvi B6.2.4 kohaselt).

6.3 RISKIMAANDAMISOBJEKTID**Kriteeriumitele vastavad objektid**

6.3.1. Riskimaandamisobjekt võib olla kas kajastatud vara või kohustus, kajastamata *siduv kohustus*, *prognoositav tehing* või netoinvesteering välismaisesse äriüksusesse. Riskimaandamisobjekt võib olla:

- a) üksik objekt või
- b) objektide rühm (võttes arvesse paragrahve 6.6.1–6.6.6 ja B6.6.1–B6.6.16).

Riskimaandamisobjekt võib olla ka sellise objekti või objektide rühma osa (vt paragrahvid 6.3.7 ja B6.3.7–B6.3.25).

▼ M53

- 6.3.2. Riskimaandamisobjekt peab olema usaldusväärselt mõõdetav.
- 6.3.3. Kui riskimaandamisobjekt on prognoositav tehing (või selle osa), peab see tehing olema äärmiselt tõenäoline.
- 6.3.4. Riskimaandamisobjektina võib määratleda summeeritud riskipositsiooni, mis on moodustunud paragrahvi 6.3.1 kohaselt riskimaandamiskriteeriumitele vastavast riskipositsioonist ja tuletisinstrumendist (vt paragrahvid B6.3.3–B6.3.4). See hõlmab summeeritud riskipositsiooni prognoositavat tehingut (st ilma siduva kohustusega tulevikus oodatav tehing, mis tekitab riskipositsiooni ja tuletisinstrumendi), kui see summeeritud riskipositsioon on äärmiselt tõenäoline ning vastab pärast tekkimist, kui see ei ole enam prognoos, riskimaandamisobjekti kriteeriumitele.
- 6.3.5. Riskimaandamise arvestuse eesmärgil saab riskimaandamisobjektidena määratleda ainult neid varasid, kohustisi, siduvaid kohustusi või kõrge tõenäosusega prognoositavaid tehinguid, mille puhul on kaasatud aruandva üksuse väline osapool. Riskimaandamisarvestust saab rakendada samasse kontserni kuuluvate üksuste vaheliste tehingute suhtes ainult nende üksuste individuaalsetes või konsolideerimata finantsaruannetes ja mitte kontserni konsolideeritud finantsaruannetes, välja arvatud investimisüksuse (nagu on määratletud IFRS 10-s) konsolideeritud finantsaruanded, mille puhul konsolideeritud finantsaruannetes ei elimineerita investimisüksuse ja tema tütarettevõtjate vahelisi õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande mõõdetavaid tehinguid.
- 6.3.6. Erandina paragrahvis 6.3.5 sätestatust võib konsolideeritud finantsaruandes riskimaandamisobjekti kriteeriumitele siiski vastata kontsernisisese rahalise kirje välisvaluutarisk (näiteks kahe tütarettevõtja vaheline kreditoorne/debitoorne võlgnevus), kui sellega kaasneb avatus välisvaluuta vahetuskursi kasumite või kahjumite võimalusele, mis ei ole konsolideerimisel vastavalt IAS 21-le *Valuutakursside muutuste mõjud* täielikult kõrvaldatud. Vastavalt IAS 21-le ei ole välisvaluuta vahetuskursside kasumid ja kahjumid kontsernisisestelt rahalistelt kirjetelt konsolideerimisel täielikult kõrvaldatud, kui kontsernisisene rahaline kirje on tekkinud tehingust kahe kontserni kuuluva üksuse vahel, kes kasutavad erinevaid valuutasid. Lisaks võib suure tõenäosusega kontsernisisese tehingu välisvaluutarisk olla esitatud konsolideeritud raamatupidamisaruandes riskimaandamisobjektina tingimusel, et tehing on muus valuutas kui tehingu osapoolteks oleva üksuse kasutatav valuuta ning välisvaluutarisk mõjutab konsolideeritud kasumit või kahjumit.

Riskimaandamisobjektide määratlemine

- 6.3.7. Üksus võib määratleda riskimaandamissuhtes riskimaandamisobjektina mõne objekti tervikuna või objekti osa. Objekt tervikuna hõlmab kõiki muutusi objekti rahavoogudes või õiglases väärtuses. Osa hõlmab vähemat kui objekti õiglase väärtuse või rahavoogude muutused tervikuna. Sellisel juhul võib üksus määratleda riskimaandamisobjektina ainult järgmist liiki osasid (ja nende kombinatsioone):
- ainult objekti rahavoogude või õiglase väärtuse muutused, mis on seostatavad konkreetse riski või riskidega (riskikomponent), tingimusel et konkreetse turustruktuuris korraldatud hindamisega on võimalik riskikomponenti eristada ja usaldusväärselt mõõta (vt paragrahvid B6.3.8–B6.3.15). Riskikomponendid hõlmavad ainult neid rahavoogude või õiglase väärtuse muutusi, mis on kõrgemad või madalamad teatud hinnast või muust muutujast (ühepoolne risk);

▼ M53

- b) üks või mitu valitud lepingujärgset rahavoogu;
- c) nominaalsumma osad, st objekti summa kindlaksmääratud osa (vt paragrahvid B6.3.16–B6.3.20).

6.4 RISKIMAANDAMISARVESTUSE KASUTAMISE KRITEERIUMID

6.4.1. Riskimaandamissuhe vastab riskimaandamisarvestuse kasutamise kriteeriumitele ainult juhul, kui kõik järgmised kriteeriumid on täidetud:

- a) riskimaandamissuhe koosneb ainult kriteeriumitele vastavatest riskimaandamisinstrumentidest ja kriteeriumitele vastavatest riskimaandamisobjektidest;
- b) riskimaandamissuhte alustamisel toimub riskimaandamissuhte ja üksuse riskihalduse eesmärgi ja riskimaandamise strateegia formaalne määratlemine ja dokumenteerimine. Dokumenteerimisel määratakse kindlaks riskimaandamisinstrument, riskimaandamisobjekt, maandatava riski olemus ja see, kuidas üksus hindab, kas riskimaandamissuhe vastab riskimaandamise efektiivsuse nõuetele (kaasa arvatud riskimaandamise ebaefektiivsuse allikate analüüs ja *maandamise suhtarvu* kindlakstegemise meetod);
- c) riskimaandamissuhe vastab kõikidele järgmistele riskimaandamise efektiivsuse nõuetele:
 - i) riskimaandamisobjekti ja riskimaandamisinstrumendi vahel on majanduslik suhe (vt paragrahvid B6.4.4–B6.4.6);
 - ii) krediidiriski mõju ei ole kõnealusest majanduslikust suhtest tulenevate väärtuse muutuste jaoks domineeriva tähendusega (vt paragrahvid B6.4.7–B6.4.8) ja
 - iii) riskimaandamissuhte maandamise suhtarv langeb kokku arvuga, mis tuleneb üksuse tegelikult maandatud riskimaandamisobjektide arvust ja riskimaandamisinstrumentide arvust, mida üksus tegelikult kasutab sellise arvu riskimaandamisobjektide riski maandamiseks. Osutatud määratlus ei tohi siiski peegeldada riskimaandamisobjekti ja riskimaandamisinstrumendi kaalutegurite ebavõrdsust, mille tagajärjel maandamine muutuks ebaefektiivseks (olenemata selle kajastamisest või mittekajastamisest) ja saadav arvestustulemus ei oleks kooskõlas riskimaandamisarvestuse eesmärgiga (vt paragrahvid B6.4.9–B6.4.11).

6.5 KRITEERIUMITELE VASTAVATE RISKIMAANDAMISSUHETE ARVESTUS

6.5.1. Üksus rakendab riskimaandamisarvestust riskimaandamissuhte, mis vastavad paragrahvis 6.4.1 esitatud kriteeriumitele (mille hulka kuulub üksuse otsus riskimaandamissuhe määratleda).

6.5.2. On kolme liiki riskimaandamissuhteid:

- a) õiglase väärtuse riski maandamine: kajastatud vara või kohustise või kajastamata siduva kohustuse, või sellise teatud riskiga seotud vara, kohustise või siduva kohustuse kindlaksmääratud osa, mis on omistatav konkreetsele riskile ja võib mõjutada kasumit või kahjumit, õiglase väärtuse muutustele avatud positsioonide riski maandamiseks;

▼ M53

b) rahavoogude riski maandamine: selliste rahavoogude kõikumiste riskile avatud positsioonide maandamine, mis tulenevad kogu kajastatud vara või kohustisega või nende osaga seotud teatud riskist (näiteks muutuva intressimääraga laenu kas kõik või mõned tulevased intressimaksed) või kõrge tõenäosusega prognoositavast tehingust ja võivad mõjutada kasumit või kahjumit;

c) IAS 21-s määratletud välismaisesse äriüksusesse tehtud netoinvesteeringu riski maandamine.

6.5.3. Kui riskimaandamisobjekt on omakapitaliinstrument, mille muutusi üksus on otsustanud kajastada õiglases väärtuses muus koondkasumis kooskõlas paragrahvi 5.7.5, peab paragrahvi 6.5.2 punktis a osutatud maandatud riskipositsioon olema selline, mis võib mõjutada muud koondkasumit. Sellisel ja ainult sellisel juhul esitatakse kajastatud riskimaandamise ebaefektiivsus muus koondkasumis.

6.5.4. Siduva kohustuse valuutariski riskimaandamist võib kajastada kas õiglase väärtuse riski maandavana või rahavoogude riski maandavana.

6.5.5. Kui riskimaandamissuhe ei vasta enam maandamise suhtarvuga seotud riskimaandamise efektiivsuse nõudele (vt paragrahvi 6.4.1 punkti c alapunkt iii), kuid vastava määratletud riskimaandamissuhte riskimaandamise eesmärk jääb samaks, korrigeerib üksus riskimaandamissuhte maandamise suhtarvu nii, et see vastaks uuesti kriteeriumitele (käesolevas standardis nimetatakse seda „tasakaalustamiseks”, vt paragrahve B6.5.7–B6.5.21).

6.5.6. Üksus lõpetab riskimaandamisarvestuse edasiulatuvalt ainult juhul, kui riskimaandamissuhe (või riskimaandamissuhte osa) ei vasta enam kriteeriumitele (pärast võimaliku riskimaandamissuhte tasakaalustamise arvessevõtmist). See hõlmab olukordi, kus riskimaandamisinstrument aegub või müüakse, lõpetatakse või täidetakse. Selles kontekstis ei ole riskimaandamisinstrumendi väljavahetamine või asendamine teise riskimaandamisinstrumendi vastu instrumendi aegumine ega lõpetamine, kui selline väljavahetamine või asendamine on üksuse dokumenteeritud riskimaandamisesmärgi osa ja sellega kooskõlas. Lisaks puudub selles kontekstis riskimaandamisinstrumendi aegumine või lõpetamine, kui:

a) kehtivate õigusnormide või õigusnormide kehtestamise tulemusena lepivad riskimaandamisinstrumendi pooled kokku, et tehingu algse vastaspoole asendab üks või mitu kliirivat vastaspoolt, eesmärgiga saada iga poole uueks vastaspooleks. Kõnealuses kontekstis on kliiriv vastaspool keskne vastaspool (mõnikord nimetatud kui „kliiringukoda” või „kliiringuasutus”) või üksus või üksused, näiteks kliiringukoja kliiriv liige või kliiringukoja kliiriva liikme klient, kes tegutseb vastaspoolena, et keskne vastaspool saaks kliirimist ellu viia. Kui aga riskimaandamisinstrumendi osapooled asendavad oma algsed vastaspoolused teiste vastaspooltega, on käesolevas punktis esitatud nõue täidetud üksnes juhul, kui iga kõnealune osapool viib kliirimise ellu sama keskse vastaspoolega;

▼ M53

- b) muud võimalikud riskimaandamisinstrumendi muudatused piirduvad nendega, mis on vajalikud vastaspoole sellise asendamise elluviimiseks. Sellised muudatused piirduvad nendega, mis vastavad tingimustele, mida eeldatakse juhul, kui riskimaandamisinstrument oleks algselt kliiritud kliiriva vastaspoolega. Need muudatused hõlmavad muudatusi tagatistnõuetes, nõuete ja võlgade saldode tasaarvestamise õigustes ning võetavates tasudes.

Riskimaandamisarvestuse lõpetamine võib mõjutada riskimaandamissuhet tervikuna või ainult osaliselt (sellisel juhul jätkatakse riskimaandamisarvestust riskimaandamissuhte ülejäänud osa suhtes).

6.5.7. Üksus rakendab:

- a) paragrahvi 6.5.10 juhul, kui ta lõpetab riskimaandamisarvestuse õiglase väärtuse riski maandamise suhtes, mille riskimaandamisobjekt on amortiseeritud soetusmaksumuses mõõdetud finantsinstrument (või selle osa);
- b) paragrahvi 6.5.12 juhul, kui ta lõpetab riskimaandamisarvestuse rahavoogude riski maandamise suhtes.

Õiglase väärtuse riski maandamine

6.5.8. Kuni õiglase väärtuse riski maandamine vastab paragrahvis 6.4.1 sätestatud kriteeriumitele, arvestatakse riskimaandamissuhet järgmiselt:

- a) riskimaandamisinstrumendi kasum või kahjum kajastatakse kasumiaruandes (või muus koondkasumis, kui riskimaandamisinstrumendiga maandatakse sellise omakapitaliinstrumendi riski, mille puhul üksus on otsustanud kajastada õiglase väärtuse muutusi muus koondkasumis kooskõlas paragrahviga 5.7.5);
- b) riskimaandamisobjekti kasumi või kahjumiga, mis tuleneb maandatavast riskist, korrigeeritakse riskimaandamisobjekti bilansilist jääkmaksumust (kui see on kohaldatav) ja seda kajastatakse kasumiaruandes. Kui riskimaandamisobjekt on finantsvara (või selle osa), mida mõõdetakse õiglases väärtuses läbi muu koondkasumi kooskõlas paragrahviga 4.1.2A, kajastatakse riskimaandamisobjekti maandatavast riskist tulenev kasum või kahjum kasumiaruandes. Kui aga riskimaandamisobjekt on omakapitaliinstrument, mille muutusi üksus on otsustanud kajastada õiglases väärtuses muus koondkasumis kooskõlas paragrahviga 5.7.5, jätkatakse kõnealuste summade kajastamist muus koondkasumis. Kui riskimaandamisobjekt on kajastamata siduv kohustus (või selle osa), kajastatakse riskimaandamisobjekti kumulatiivne õiglase väärtuse muutus pärast selle määratlemist varana või kohustisena koos vastava kasumi või kahjumi kajastamisega kasumiaruandes.

6.5.9. Kui õiglase väärtuse riski maandamise riskimaandamisobjekt on siduv kohustus (või selle osa) omandada vara või võtta kohustis korrigeeritakse üksuse siduva kohustuse täitmisest tekkiva vara või kohustise esialgset bilansilist jääkmaksumust nii, et see sisaldaks finantsseisundi aruandes kajastatud riskimaandamisobjekti õiglase väärtuse kumulatiivset muutust.

▼ M53

- 6.5.10. Kõik paragrahvi 6.5.8 punktist b tulenevad korrektsioonid amortiseeritakse kasumiaruandes, kui riskimaandamisobjekt on finantsinstrument (või selle osa), mida mõõdetakse amortiseeritud soetusmaksumuses. Amortiseerimist võib alustada kohe pärast korrigeerimist ja mitte hiljem, kui lõpetatakse riskimaandamisobjekti korrigeerimine riskimaandamisest tuleneva kasumi ja kahjumi suhtes. Amortiseerimine põhineb ümberarvestatud sisemisel intressimääral amortiseerimise alguse kuupäeva seisuga. Kui finantsvara (või selle osa) on riskimaandamisobjekt, mida mõõdetakse õiglasest väärtusest muus koondkasumis kooskõlas paragrahviga 4.1.2A, rakendatakse amortiseerimist samal viisil, kuid bilansilise jääkmaksumuse korrigeerimise asemel tehakse seda summani, mis vastab varem kooskõlas paragrahvi 6.5.8 punktiga b kajastatud kumulatiivsele kasumile või kahjumile.

Rahavoogude riski maandamine

- 6.5.11. Kuni rahavoogude riski maandamine vastab paragrahvis 6.4.1 esitatud kriteeriumitele, arvestatakse riskimaandamissuhet järgmiselt:

a) riskimaandamisobjektiga seotud omakapitali eraldi komponenti (rahavoo riskimaandamisreserv) korrigeeritakse ühega järgmistest summadest olenevalt sellest, kumb on väiksem (absoluutsummadest):

i) kumulatiivne kasum või kahjum riskimaandamisinstrumendilt alates selle jõustumisest ja

ii) kumulatiivne muutus riskimaandamisobjekti õiglasest väärtuses (nüüdisväärtuses) alates riskimaandamise alustamisest (eeldatavate maandatud riskiga tulevaste rahavoogude kumulatiivse muutuse nüüdisväärtus);

b) seda osa riskimaandamisinstrumendist tulenevast kasumist või kahjumist, mis on määratletud efektiivse riskimaandajana (osa, mida tasakaalustab punkti a kohaselt arvutatud rahavoo riskimaandamisreservi muutus), kajastatakse muus koondkasumis;

c) riskimaandamisinstrumendist saadav ülejäänud kasum või kahjum (või kasum või kahjum, mis on vajalik punkti a kohaselt arvutatud rahavoo riskimaandamisreservi muutuse tasakaalustamiseks) on riskimaandamise ebaefektiivsus, mis kajastatakse kasumiaruandes;

d) kooskõlas punktiga a rahavoo riskimaandamisreservi kogunenud summat arvestatakse järgmiselt:

i) kui maandatud riskiga prognoositav tehing tingib edaspidi mittefinantsvara või -kohustise kajastamise või kui mittefinantsvara või -kohustise maandatud riskiga prognoositav tehing muutub siduvaks kohustuseks, millele rakendatakse õiglase väärtuse riskimaandamisarvestust, eemaldab üksus vastava summa rahavoo riskimaandamisreservist ja lisab selle otse vara või kohustise soetusmaksumusele või muule bilansilisele jääkmaksumusele. See ei ole ümberliigitamiskanne (vt IAS 1) ja ei mõjuta seega muud koondkasumit;

▼ **M53**

- ii) alapunktis i käsitlemata rahavoo riskimaandamiste puhul liigitatakse kõnealune summa ümber rahavoo riskimaandamisreservist kasumiaruandesse ümberliigitamiskandena (vt IAS 1) samal perioodil või perioodidel, mille jooksul maandatud riskiga eeldatavad tulevased rahavood kasumit või kahjumit mõjutavad (näiteks intressitulu või intressikulu kajastamise perioodidel või prognoositava müügi toimumise korral);
- iii) kui aga kõnealune summa on kahjumis ja üksus eeldab, kahjumit ei õnnestu täies ulatuses või osaliselt katta ühes või mitmes tulevases perioodis, liigitab ta eeldatavasti katmata jääva summa viivitamatult ümber kasumiaruandesse ümberliigitamiskandena (vt IAS 1).

6.5.12. Kui üksus lõpetab rahavoolu riski maandamise riskimaandamisarvestuse (vt paragrahv 6.5.6 ja paragrahvi 6.5.7 punkt b), arvestab ta rahavoo riskimaandamisreservi kogunenud summat kooskõlas paragrahvi 6.5.11 punktiga a järgmiselt:

- a) kui endiselt eeldatakse maandatud riskiga tulevaste rahavoogude tekkimist, jääb kõnealune summa rahavoo riskimaandamisreservi kuni tulevaste rahavoogude tekkimiseni või paragrahvi 6.5.11 punkti d alapunkti iii rakendamiseni. Tulevaste rahavoogude tekkimise korral rakendatakse paragrahvi 6.5.11 punkti d;
- b) kui enam ei eeldata maandatud riskiga tulevaste rahavoogude tekkimist, liigitatakse kõnealune summa viivitamatult ümber rahavoo riskimaandamisreservist kasumiaruandesse ümberliigitamiskandena (vt IAS 1). Maandatud riskiga tulevase rahavoo tekkimist võib eeldada ka siis, kui selle tekkimise tõenäosus ei ole enam väga suur.

Netoinvesteeringu riskimaandamine välismaises äriüksuses

6.5.13. Välismaisesse äriüksusesse tehtud netoinvesteeringu riskimaandamist, sealhulgas netoinvesteeringu osana kajastatava rahalise vara riskimaandamist (vt IAS 21) kajastatakse sarnaselt rahavoogude riskimaandamisega:

- a) seda osa riskimaandamisinstrumendist saadavast kasumist või kahjumist, mis on määratletud efektiivse riskimaandamisinstrumendina (vt paragrahv 6.5.11), kajastatakse muus koondkasumis ja
- b) ebaefektiivset osa kajastatakse kasumiaruandes.

6.5.14. Riskimaandamisinstrumendist tulenev kumulatiivne kasum või kahjum, mis on seotud välisvaluuta ümberarvestusreservi kogunenud riskimaandamisinstrumendi efektiivse osaga, liigitatakse ümber omakapitalist kasumiaruandesse ümberliigitamiskandena (vt IAS 1) kooskõlas IAS 21 paragrahvidega 48–49, mis käsitlevad välismaise äriüksuse võõrandamist või osalist võõrandamist.

Opsioonide ajaväärtuse arvestus

6.5.15. Kui üksus eraldab opsioonilepingu sisemise väärtuse ja ajaväärtuse ning määratleb riskimaandamisinstrumendina ainult opsiooni sisemise väärtuse muutuse (vt paragrahvi 6.2.4 punkt a), arvestab ta opsiooni ajaväärtust järgmiselt (vt paragrahvid B6.5.29–B6.5.33):

▼ **M53**

a) üksus eristab optsioonide ajaväärtust optsiooniga maandatud riskimaandamisobjekti liigi järgi (vt paragrahv B6.5.29):

i) tehinguga seotud riskimaandamisobjekt või

ii) ajavahemikuga seotud riskimaandamisobjekt;

b) riskimaandamisobjektiga seotud tehingut maandava optsiooni ajaväärtuse õiglase väärtuse muutus kajastatakse muus koondkasumis ulatuses, mis on seotud riskimaandamisobjektiga ja akumuleeritakse omakapitali eraldi komponendis. Omakapitali eraldi komponendis akumuleeritud optsiooni ajaväärtusest tulenev õiglase väärtuse kumulatiivset muutust („summa”) arvestatakse järgmiselt:

i) kui riskimaandamisobjekti tulemuseks on edaspidi mittefinantsvara või -kohustise kajastamine või siduv kohustus mittefinantsvara omandamiseks või -kohustise võtmiseks, mille suhtes rakendatakse õiglase väärtuse riskimaandamisarvestust, eemaldab üksus summa omakapitali eraldi komponendist ja lisab selle otse vara või kohustise soetusmaksumusele või muule bilansilisele jääkmaksumusele. See ei ole ümberliigitamiskanne (vt IAS 1) ja ei mõjuta seega muud koondkasumit;

ii) alapunktis i käsitlemata riskimaandamissuhete puhul liigitatakse summa ümber omakapitali eraldi komponendist kasumiaruandesse ümberliigitamiskandena (vt IAS 1) samal perioodil või perioodidel, mille jooksul maandatud riskiga eeldatavad tulevased rahavood kasumit või kahjumit mõjutavad (näiteks prognoositava müügi toimumise korral);

iii) kui aga eeldatakse, et kõnealust summat ei õnnestu täies ulatuses või osaliselt katta ühes või mitmes tulevases perioodis, liigitatakse eeldatavasti katmata jääv summa viivitamatult ümber kasumiaruandesse ümberliigitamiskandena (vt IAS 1);

c) riskimaandamisobjektiga seotud ajavahemikku maandava optsiooni ajaväärtuse õiglase väärtuse muutus kajastatakse muus koondkasumis ulatuses, mis on seotud riskimaandamisobjektiga ja akumuleeritakse omakapitali eraldi komponendis. Optsiooni riskimaandamisinstrumendina määratlemise kuupäeva riskimaandamisobjektiga seotud ajaväärtus amortiseeritakse süstemaatiliselt ja ratsionaalselt perioodil, mille jooksul optsiooni sisemise väärtusega seotud riskimaandamise korrigeerimine võib mõjutada kasumit või kahjumit (või muud koondkasumit, kui riskimaandamisobjekt on omakapitaliinstrument, mille õiglase väärtuse muutusi üksus on otsustanud muus koondkasumis kooskõlas paragrahviga 5.7.5). Seetõttu liigitatakse igal aruandeperioodil amortisatsiooni summa ümber omakapitali eraldi komponendist kasumiaruandesse ümberliigitamiskandena (vt IAS 1). Kui aga riskimaandamisinstrumendina kasutatava optsiooni sisemise väärtuse muutust hõlmava riskimaandamissuhte riskimaandamisarvestus lõpetatakse, liigitatakse omakapitali eraldi komponenti akumuleeritud netosumma (koos kumulatiivse amortisatsiooniga) viivitamatult kasumiaruandesse ümberliigitamiskandena (vt IAS 1).

▼ **M53****Forvardlepingute forvardelemendi ja finantsinstrumentide valuutabaasi hinnavahe arvestus**

- 6.5.16. Kui üksus eraldab forvardlepingu forvardelemendi ja hetkehinna elemendi ning määratleb riskimaandamisinstrumendina ainult forvardlepingu hetkehinna elemendi väärtuse muutuse või kui üksus eraldab finantsinstrumendist valuutabaasi hinnavahe ja jätab selle välja kõnealuse finantsinstrumendi kui riskimaandamisinstrumendi määratlusest (vt paragrahvi 6.2.4 punkt b), võib üksus rakendada forvardlepingu forvardelemendile või valuutabaasi hinnavahele paragrahvi 6.5.15 samal viisil, nagu seda rakendatakse optiooni ajaväärtusele. Sellisel juhul kasutab üksus paragrahvides B6.5.34–B6.5.39 sätestatud rakendusjuhiseid.

6.6 OBJEKTIDE RÜHMA RISKIMAANDAMINE**Objektide rühma vastavus riskimaandamisobjekti kriteeriumitele**

- 6.6.1. Objektide rühm (kaasa arvatud netopositsiooni moodustav objektide rühm; vt paragrahvid B6.6.1–B6.6.8) on kriteeriumitele vastav riskimaandamisobjekt ainult juhul, kui:**

- a) see koosneb objektidest (sh objektide osadest), millest igaüks eraldi on kriteeriumitele vastav riskimaandamisobjekt;
- b) rühma kuuluvaid objekte juhitakse riskijuhtimise eesmärgil rühmana koos ja
- c) rahavoo riskimaandamisega objektide rühmas, mille rahavoogude varieeruvus ei ole eelduste kohaselt ligikaudu proportsionaalne rühma rahavoogude üldise varieeruvusega, nii et tekiksid tasaarvestatavad riskipositsioonid:
 - i) see on valuutariski maandamiseks kasutatav objekt ja
 - ii) netopositsiooni määratluses täpsustatakse aruandeperiood, mille jooksul prognoositavad tehingud eeldatavasti kasumit või kahjumit mõjutavad, samuti nende olemus ja maht (vt paragrahv B6.6.7–B6.6.8).

Nominaalsumma osa määratlemine

- 6.6.2. Kriteeriumitele vastava objektide rühma osaks olev komponent on kriteeriumitele vastav riskimaandamisobjekt tingimusel, et selle määratlus on kooskõlas üksuse riskijuhtimise eesmärgiga.
- 6.6.3. Üldise objektide rühma kihiosa (näiteks alumine kiht) vastab riskimaandamisarvestuse kriteeriumitele üksnes juhul, kui:
- a) see on eraldi kindlaks tehtav ja usaldusväärselt mõõdetav;
 - b) riskijuhtimise eesmärk on maandada kihiosa riski;
 - c) üldise rühma, milles kihti eristatakse, objektid on avatud samale maandatud riskile (nii et maandatud riskiga kihi mõõtmist ei mõjuta oluliselt see, millised konkreetsed üldise rühma objektid moodustavad maandatud riskiga kihi osa);

▼ **M53**

d) olemasolevate objektide (näiteks kajastamata siduv kohustus või kajastatud vara) riskimaandamise puhul saab üksus kindlaks teha ja jälgida üldist objektide rühma, mille seast maandatud riskiga kiht on kindlaks määratud (nii et üksus saab täita kriteeriumitele vastavate riskimaandamissuhete arvestuse nõudeid), ja

e) ettemakseoptsioone sisaldava rühma mis tahes objektid vastavad nominaalsumma osade suhtes kehtivatele nõuetele (vt paragrahv B6.3.20).

Esitamine

6.6.4. Tasaarvestatavaid riskipositsioone sisaldavate objektidega rühma riskimaandamise korral (nt netopositsiooni riskimaandamine), kus maandatud risk mõjutab kasumiaruande ja muu koondkasumi erinevaid kirjeid, esitatakse kõik riskimaandamisest tulenevad kasumid või kahjumid aruande riskimaandamisobjektidest mõjutatud kirjetest eraldi. Seega jääb aruandes riskimaandamisobjekti endaga seotud kirje summa (näiteks müügitulu või -kulu) muutumatuks.

6.6.5. Varade ja kohustiste õiglase väärtuse riski ühiselt rühmana maandamise korral kajastatakse individuaalsete varade ja kohustiste kasum või kahjum finantsseisundi aruandes vastavate rühma kuuluvate individuaalsete objektide bilansilise jääkmaksumuse korrigeerimise korras kooskõlas paragrahvi 6.5.8 punktiga b.

Nullväärtusega netopositsioonid

6.6.6. Kui riskimaandamisobjekt on rühm, mille netopositsioon on nullväärtusega (st maandatud riskiga objektide rühmapõhiselt juhitav risk on nende vahel täielikult tasaarvestatud), on üksusel lubatud määratleda seda riskimaandamissuhtes, mis ei sisalda riskimaandamisinstrumenti, tingimusel et:

a) riskimaandamine toimub netoriski jooksva maandamise strateegia raames, mille kohaselt üksus maandab aja möödudes tavapäraselt sama tüüpi uute positsioonide riske (näiteks kui tehingud jõuavad ajavahemikku, mille suhtes üksus riske maandab);

b) maandatud riskiga netopositsiooni maht muutub netoriski jooksva maandamise strateegia rakendamise perioodil ja üksus kasutab netoriski maandamiseks (kui netopositsioon ei ole nullväärtusega) kriteeriumitele vastavaid riskimaandamisinstrumente;

c) kui netopositsioon ei ole nullväärtusega, rakendatakse sellele üldjuhul riskimaandamisarvestust ning selle risk maandatakse kriteeriumitele vastavate riskimaandamisinstrumentidega ja

d) riskimaandamisarvestuse rakendamata jätmine nullväärtusega netopositsiooni suhtes põhjustaks ebajärjekindlaid arvestustulemusi, sest arvestus ei kajastaks riskipositsioonide tasaarvestust, mis muul juhul oleks kajastatud netopositsiooni riskimaandamises.

▼ **M53****6.7 VÕIMALUS MÄÄRATLEDA KREDIIDIRISK ÕIGLASES VÄÄRTUSES MUUTUSTEGA LÄBI KASUMIARUANDE**

Krediidiriski vastavus õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande määratlemise kriteeriumitele

6.7.1. Kui üksus kasutab kogu finantsinstrumendi või selle osa krediidiriski maandamise eesmärgil krediituletisinstrumenti, mida mõõdetakse õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande, võib ta määratleda, et selliselt maandatud riskiga osa finantsinstrumendist (st kogu finantsinstrumendi või selle osa) mõõdetakse õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande, kui:

- a) krediidiriski (näiteks laenuvõtja või siduva laenuandmiskohustuse hoidja) nimi langeb kokku krediituletisinstrumenti aluseks oleva üksuse nimega („nimede kõrvutamine”) ja**
- b) finantsinstrumendi vanuseline järjekord langeb kokku krediituletisinstrumenti kohaselt ülekantavate instrumentide vanuselise järjekorraga.**

Üksus võib teha kõnealuse määratluse, olenemata sellest, kas krediidiriski maandamiseks kasutatav finantsinstrument kuulub käesoleva standardi rakenduslasse (näiteks võib üksus määratleda käesoleva standardi rakenduslast välja jäävaid siduvaid laenuandmiskohustusi). Üksus võib määratleda sellise finantsinstrumendi esmase kajastamise ajal või selle järel või selle kajastamata oleku ajal. Samal ajal dokumenteerib üksus oma määratluse.

Õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande määratletud krediidiriski arvestus

6.7.2. Kui vastavalt paragrahvile 6.7.1 on määratletud, et finantsinstrumendi mõõdetakse õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande pärast esmast kajastamist või see oli varem kajastamata, siis kajastatakse määratlemise ajal esinev võimalik vahe bilansilise jääkmaksumuse ja õiglase väärtuse vahel viivitamatult kasumiaruandes. Paragrahvi 4.1.2A kohaselt õiglases väärtuses muus koondkasumis mõõdetava finantsvara korral liigitatakse varem muus koondkasumis kajastatud kumulatiivne kasum või kahjum viivitamatult ümber omakapitalist kasumiaruandesse ümberliigitamiskandena (vt IAS 1).

6.7.3. Üksus lõpetab krediidiriski aluseks olnud finantsinstrumendi või selle osa mõõtmise õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande, kui

- a) paragrahvis 6.7.1 esitatud kriteeriumid ei ole enam täidetud, näiteks:**
 - i) krediituletisinstrumenti või krediidiriski aluseks oleva seotud finantsinstrumendi kehtivus lõpeb või see müüakse, lõpetatakse või tasaarveldatakse või**
 - ii) finantsinstrumendi krediidiriski ei maandata enam krediituletisinstrumentidega. Selline olukord võib tekkida näiteks seoses laenuvõtja või siduva laenuandmiskohustuse hoidja krediitikvaliteedi paranemisega või üksuse suhtes kehtestatud kapitalinõuete muutumisega; ja**

▼ **M53**

- b) puudub muu alus krediidiriski aluseks oleva finantsinstrumendi mõõtmiseks õiglasel väärtuses muutustega läbi kasumiaruande (st üksuse ärimudel ei ole vahepeal muutunud, nii et oleks vajalik paragrahvi 4.4.1 kohane ümberliigitamine).

- 6.7.4. Kui üksus lõpetab krediidiriski aluseks olnud finantsinstrumendi või selle osa mõõtmise õiglasel väärtuses muutustega läbi kasumiaruande, muutub selle finantsinstrumendi õiglane väärtus lõpetamise päeval selle uueks bilansiliseks jääkmaksumuseks. Edaspidi rakendatakse sama mõõtmist (kaasa arvatud uuest bilansilisest jääkmaksumusest tulenevat amortisatsiooni), mida kasutati enne finantsinstrumendi määratlemist õiglasel väärtuses muutustega läbi kasumiaruande. Näiteks kui algselt kuulus finantsinstrument amortiseeritud soetusmaksumuses mõõdetavasse kategooriasse, siis rakendatakse sellele edaspidi taas sama mõõtmismeetodit ja selle sisemine intressimäär arvutatakse ümber selle uue bilansilise brutojääkmaksumuse põhjal selle kuupäeva seisuga, millal lõpetati mõõtmine õiglasel väärtuses muutustega läbi kasumiaruande.

▼ **M70**

- 6.8. Ajutised erandid riskimaandamisarvestuse erinõuete rakendamisest
- 6.8.1. Üksus rakendab paragrahve 6.8.4–6.8.12 ning paragrahvi 7.1.8 ja paragrahvi 7.2.26 punkti d kõigi viiteintressimäära reformist otseselt mõjutatud riskimaandamissuhete suhtes. Neid paragrahve rakendatakse üksnes selliste riskimaandamissuhete suhtes. Riskimaandamissuhe on viiteintressimäära reformist otseselt mõjutatud üksnes juhul, kui reform tekitab ebakindlust seoses järgmisega:

- a) (lepinguline või lepingus sätestamata) viiteintressimäär, mis on määratletud maandatud riskina, ja/või
- b) maandatud instrumendi või riskimaandamisinstrumendi viiteintressimäärapõhise rahavoo ajastus või summa.

- 6.8.2. Paragrahvide 6.8.4–6.8.12 kohaldamisel tähendab termin „viiteintressimäära reform” kogu turgu hõlmavat viiteintressimäära reformi, sealhulgas viiteintressimäära asendamist alternatiivse võrdlusmääraga, näiteks finantsstabiilsuse nõukogu 2014. aasta juuli aruandes „Reforming Major Interest Rate Benchmarks” („Oluliste viiteintressimäärade reform”) ⁽¹⁾ esitatud soovitude põhjal.

- 6.8.3. Paragrahvides 6.8.4–6.8.12 ette nähtud erandeid rakendatakse üksnes neis paragrahvides nimetatud nõuete suhtes. Üksus jätkab kõigi muude riskimaandamisarvestuse nõuete rakendamist kõigi viiteintressimäära reformist otseselt mõjutatud riskimaandamissuhete suhtes.

Äärmise tõenäosuse nõue rahavoogude riskimaandamisel

- 6.8.4. Et teha kindlaks, kas prognoositav tehing (või selle komponent) on kooskõlas paragrahvis 6.3.3 nõutuga äärmiselt tõenäoline, eeldab üksus, et viiteintressimäär, millel põhineb (lepinguline või lepingus sätestamata) maandatud riskiga rahavoog, viiteintressimäära reformiga ei muutu.

⁽¹⁾ Aruanne „Reforming Major Interest Rate Benchmarks” on avaldatud aadressil http://www.fsb.org/wp-content/uploads/r_140722.pdf.

▼ **M70****Rahavoo riskimaandamisreservi kogunenud summa ümberliigitamine**

- 6.8.5. Et teha paragrahvis 6.5.12 sätestatud nõude rakendamiseks kindlaks, kas eeldatakse maandatud riskiga tulevase rahavoo tekkimist, eeldab üksus, et viiteintressimäär, millel põhineb (lepinguline või lepingus sätestamata) maandatud riskiga rahavoog, viiteintressimäära reformiga ei muutu.

Maandatud instrumendi ja riskimaandamisinstrumendi vahelise majandusliku suhte hindamine

- 6.8.6. Paragrahvi 6.4.1 punkti c alapunktis i ja paragrahvides B6.4.4–B6.4.6 sätestatud nõuete rakendamisel eeldab üksus, et viiteintressimäär, millel põhineb (lepinguline või lepingus sätestamata) maandatud riskiga rahavoog ja/või maandatud risk, või viiteintressimäär, millel põhineb riskimaandamisinstrumendi rahavoog, viiteintressimäära reformiga ei muutu.

Instrumendi komponendi määratlemine maandatud instrumendina

- 6.8.7. Kui ei tule kohaldada paragrahvi 6.8.8, rakendab üksus lepingus sätestamata intressimäärariski võrdlusaluse komponendi suhtes paragrahvi 6.3.7 punktis a ja paragrahvis B6.3.8 sätestatud nõuet, et riskikomponent peab olema eraldi kindlaks tehtav, üksnes riskimaandamissuhte alustamisel.
- 6.8.8. Kui üksus kooskõlas oma riskimaandamise dokumentatsiooniga ennistab (st lõpetab ja alustab uuesti) riskimaandamissuhteid sageli, sest nii riskimaandamisinstrument kui ka maandatud instrument muutuvad sageli (st üksus kasutab dünaamilist protsessi, milles ei maandatud instrumendid ega selle riski maandamiseks kasutatavad riskimaandamisinstrumendid jää pikaks ajaks samaks), rakendab üksus paragrahvi 6.3.7 punktis a ja paragrahvis B6.3.8 sätestatud nõuet riskikomponendi selge eristatavuse kohta vaid juhul, kui ta algselt selles riskimaandamissuhtes maandatud instrumendi määratles. Maandatud instrumenti, mida on riskimaandamissuhtes hinnatud selle algsel määramisel, olenemata sellest, kas hindamine toimus riskimaandamise alustamisel või hiljem, samas riskimaandamissuhtes hiljem ümbermääratlemisel enam uuesti ei hinnata.

Kohaldamise lõpptähtaeg

- 6.8.9. Üksus lõpetab maandatud instrumendi suhtes edasiulatuvalt paragrahvi 6.8.4 rakendamise olenevalt sellest, kumb on varasem siis,
- a) kui viiteintressimäära reformist tulenev ebakindlus seoses maandatud instrumendi viiteintressimäärapõhise rahavoo ajastuse ja summaga on möödunud ning
 - b) kui riskimaandamissuhe, millega maandatud instrument on seotud, lõpetatakse.

▼ M70

6.8.10. Üksus lõpetab edasiulatuvalt paragrahvi 6.8.5 rakendamise olenevalt sellest, kumb on varasem siis,

- a) kui viiteintressimäära reformist tulenev ebakindlus seoses maandatud instrumendi viiteintressimäärapõhise tulevase rahavoo ajastuse ja summaga on möödas ning
- b) kui kogu summa, mis on selle lõpetatud riskimaandamissuhtega seotud rahavoo riskimaandamisreservi kogunenud, on ümber liigitatud kasumisse või kahjumisse.

6.8.11. Üksus lõpetab edasiulatuvalt paragrahvi 6.8.6 rakendamise:

- a) maandatud instrumendi suhtes siis, kui viiteintressimäära reformist tulenev ebakindlus seoses maandatud riskiga või maandatud instrumendi viiteintressimäärapõhise rahavoo ajastuse ja summaga on möödas, ning
- b) riskimaandamisinstrumendi suhtes siis, kui viiteintressimäära reformist tulenev ebakindlus seoses riskimaandamisinstrumendi viiteintressimäärapõhise rahavoo ajastuse ja summaga on möödas.

Kui riskimaandamissuhe, millega maandatud instrument ja riskimaandamisinstrument on seotud, lõpetatakse varem kui paragrahvi 6.8.11 punktis a sätestatud kuupäeval või paragrahvi 6.8.11 punktis b sätestatud kuupäeval, siis lõpetab üksus alates lõpetamise kuupäevast edasiulatuvalt selle riskimaandamissuhte suhtes paragrahvi 6.8.6 rakendamise.

6.8.12. Kui üksus määratleb objektide rühma maandatud instrumendina või finantsinstrumentide kombinatsiooni riskimaandamisinstrumendina, lõpetab ta edasiulatuvalt paragrahvide 6.8.4–6.8.6 rakendamise üksiku objekti või finantsinstrumendi suhtes olenevalt olukorrast kooskõlas paragrahvidega 6.8.9, 6.8.10 või 6.8.11, kui viiteintressimäära reformist tulenev ebakindlus seoses maandatud riskiga ja/või selle objekti või finantsinstrumendi viiteintressimäärapõhise rahavoo ajastuse ja summaga on möödas.

▼ M74

6.8.13. Üksus lõpetab edasiulatuvalt paragrahvide 6.8.7 ja 6.8.8 rakendamise järgmistel juhtudel, olenevalt sellest, kumb on varasem:

- a) kui viiteintressimäära reformi tõttu nõutavad muudatused tehakse lepinguväliselt kindlaks määratud riskikomponendis, rakendades paragrahvi 6.9.1; või
- b) kui lõpetatakse riskimaandamissuhe, milles on määratletud lepinguväliselt kindlaks määratud riskikomponent.

6.9. VIITEINTRESSIMÄÄRA REFORMIST TULENEVAD TÄIENDAVAD AJUTISED ERANDID

6.9.1. Kui lõpetatakse paragrahvide 6.8.4–6.8.8 nõuete kohaldamine riskimaandamissuhte suhtes (vt paragrahvid 6.8.9–6.8.13), muudab üksus selle riskimaandamissuhte varem dokumenteeritud formaalset määratlust, et kajastada viiteintressimäära reformi tõttu nõutavaid muudatusi, st muudatused on kooskõlas paragrahvide 5.4.6–5.4.8 nõuetega. Selles kontekstis muudetakse riskimaanduse määratlust ainult selleks, et teha üks või mitu järgmistest muudatustest:

- a) alternatiivse viiteintressimäära (lepingupõhiselt või lepinguväliselt kindlaks määratud) määratlemine maandatava riskina;

▼ **M74**

- b) riskimaandamisobjekti kirjelduse, sealhulgas maandatava rahavoo või õiglase väärtuse määratletud osa kirjelduse muutmine või
 - c) riskimaandamisinstrumendi kirjelduse muutmine.
- 6.9.2. Üksus rakendab ka paragrahvi 6.9.1 punkti c nõuet, kui täidetud on järgmised kolm tingimust:
 - a) üksus teeb viiteintressimäära reformi tõttu nõutava muudatuse, kasutades muud meetodit kui riskimaandamisinstrumendi lepingupõhiste rahavoogude kindlaksmääramise aluse muutmine (nagu on kirjeldatud paragrahvis 5.4.6);
 - b) algse riskimaandamisinstrumendi kajastamist ei lõpetata ning
 - c) valitud meetod on majanduslikult samaväärne algse riskimaandamisinstrumendi lepingupõhiste rahavoogude kindlaksmääramise aluse muutmisega (nagu on kirjeldatud paragrahvides 5.4.7 ja 5.4.8).
- 6.9.3. Paragrahvide 6.8.4–6.8.8 nõuete kohaldamine võib lõppeda eri ajal. Seepärast võib juhtuda, et üksus peab paragrahvi 6.9.1 rakendamisel muutma riskimaandamissuhete formaalset määratlust eri aegadel või muutma riskimaandamissuhte formaalset määratlust mitu korda. Üksnes siis, kui selline muudatus tehakse riskimaandamise määratluses, rakendab üksus paragrahve 6.9.7-6.9.12, nagu on asjakohane. Üksus rakendab ka paragrahvi 6.5.8 (õiglase väärtuse riskimaanduse puhul) või paragrahvi 6.5.11 (rahavoo riskimaanduse puhul), et arvestada kõiki riskimaandamisobjekti või riskimaandamisinstrumendi õiglase väärtuse muutusi.
- 6.9.4. Üksus muudab riskimaandamissuhet, nagu on nõutud paragrahvis 6.9.1, selle aruandeperioodi lõpuks, mille jooksul tehakse maandatavas riskis, riskimaandamisobjektis või riskimaandamisinstrumendis viiteintressimäära reformi tõttu nõutav muudatus. Kahtluste vältimiseks ei kujuta selline riskimaandamissuhte formaalse määratluse muudatus endast riskimaandamissuhte lõpetamist ega uue riskimaandamissuhte määratlemist.
- 6.9.5. Kui lisaks viiteintressimäära reformi tõttu nõutavatele muudatustele muudetakse riskimaandamissuhtes määratletud finantsvara või -kohustist (nagu on kirjeldatud paragrahvides 5.4.6–5.4.8) või riskimaandamissuhte määratlust (nagu on ette nähtud paragrahvis 6.9.1), rakendab üksus kõigepealt käesoleva standardi kohaseid nõudeid, et teha kindlaks, kas need täiendavad muudatused toovad kaasa riskimaandamisarvestuse lõpetamise. Kui täiendavad muudatused ei too kaasa riskimaandamisarvestuse lõpetamist, muudab üksus riskimaandamissuhte formaalset määratlust, nagu on kindlaks määratud paragrahvis 6.9.1.
- 6.9.6. Paragrahvides 6.9.7–6.9.13 ette nähtud erandeid rakendatakse üksnes neis paragrahvides sätestatud nõuete suhtes. Üksus rakendab kõiki muid käesoleva standardi kohaseid riskimaandamisarvestuse nõudeid, sealhulgas paragrahvis 6.4.1 sätestatud kriteeriume, riskimaandamissuhte suhtes, mida viiteintressimäära reform otseselt mõjutab.

▼ **M74****Kriteeriumitele vastavate riskimaandamissuhete arvestus***Rahavoo riskimaandus*

- 6.9.7. Paragrahvi 6.5.11 rakendamisel loetakse hetkel, mil üksus muudab riskimaandamisobjekti kirjeldust, nagu on ette nähtud paragrahvi 6.9.1 punktis b, rahavoo riskimaandamisreservi kogunenud summa põhinevaks alternatiivsel viitemääral, mille alusel määratakse kindlaks maandataavad tulevased rahavood.
- 6.9.8. Lõpetatud riskimaandamissuhte puhul, kui viiteintressimäära, millel maandataavad tulevased rahavood põhinevad, muudetakse vastavalt viiteintressimäära reformile, loetakse paragrahvi 6.5.12 rakendamisel selle kindlaksmääramisel, kas maandataavad tulevased rahavood eeldatavasti tekivad, selle riskimaandamissuhte rahavoo riskimaandamisreservi kogunenud summa põhinevaks alternatiivsel viitemääral, millel põhinevad maandataavad tulevased rahavood.

Objektirühmad

- 6.9.9. Kui üksus rakendab paragrahvi 6.9.1 õiglase väärtuse või rahavoo riskimaanduse riskimaandamisobjektina määratletud objektirühmade suhtes, jaotab üksus riskimaandamisobjektid alarühmadesse maandatava viitemäära alusel ja määratleb viitemäära iga alarühma maandatava riskina. Näiteks riskimaandamissuhtes, kus objektirühma maandatakse sellise viiteintressimäära muutuste suhtes, mille suhtes kohaldatakse viiteintressimäära reformi, võib rühma teatavate objektide maandatavaid rahavoogusid või õiglast väärtust muuta, et viidata alternatiivsele viitemäärale enne rühma teiste objektide muutmist. Selles näites määratleks üksus paragrahvi 6.9.1 rakendamisel alternatiivse viitemäära asjaomase riskimaandamisobjektide alarühma maandatava riskina. Üksus määratleks jätkuvalt kehtivat viiteintressimäära maandatava riskina riskimaandamisobjektide teise alarühma puhul, kuni selliste objektide maandatavaid rahavoogusid või õiglast väärtust muudetakse, et viidata alternatiivsele viitemäärale, või kuni asjaomased objektid aeguvad ja asendatakse riskimaandamisobjektidega, mis viitavad alternatiivsele viitemäärale.
- 6.9.10. Üksus hindab eraldi, kas iga alarühm vastab paragrahvis 6.6.1 esitatud nõuetele, et olla kriteeriumidele vastav riskimaandamisobjekt. Kui mõni alagrupp ei vasta paragrahvis 6.6.1 esitatud nõuetele, lõpetab üksus riskimaandamissuhte riskimaandamisarvestuse edasiulatuvalt tervikuna. Üksus rakendab ka paragrahvides 6.5.8 ja 6.5.11 esitatud nõudeid, et arvestada riskimaandamissuhtega seotud ebaefektiivsust tervikuna.

Riskikomponentide määratlemine

- 6.9.11. Alternatiivne viitemäär, mis on määratletud lepinguväliselt kindlaks määratud riskikomponendina, mis ei ole tema määratlemise kuupäeval eraldi kindlaks määratav (vt paragrahvi 6.3.7 punkt a ja paragrahv B6.3.8), loetakse sellele nõudele vastavaks kõnealusel kuupäeval üksnes siis, kui üksus põhjendatult eeldab, et alternatiivne viitemäär on eraldi kindlakstehtav 24 kuu jooksul. 24-kuulist perioodi kohaldatakse iga alternatiivse viitemäära suhtes eraldi ja see algab kuupäevast, mil üksus määratleb alternatiivse viitemäära esimest korda lepinguväliselt kindlaks määratud riskikomponendina (st 24-kuulist perioodi kohaldatakse määrapõhiselt).

▼ M74

- 6.9.12. Kui üksus hiljem põhjendatult eeldab, et alternatiivne viitemäär ei ole eraldi kindlakstehtav 24 kuu jooksul alates kuupäevast, mil üksus määratles selle esimest korda lepinguväliselt kindlaks määratud riskikomponendina, lõpetab üksus paragrahvis 6.9.11 sätestatud nõude kohaldamise kõnealuse alternatiivse viitemäära suhtes ja lõpetab riskimaandamisarvestuse edasiulatavalt alates kõnealuse ümberhindamise kuupäevast kõigi riskimaandamissuhete puhul, milles alternatiivne viitemäär oli määratletud lepinguväliselt kindlaks määratud riskikomponendina.
- 6.9.13. Lisaks paragrahvis 6.9.1 kindlaks määratud riskimaandamissuhetele kohaldab üksus paragrahvides 6.9.11 ja 6.9.12 sätestatud nõudeid uute riskimaandamissuhete suhtes, mille puhul alternatiivne viitemäär on määratletud lepinguväliselt kindlaks määratud riskikomponendina (vt paragrahvi 6.3.7 punkt a ja paragrahv B6.3.8), kui see riskikomponent ei ole viiteintressimäära reformi tõttu selle määratlemise kuupäeval eraldi kindlakstehtav.

▼ M53**7. PEATÜKK. Jõustumiskuupäev ja üleminekusätted****7.1 JÕUSTUMISKUUPÄEV**

- 7.1.1. Üksus rakendab käesolevat standardit 1. jaanuaril 2018 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus otsustab rakendada käesolevat standardit varem, avalikustab ta selle asjaolu ja rakendab korraga kõik käesoleva standardi nõuded (kuid vt ka paragrahvid 7.1.2, 7.2.21 ja 7.3.2). Üksus rakendab samal ajal ka lisas C sätestatud muudatused.
- 7.1.2. Vaatamata paragrahvis 7.1.1 sätestatud nõuetele, võib üksus otsustada rakendada enne 1. jaanuari 2018 algavate aruandeaastate suhtes varem ainult õiglasest väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatavate finantskohustiste kasumi ja kahjumi esitamise nõudeid, mis on sätestatud paragrahvides 5.7.1(c), 5.7.7–5.7.9, 7.2.14 ja B5.7.5–B5.7.20, rakendamata käesoleva standardi muid nõudeid. Kui üksus otsustab kohaldada ainult nimetatud paragrahve, avalikustab ta selle asjaolu ning avalikustab jooksvalt IFRS 7 (muudetud IFRS 9-ga (2010)) paragrahvides 10–11 sätestatud informatsiooni (vt ka paragrahvid 7.2.2 ja 7.2.15.).
- 7.1.3. Dokumendiga *IFRSide iga-aastased parandused ajavahemikuks 2010–2012*, välja antud detsembris 2013, muudeti paragrahve 4.2.1 ja 5.7.5; muudatus tulenes IFRS 3 muudatusest. Üksus rakendab seda muudatust edasiulatavalt äriühendustele, mille suhtes kehtib IFRS 3 muudatus.
- 7.1.4. IFRS 15-ga, välja antud mais 2014, muudeti paragrahve 3.1.1, 4.2.1, 5.1.1, 5.2.1, 5.7.6, B3.2.13, B5.7.1, C5 ja C42 ning jäeti välja paragrahv C16 ja sellega seotud pealkiri. Lisati paragrahvid 5.1.3 ja 5.7.1A ja lisasse A üks määratlus. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 15.

▼ M54

- 7.1.5. 2016. aasta jaanuaris välja antud IFRS 16-ga muudeti paragrahve 2.1, 5.5.15, B4.3.8, B5.5.34 ja B5.5.46. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 16.

▼ M62

- 7.1.7. Negatiivse hüvitisega ettemaksed (IFRS 9 muudatused) anti välja 2017. aasta oktoobris ning nendega lisati paragrahvid 7.2.29–7.2.34 ja B4.1.12A ning muudeti paragrahvi B4.1.11 punkti b ja paragrahvi B4.1.12 punkti b. Üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2019 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab neid muudatusi varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

▼ M70

- 7.1.8. Standardite IFRS 9, IAS 39 ja IFRS 7 muutmiseks septembris 2019 välja antud *Viiteintressimäära reformiga* lisati jagu 6.8 ja muudeti paragrahvi 7.2.26. Üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2020 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab neid muudatusi varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

▼ M75

- 7.1.9. 2020. aasta mais välja antud dokumendiga „IFRSide iga-aastased edasiarendused 2018–2020” lisati paragrahvid 7.2.35 ja B3.3.6A ning muudeti paragrahvi B3.3.6. (Majandus)üksus rakendab kõnealust muudatust 1. jaanuaril 2022 või pärast seda algavate aruandeperioodide suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab muudatust varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

▼ M74

- 7.1.10. 2020. aasta augustis välja antud dokumendiga „Viiteintressimäära reform – 2. etapp”, millega muudeti IFRS 9, IAS 39, IFRS 7, IFRS 4 ja IFRS 16, lisati paragrahvid 5.4.5–5.4.9, 6.8.13, osa 6.9 ja paragrahvid 7.2.43–7.2.46. Üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2021 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab neid muudatusi varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

▼ M53**7.2 ÜLEMIN EKUSÄTTED**

- 7.2.1. Üksus rakendab käesolevat standardit tagasiulatuvalt kooskõlas IAS 8-ga *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead*, kui paragrahvides 7.2.4–7.2.26 ja 7.2.28 ei ole sätestatud teisiti. Käesolevat standardit ei rakendata objektidele, mille kajastamine on esmakordse rakendamise kuupäevaks juba lõpetatud.
- 7.2.2. Paragrahvides 7.2.1, 7.2.3–7.2.28 ja 7.3.2 esitatud üleminekusätete rakendamisel tähendab esmakordse rakendamise kuupäev kuupäeva, millal üksus käesolevas standardis sätestatud nõudeid esmakordselt rakendab ning mis peab olema mõne käesoleva standardi väljaandmisele järgneva aruandeperioodi alguses. Sõltuvalt üksuse valitud lahendusest IFRS 9 rakendamiseks võib üleminekuga kaasneda rohkem kui üks esmakordse rakendamise kuupäev seoses erinevate nõuetega.

▼ **M53****Üleminekusätted seoses liigitamise ja mõõtmisega (4. ja 5. peatükk)**

- 7.2.3. Üksus hindab esmakordse rakendamise kuupäeval seda, kas finantsvara vastab paragrahvi 4.1.2 punktis a või paragrahvi 4.1.2A punktis a sätestatud tingimustele, sellel kuupäeval olemasolevate faktide ja asjaolude alusel. Tulemuseks saadavat liigitust kohaldatakse tagasiulatuvalt olenemata üksuse ärimudelitest varasematel aruandeperioodidel.
- 7.2.4. Kui esmakordse rakendamise kuupäeval on rahalise elemendi muudetud ajaväärtuse hindamine vastavalt paragrahvidele B4.1.9B–B4.1.9D finantsvara esmase kajastamise ajal olemas olnud faktide ja asjaolude alusel üksuse jaoks teostamatu (nagu on määratletud IAS 8-s), hindab üksus selle finantsvara lepingupõhiste rahavoogudega seotud tunnuseid finantsvara esmase kajastamise ajal olemas olnud faktide ja asjaolude alusel, võtmata arvesse paragrahvides B4.1.9B–B4.1.9D sätestatud nõudeid seoses rahalise elemendi ajaväärtuse muutmisega (vt ka punkt IFRS 7 paragrahv 42R).
- 7.2.5. Kui esmakordse rakendamise kuupäeval on ettemakse õiglase väärtuse ebaolulisuse hindamine vastavalt paragrahvile B4.1.12 finantsvara esmase kajastamise ajal olemas olnud faktide ja asjaolude alusel üksuse jaoks teostamatu (nagu on määratletud IAS 8-s), hindab üksus selle finantsvara lepingupõhiste rahavoogudega seotud tunnuseid finantsvara esmase kajastamise ajal olemas olnud faktide ja asjaolude alusel, võtmata arvesse paragrahvis B4.1.12 sätestatud erandit ettemakse suhtes.
- 7.2.6. Kui üksus mõõdab hübriidlepingut õiglasest väärtusest kooskõlas paragrahviga 4.1.2A, 4.1.4 või 4.1.5, kuid hübriidlepingu õiglast väärtust ei ole võrreldavatel aruandeperioodidel mõõdetud, on hübriidlepingu õiglane väärtus võrreldavatel aruandeperioodidel komponentide (st mittetuletisinstrumentidist põhilepingu ja tuletisinstrumenti tunnustega väärtpaberi) õiglase väärtuse summa iga võrreldava aruandeperioodi lõpus, kui üksus korrigeerib varasemaid perioode (vt paragrahv 7.2.15).
- 7.2.7. Kui üksus on rakendanud paragrahvi 7.2.6, kajastab üksus esmakordse rakendamise kuupäeval kogu hübriidlepingu õiglase väärtuse ja hübriidlepingu komponentide õiglaste väärtuste summa vahe esmakordse rakendamise kuupäeva seisuga jaotamata kasumi (või vajadusel omakapitali mõne muu komponendi) algsaldos selle aruandeperioodi kohta, mille sisse jääb esmakordse rakendamise kuupäev.

▼ M53

7.2.8. Esmakordse rakendamise kuupäeval võib üksus määratleda:

- a) finantsvara mõõtmise õiglasest väärtuses muutustega läbi kasumiaruande koostöös paragrahvi 4.1.5 või
- b) omakapitaaliinstrumenti tehtud investeeringu kajastamise õiglasest väärtuses muus koondkasumis koostöös paragrahvi 5.7.5.

Selline määratlus tehakse esmakordse rakendamise kuupäeval olemasolevate faktide ja asjaolude alusel. Tehtud liigitust rakendatakse tagasiulatavalt.

7.2.9. Esmakordse rakendamise kuupäeval üksus:

- a) tühistab finantsvara varasema määratlemise õiglasest väärtuses muutustega läbi kasumiaruande mõõdetava varana, kui see finantsvara ei vasta paragrahvis 4.1.5 esitatud tingimusele;
- b) võib tühistada finantsvara varasema määratlemise õiglasest väärtuses muutustega läbi kasumiaruande mõõdetava varana, kui see finantsvara vastab paragrahvis 4.1.5 sätestatud tingimusele.

Selline tühistamine tehakse esmakordse rakendamise kuupäeval olemasolevate faktide ja asjaolude alusel. Tehtud liigitust rakendatakse tagasiulatavalt.

7.2.10. Esmakordse rakendamise kuupäeval üksus:

- a) võib määratleda finantskohustise mõõtmise õiglasest väärtuses muutustega läbi kasumiaruande koostöös paragrahvi 4.2.2 punktiga a;
- b) tühistab finantskohustise varasema määratlemises õiglasest väärtuses muutustega läbi kasumiaruande mõõdetava kohustisena, kui selline määratlus tehti esmase kajastamise käigus nüüd paragrahvi 4.2.2 punktis a sätestatud tingimusega ning esmakordse rakendamise kuupäeval ei vasta selline määratlus enam kõnealusele tingimusele;
- c) võib tühistada finantskohustise varasema määratlemises õiglasest väärtuses muutustega läbi kasumiaruande mõõdetava kohustisena, kui selline määratlus tehti esmase kajastamise käigus nüüd paragrahvi 4.2.2 punktis a sätestatud tingimusega ning esmakordse rakendamise kuupäeval vastab selline määratluse kõnealusele tingimusele.

Selline määratlemine ja tühistamine tehakse esmakordse rakendamise kuupäeval olemasolevate faktide ja asjaolude alusel. Tehtud liigitust rakendatakse tagasiulatavalt.

▼ **M53**

7.2.11. Kui sisemise intressimäära meetodi tagasiulatuv rakendamine ei ole üksuse jaoks teostatav (nagu on määratletud IAS 8-s), käsitab üksus:

a) finantsvara või -kohustise õiglast väärtust iga esitatud võrreldava perioodi lõpus kui selle finantsvara bilansilist brutojääkmaksumust või selle finantskohustise amortiseeritud soetusmaksumust, kui üksus korrigeerib varasemaid perioode, ja

b) finantsvara või -kohustise õiglast väärtust esmakordse rakendamise kuupäeval kui selle finantsvara uut bilansilist brutojääkmaksumust või selle finantskohustise uut amortiseeritud soetusmaksumust käesoleva standardi esmakordse rakendamise kuupäeva seisuga.

7.2.12. Kui üksus arvestas varem investeeringut omakapitaliinstrumenti, millega identsel instrumendil puudub noteeritud hind aktiivsel turul (st 1. taseme sisend) (või tuletisvarasse, mis on seotud sellise omakapitaliinstrumendiga ja mis tuleb arveldada selle omakapitaliinstrumendi ülekandmisega), soetusmaksumuses (kooskõlas IAS 39-ga), mõõdab ta esmakordse rakendamise kuupäeval seda instrumenti õiglases väärtuses. Vahe varasema bilansilise jääkmaksumuse ja õiglase väärtuse vahel kajastatakse jaotamata kasumi (või vajadusel omakapitali mõne muu komponendi) algsaldos selle aruandeperioodi kohta, mille sisse jääb esmakordse rakendamise kuupäev.

7.2.13. Kui üksus arvestas varem kohustisena käsitatavat tuletisinstrumenti, mis on seotud sellise omakapitaliinstrumendiga ja mis tuleb arveldada selle omakapitaliinstrumendi ülekandmise teel, millega identsel instrumendil puudub noteeritud hind aktiivsel turul (st 1. taseme sisend), soetusmaksumuses kooskõlas IAS 39-ga, mõõdab ta seda kohustisena käsitatavat tuletisinstrumenti õiglases väärtuses esmakordse rakendamise kuupäeval. Vahe varasema bilansilise jääkmaksumuse ja õiglase väärtuse vahel kajastatakse jaotamata kasumi algsaldos selle aruandeperioodi kohta, mille sisse jääb esmakordse rakendamise kuupäev.

7.2.14. Üksus määratleb esmakordse rakendamise kuupäeval, kas paragrahvi 5.7.7 kohane käsitlemine tekitaks või suurendaks kasumiaruandes arvestuse mittevastavust, esmakordse rakendamise kuupäeval olema-solevate faktide ja asjaolude alusel. Käesolevat standardit rakendatakse nimetatud määratluse alusel tagasiulatavalt.

▼ M53

- 7.2.15. Vaatamata paragrahvis 7.2.1 sätestatud nõudele, avalikustab üksus, kes võtab kasutusele käesolevas standardis sätestatud liigitamis- ja mõõtmisnõuded (mille hulka kuuluvad osade 5.4 ja 5.5 nõuded, mis on seotud finantsvara amortiseeritud soetusmaksumuse mõõtmisega ja väärtuse langusega) IFRS 7 paragrahvides 42L–42O sätestatud informatsiooni, kuid ei pea varasemaid perioode korrigeerima. Üksus võib varasemaid perioode korrigeerida siis ja ainult siis, kui see on võimalik ilma tagantjärele tarkust kasutamata. Kui üksus ei korrigeeri varasemaid perioode, kajastab üksus varasema bilansilise jääkmaksumuse ja esmakordse rakendamise kuupäeva sisaldava aruandeaasta alguse seis bilansilise jääkmaksumuse vahe jaotamata kasumi (või vajadusel omakapitali mõne muu komponendi) algsaldos selle aruandeperioodi kohta, mille sisse jääb esmakordse rakendamise kuupäev. Kui üksus siiski korrigeerib varasemaid perioode, tuleb uues finantsaruandes arvestada käesoleva standardi kõigi nõuetega. Kui üksuse valitud lahendus IFRS 9 rakendamiseks annab tulemuseks rohkem kui ühe esmakordse rakendamise kuupäeva seoses erinevate nõuetega, rakendatakse käesolevat paragrahvi igale esmakordse rakendamise kuupäevale (vt paragrahv 7.2.2). Selline olukord tekib näiteks juhul, kui üksus otsustab enne käesoleva standardi muude nõuete rakendamist rakendada ainult paragrahvi 7.1.2 kohaselt õiglasel väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatavate finantskohustiste kasumite ja kahjumite esitamise nõudeid.
- 7.2.16. Kui üksus koostab vahefinantsaruandeid vastavalt IAS 34-le *Vahefinantsaruandlus*, ei pea üksus rakendama käesoleva standard nõudeid vahearuande perioodide suhtes enne esmakordse rakendamise kuupäeva, kui see ei ole teostatav (nagu on määratletud IAS 8-s).

Väärtuse langus (osa 5.5)

- 7.2.17. Üksus rakendab osas 5.5 esitatud väärtuse languse nõudeid tagasiulatuvalt kooskõlas IAS 8-ga, võttes arvesse paragrahve 7.2.15 ja 7.2.18–7.2.20.
- 7.2.18. Üksus kasutab esmakordse rakendamise kuupäeval ilma liigsete kulude või pingutusteta kättesaadavat mõistlikku ja põhjendatud informatsiooni, et määrata kindlaks krediidirisk finantsinstrumendi esmase kajastamise kuupäeva seisuga (või siduvate laenuandmiskohustuste ja finantsgarantiilepingute puhul selle kuupäeva seisuga, millal üksusest sai tühistamatu kohustuse osapool kooskõlas paragrahviga 5.5.6) ning võrrelda seda käesoleva standardi esmakordse rakendamise kuupäeval esineva krediidiriskiga.
- 7.2.19. Kui üksus uurib, kas pärast esmast kajastamist on krediidirisk oluliselt suurenenud, võib ta rakendada

a) paragrahvide 5.5.10 ja B5.5.22–B5.5.24 nõudeid ning

b) paragrahvis 5.5.11 sätestatud vaidlustatavat eeldust rohkem kui 30 päeva võrra maksetähtpäeva ületanud lepinguliste maksete puhul, kui üksus rakendab väärtuse languse nõudeid, tehes kindlaks kõnealuste finantsinstrumentide krediidiriski olulise suurenemise pärast esmast kajastamist, lähtudes informatsioonist tähtpäevaks tasumata nõuete kohta.

▼ M53

- 7.2.20. Kui esmakordse rakendamise kuupäeval oleks esmase kajastamise ajaga võrreldes krediidiriski olulise suurenemise kindlakstegemiseks vaja teha põhjendamatult suuri kulusid ja pingutusi, kajastab üksus kahju allahindluse summas, mis võrdub finantsinstrumendi kehtivusajal eeldatava krediidikahju summaga igal aruandekuupäeval kuni finantsinstrumendi kajastamise lõpetamiseni (välja arvatud juhul, kui finantsinstrumendi krediidirisk on aruandekuupäeval väike; sellisel juhul rakendatakse paragrahvi 7.2.19 punkti a).

Üleminek seoses riskimaandamisarvestusega (6. peatükk)

- 7.2.21. Käesoleva standardi esmakordselt rakendamisel võib üksus valida arvestusmeetodi, mille kohaselt jätkatakse käesoleva standardi 6. peatüki nõuete asemel IAS 39 riskimaandamisarvestuse nõuete rakendamist. Üksus rakendab seda meetodit kõigi oma riskimaandamissuhte suhtes. Kõnealuse meetodi kasuks otsustav üksus rakendab ka IFRIC 16 *Välismaise üksuse netoinvesteeringu riskimaandamine* ilma muudatusteta, mis viivad selle tõlgenduse vastavusse käesoleva standardi 6. peatüki nõuetega.
- 7.2.22. Kui paragrahvist 7.2.26 ei tulene teisiti, kohaldab üksus käesoleva standardi riskimaandamisarvestuse nõudeid edasiulatuvalt.
- 7.2.23. Riskimaandamisarvestuse rakendamiseks alates käesoleva standardi riskimaandamisarvestuse nõuete esmakordse rakendamise kuupäevast peavad selleks kuupäevaks olema täidetud kõik kriteeriumid.
- 7.2.24. IAS 39 kohaselt riskimaandamisarvestuse kriteeriumitele vastavaid riskimaandamissuhteid, mis pärast üleminekul võimaliku riskimaandamissuhte tasakaalustamise arvessevõtmist (vt paragrahv 7.2.25 punkt b) vastavad ka käesoleva standardi riskimaandamisarvestuse kriteeriumitele (vt paragrahv 6.4.1), käsitatakse jätkuvate riskimaandamissuhetena.
- 7.2.25. Käesoleva standardi riskimaandamisarvestuse nõuete esmakordsel rakendamisel üksus:
- a) võib alustada nimetatud nõuete rakendamist samast ajahetkest, millal ta lõpetab IAS 39 riskimaandamisarvestuse nõuete rakendamise, ja
 - b) käsitab IAS 39 kohast maandamise suhtarvu vajadusel jätkuva riskimaandamissuhte suhtarvu tasakaalustamise alguspunktina. Sellisest tasakaalustamisest tekkiv kasum või kahjum kajastatakse kasumiaruandes.
- 7.2.26. Erandina käesoleva standardi riskimaandamisarvestuse nõuete edasiulatuvalt rakendamisest üksus:
- a) rakendab optioonide ajaväärtuse arvestust kooskõlas paragrahviga 6.5.15 tagasiulatuvalt, kui vastavalt IAS 39-le määratleti riskimaandamissuhte riskimaandusinstrumendina ainult optiooni sisemise väärtuse muutus. See tagasiulatuva rakendamise nõue kehtib ainult nende riskimaandamissuhte suhtes, mis olid olemas kõige varasema võrreldava perioodi alguses või määratleti pärast seda;

▼ **M53**

- b) võib rakendada forvardlepingute forvardelemendi arvestust kooskõlas paragrahvi 6.5.16, kui vastavalt IAS 39-le on ainult forvardlepingu hetkehinna elemendi muutus määratletud riskimaandamissuhtes riskimaandamisinstrumendina. See tagasiulatuva rakendamise nõue kehtib ainult nende riskimaandamissuhte suhtes, mis olid olemas kõige varasema võrreldava perioodi alguses või määratleti pärast seda. Kui üksus valib kõnealuse arvestuse tagasiulatuva kohaldamise, kohaldatakse seda kõigile selle valiku kriteeriumitele vastavatele riskimaandamissuhtele (st üleminekul ei ole see valik kasutatav iga riskimaandamissuhte jaoks eraldi). Valuutabaasi hinnavahe arvestust (vt paragrahv 6.5.16) võib kohaldada tagasiulatuvalt nende riskimaandamissuhte suhtes, mis olid olemas kõige varasema võrreldava perioodi alguses või määratleti pärast seda;
- c) kohaldab tagasiulatuvalt paragrahvi 6.5.6 nõuet, et riskimaandamisinstrument ei aegu ja seda ei lõpetata, kui
 - i) kehtivate õigusnormide või õigusnormide kehtestamise tulemusena lepivad riskimaandamisinstrumendi pooled kokku, et tehingu algse vastaspoole asendab üks või mitu kliirivat vastaspoolt eesmärgiga saada iga poole uueks vastaspooleks ja
 - ii) muud võimalikud riskimaandamisinstrumendi muudatused piirduvad nendega, mis on vajalikud vastaspoole sellise asendamise elluviimiseks.

▼ **M70**

- d) rakendab jaos 6.8 sätestatud nõudeid tagasiulatuvalt. Selline tagasiulatuv rakendamine kehtib üksnes riskimaandamissuhtele, mis olid olemas selle aruandlusperioodi alguses, mil üksus neid nõudeid esimest korda rakendas, või mis määratleti nendena, ning rahavoo riskimaandamisreservi kogunenud summale, mis oli olemas selle aruandeperioodi alguses, mil üksus neid nõudeid esimest korda rakendas.

▼ **M53****Standardit IFRS 9 (2009), IFRS 9 (2010) või IFRS 9 (2013) varem rakendanud üksused**

- 7.2.27. Üksus rakendab paragrahvides 7.2.1–7.2.26 sätestatud üleminekunõudeid vastaval esmakordse rakendamise kuupäeval. Üksus rakendab iga paragrahvides 7.2.3–7.2.14 ja 7.2.17–7.2.26 sätestatud üleminekusätet ainult ühe korra (st kui üksus valib IFRS 9 rakendamiseks lahenduse, millega kaasneb rohkem kui üks esmakordse rakendamise kuupäev, ei saa ta neid sätteid enam uuesti rakendada, kui need on juba rakendatud mõnel varasemal kuupäeval). Vt paragrahvid 7.2.2 ja 7.3.2.
- 7.2.28. Üksus, kes on rakendanud standardit IFRS 9 (2009), IFRS 9 (2010) või IFRS 9 (2013) ja edaspidi rakendab käesolevat standardit:
 - a) tühistab oma varasema määratluse finantsvara mõõtmise kohta õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande, kui selline määratlus tehti varem kooskõlas paragrahvis 4.1.5 sätestatud tingimusega, kuid see tingimus ei ole käesoleva standardi kohaldamise tagajärjel enam täidetud;
 - b) võib teha määratluse finantsvara mõõtmise kohta õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande, kui selline määratlus ei oleks varem olnud kooskõlas paragrahvis 4.1.5 sätestatud tingimusega, kuid see tingimus on nüüd täidetud käesoleva standardi kohaldamise tagajärjel;

▼ M53

- c) tühistab oma varasema määratluse finantskohustise mõõtmise kohta õiglasest väärtuses muutustega läbi kasumiaruande, kui selline määratlus tehti varem kooskõlas paragrahvi 4.2.2 punktis a sätestatud tingimusega, kuid see tingimus ei ole käesoleva standardi kohaldamise tagajärjel enam täidetud; ja
- d) võib teha määratluse finantskohustise mõõtmise kohta õiglasest väärtuses muutustega läbi kasumiaruande, kui selline määratlus ei oleks varem olnud kooskõlas paragrahvi 4.2.2 punktis a sätestatud tingimusega, kuid see tingimus on nüüd täidetud käesoleva standardi kohaldamise tagajärjel.

Selline määratlemine ja tühistamine tehakse käesoleva standardi esmakordse rakendamise kuupäeval olemasolevate faktide ja asjaolude alusel. Tehtud liigitust rakendatakse tagasiulatuvalt.

▼ M62**Üleminek negatiivse hüvitisega ettemaksetele**

- 7.2.29. Üksus rakendab negatiivse hüvitisega ettemakseid (IFRS 9 muudatused) tagasiulatuvalt kooskõlas IAS 8-ga, v.a paragrahvides 7.2.30–7.2.34 sätestatud juhtudel.
- 7.2.30. Üksus, kes rakendab neid muudatusi esmakordselt käesoleva standardi esmakordse rakendamisega samal ajal, rakendab paragrahvide 7.2.31–7.2.34 asemel paragrahve 7.2.1–7.2.28.
- 7.2.31. Üksus, kes rakendab neid muudatusi esmakordselt pärast käesoleva standardi esmakordset rakendamist, rakendab paragrahve 7.2.32–7.2.34. Üksus rakendab ka käesoleva standardi muid üleminekunõudeid, mida on vaja kõnealuste muudatuste rakendamiseks. Sel otstarbel tuleb lugeda viiteid esmase rakendamise kuupäevale viidena selle aruandeperioodi algusele, mil üksus esimest korda muudatusi rakendab (muudatuste esmase rakendamise kuupäev).
- 7.2.32. Kui finantsvara või finantskohustisi mõõdetakse õiglasest väärtuses muutusega läbi kasumiaruande, siis teeb üksus järgmist:
 - a) tühistab oma varasema määratluse, mille kohaselt finantsvara mõõdetakse õiglasest väärtuses muutustega läbi kasumiaruande, kui selline määratlus tehti varem kooskõlas paragrahvis 4.1.5 sätestatud tingimusega, kuid see tingimus ei ole nende muudatuste rakendamise tagajärjel enam täidetud;
 - b) võib määratleda finantsvara mõõdetavana õiglasest väärtuses muutustega läbi kasumiaruande, kui selline määratlus ei oleks varem olnud kooskõlas paragrahvis 4.1.5 sätestatud tingimusega, kuid see tingimus on nüüd täidetud nende muudatuste rakendamise tagajärjel;
 - c) tühistab oma varasema määratluse, mille kohaselt finantskohustist mõõdetakse õiglasest väärtuses muutustega läbi kasumiaruande, kui selline määratlus tehti varem kooskõlas paragrahvi 4.2.2 punktis a sätestatud tingimusega, kuid see tingimus ei ole nende muudatuste rakendamise tagajärjel enam täidetud, ning
 - d) võib määratleda finantskohustise mõõdetavana õiglasest väärtuses muutustega läbi kasumiaruande, kui selline määratlus ei oleks varem olnud kooskõlas paragrahvi 4.2.2 punktis a sätestatud tingimusega, kuid see tingimus on nüüd täidetud nende muudatuste rakendamise tagajärjel.

▼ M62

Selline määratlemine ja tühistamine tehakse nende muudatuste esmase rakendamise kuupäeval olemasolevate faktide ja asjaolude alusel. Kõnealust liigitust rakendatakse tagasiulatuvalt.

7.2.33. Üksus ei pea muudatuste rakendamise kajastamiseks eelnevaid perioode korrigeerima. Üksus võib eelnevaid perioode korrigeerida siis ja ainult siis, kui see on võimalik ilma tagantjärele tarkust kasutamata ning korrigeeritud finantsaruandes arvestatakse käesoleva standardi kõigi nõuetega. Kui üksus ei korrigeeri eelnevaid perioode, kajastab üksus varasema bilansilise jääkmaksumuse ja nende muudatuste esmase rakendamise kuupäeva sisaldava aruandeaasta alguse seis bilansilise jääkmaksumuse vahe jaotamata kasumi (või vajaduse korral omakapitali mõne muu komponendi) algsaldos selle aruandeaasta kohta, mille sisse jääb nende muudatuste esmase rakendamise kuupäev.

7.2.34. Aruandeperioodil, mis hõlmab nende muudatuste esmase rakendamise kuupäeva, avalikustab üksus esmase rakendamise kuupäeva seisuga iga finantsvara- ja -kohustiseliigi kohta, mida need muudatused mõjutasid, järgmise teabe:

- a) vahetult enne nende muudatuste rakendamist kindlaks määratud eelmine mõõtekategooria ja bilansiline jääkmaksumus;
- b) pärast nende muudatuste rakendamist kindlaks määratud uus mõõtekategooria ja bilansiline jääkmaksumus;
- c) kõikide finantsseisundi aruandes märgitud nende finantsvarade ja finantskohustiste bilansiline jääkmaksumus, mis olid varem määratletud mõõdetavana õiglasel väärtuses muutustega läbi kasumiaruande, kuid mida enam nii ei määratleta, ning
- d) finantsvarade või finantskohustiste õiglasel väärtuses muutustega läbi kasumiaruande mõõdetavana määratlemise või ümbermääratlemise põhjused.

▼ M75**Üleminek IFRSide iga-aastaste edasiarenduste puhul**

7.2.35. Majandus)üksus rakendab *IFRSide iga-aastaseid edasiarendusi 2018–2020* finantskohustiste suhtes, mida muudetakse või vahetatakse, selle aruandeaasta alguses, mil (majandus)üksus muudatust esimest korda rakendab, või pärast seda.

▼ M74**Üleminek dokumendi „Viiteintressimäära reform – 2. etapp” puhul**

7.2.43. Üksus rakendab dokumendi „Viiteintressimäära reform – 2. etapp” tagasiulatuvalt kooskõlas IAS 8ga, välja arvatud paragrahvides 7.2.44–7.2.46 sätestatud juhtudel.

7.2.44. Üksus määratleb uue riskimaandamissuhte (nt nagu on kirjeldatud paragrahvis 6.9.13) ainult edasiulatuvalt (st üksus ei tohi määratleda uut riskimaandamise arvestussuhet eelnevate perioodide puhul). Küll aga peab üksus taastama lõpetatud riskimaandamissuhte üksnes juhul, kui täidetud on järgmised tingimused:

▼ **M74**

- a) üksus lõpetas selle riskimaandamissuhte üksnes viiteintressimäära reformiga nõutavate muudatuste tõttu ja üksuselt ei oleks nõutud selle riskimaandamissuhte lõpetamist, kui neid muudatusi oleks sel ajal rakendatud; ning
- b) selle aruandeperioodi alguses, mil üksus rakendab kõnealuseid muudatusi esimest korda (nende muudatuste esmase rakendamise kuupäev), vastab kõnealune lõpetatud riskimaandamissuhe riskimaandamisarvestuse kriteeriumidele (pärast nende muudatuste arvessevõtmist).

7.2.45. Kui paragrahvi 7.2.44 rakendamisel taastab üksus lõpetatud riskimaandamissuhte, käsitab üksus paragrahvides 6.9.11 ja 6.9.12 esitatud viiteid kuupäevale, mil alternatiivne viitemäär määratleti esimest korda lepinguväliselt kindlaks määratud riskikomponendina, viidetena nende muudatuste esmase rakendamise kuupäevale (st lepinguväliselt kindlaks määratud riskikomponendina määratletud alternatiivse viitemäära 24-kuuline periood algab nende muudatuste esmase rakendamise kuupäevast).

7.2.46. Üksus ei pea muudatuste rakendamise kajastamiseks eelnevaid perioode korrigeerima. Üksus võib varasemaid perioode korrigeerida siis ja ainult siis, kui see on võimalik ilma tagantjärele tarkust kasutamata. Kui üksus ei korrigeeri eelnevaid perioode, kajastab üksus varasema bilansilise jääkmaksumuse ja nende muudatuste esmase rakendamise kuupäeva sisaldava aruandeaasta alguse seisuga bilansilise jääkmaksumuse vahe jaotamata kasumi (või vajaduse korral omakapitali mõne muu komponendi) algsaldos selle aruandeaasta kohta, mille sisse jääb nende muudatuste esmase rakendamise kuupäev.

▼ **M53**

7.3 STANDARDITE IFRIC 9, IFRS 9 (2009), IFRS 9 (2010) JA IFRS 9 (2013) TAGASIVÕTMINE

7.3.1. Käesolev standard asendab IFRIC 9 Tuletisinstrumendi tunnustega väärtpaberite *ümberhindamine*. 2010. aasta oktoobris IFRS 9-sse lisatud nõuded sisaldasid nõudeid, mis varem olid sätestatud IFRIC 9 paragrahvides 5 ja 7. Muudatusest tuleneva muudatusena lisati IFRS 1 *Rahvusvaheliste finantsaruandlusstandardite esmakordne kasutuselevõtt* nõuded, mis varem olid sätestatud IFRIC 9 paragrahvis 8.

7.3.2. Käesolev standard asendab standardid IFRS 9 (2009), IFRS 9 (2010) ja IFRS 9 (2013). Üksus võib siiski otsustada, et ta rakendab enne 1. jaanuari 2018 algavate aruandeaastate suhtes käesoleva standardi asemel neid IFRS 9 varasemaid versioone siis ja ainult siis, kui üksuse esmakordse rakendamise kuupäev on varasem kui 1. veebruar 2015.

▼ **M53***Lisa A***Mõisted***Käesolev lisa on standardi lahutamatu osa.***12 kuu eeldatav
krediidikahjum**

instrumendi **kehtivusaja eeldatava krediidikahjumi** osa, mis vastab finantsinstrumendiga seotud kohustuste täitmata jätmise tagajärjel 12 kuu jooksul pärast aruandekuupäeva tekkida võivale eeldatavale krediidikahjumile;

**finantsvara või -kohus-
tise amortiseeritud
soetusmaksumus**

summa, milles finantsvara või -kohustist esmaselt kajastatakse ja millest on maha arvatud põhiosa tagasimaksed ning millele on lisatud või millest on maha arvatud kumulatiivne kulum, kasutades **sisemise intressimäära meetodit** selle esialgse summa ja lunastustähtajal makstava summa vahelise iga erinevuse suhtes, ja mida on finantsvara korral vajadusel korrigeeritud **kahju allahindlusega**;

lepinguline vara

standardis IFRS 15 *Kliendilepingutest saadav tulu* kirjeldatud õigused, mida väärtuse langusest tulevate kasumite või kahjumite kajastamise ja mõõtmise eesmärgil arvestatakse kooskõlas käesoleva standardiga;

**krediidi tõttu langenud
väärtusega finantsvara**

finantsvara väärtus on krediidi tõttu langenud, kui on toimunud üks või mitu sündmust, mis avaldavad kahjulikku mõju kõnealuse finantsvara eeldatavatele tulevastele rahavoogudele. Finantsvara väärtuse langemist krediidi tõttu tõendavad muu hulgas jälgitavad andmed järgmiste sündmuste kohta:

- a) emitendi või võlgniku olulised finantsraskused;
- b) lepingu rikkumine, näiteks kohustuste mittetäitmine või tähtjaks tasumata jätmine;
- c) laenuvõtja laenuandja(te) poolt laenuvõtja finantsraskustega seotud majanduslikel või lepingulistel põhjustel laenuvõtjale järeleandmis(t)e tegemine, mida laenuandja(d) ei oleks muul juhul teinud;
- d) laenuvõtja pankrot või muu finantsiline ümberkorraldamine muutub tõenäoliseks;
- e) finantsvara aktiivse turu kadumine finantsraskuste tõttu või
- f) finantsvara ost või väljaandmine suure allahindlusega, mis peegeldab tekkinud **krediidikahjumit**;

Üksiku konkreetse sündmuse kindlakstegemine võib osutuda võimatuks – pigem võib mitme sündmuse ühine mõju põhjustada finantsvara väärtuse languse krediidi tõttu;

▼ M53

krediidikahjum

lepingu alusel üksusele tasumisele kuuluvate kõigi lepinguliste rahavoogude ja üksuse poolt eeldatavalt kättesaadavate rahavoogude vahe (sh kogu raha puudujääk), mis on diskonteeritud algse **sisemise intressimääraga** (või **krediidi tõttu langenud väärtusega ostetud või tekkinud finantsvara** korral **krediidiga korrigeeritud sisemise intressimääraga**). Üksus prognoosib rahavoogusid, arvestades finantsinstrumendi kõiki lepingulisi tingimusi (näiteks ettemakseid, pikendusi, ostuoptsioone või muid sarnaseid optsioone) instrumendi eeldatava kehtivusaja jooksul. Arvesse võetavad rahavood sisaldavad rahavooge hoitava tagatise müügist või muudest krediitkvaliteeti parandavatest kokkulepetest, mis kuuluvad lahutamatuult lepingutingimuste hulka. Eeldatakse, et finantsinstrumendi eeldatavat kehtivusaega saab usaldusväärselt prognoosida. Nendel harvadel juhtudel, kui finantsinstrumendi eeldatavat kehtivusaega ei ole võimalik usaldusväärselt prognoosida, kasutab üksus finantsinstrumendi lepingujärgset tähtaega;

krediidiga korrigeeritud sisemine intressimäär

määr, millega diskonteeritakse hinnangulised tulevased maksed või laekumised finantsvara eeldatava kehtivusaja jooksul täpselt **krediidi tõttu langenud väärtusega ostetud või tekkinud finantsvara amortiseeritud soetusmaksumusse**. Krediidiga korrigeeritud sisemise intressimäära arvutamisel prognoosib üksus eeldatavaid rahavoogusid, arvestades finantsvara kõiki lepingulisi tingimusi (näiteks ettemakseid, pikendusi, ostuoptsioone või muid sarnaseid optsioone) ja **eeldatavat krediidikahjumit**. Arvestus hõlmab kõiki lepingu osapoolte vahel makstud või saadud tasusid, mis on sisemise intressimäära olemuslikeks komponentideks (vt paragrahvid B5.4.1-B5.4.3), **tehingukulused** ja kõiki muid lisatasusid või allahindlusi. Eeldatakse, et rahavoogusid ja sarnaste finantsinstrumentide rühma eeldatavat kehtivusaega saab usaldusväärselt prognoosida. Nendel harvadel juhtudel, kui finantsinstrumendi (või finantsinstrumentide rühma) rahavoogusid või eeldatavat kehtivusaega ei ole võimalik usaldusväärselt prognoosida, kasutab üksus lepingujärgseid rahavoogusid finantsinstrumendi (või finantsinstrumentide rühma) kogu lepingujärgse kehtivusaja jooksul;

kajastamise lõpetamine

eelnevalt kajastatud finantsvara või -kohustise eemaldamine üksuse finantsseisundi aruandest;

tuletisinstrument

finantsinstrument või muu leping, mis kuulub käesoleva standardi rakendusalasale ja millel on kõik kolm järgmist tunnust:

- a) selle väärtus muutub vastavalt muutustele kindlaksmääratud intressimääras, finantsinstrumendi hinnas, kauba hinnas, välisvaluutakursis, hinnavõi määraindeksis, krediidireitingus või krediidiindeksis või mõnes muus muutujas, tingimusel, et mitterahalise muutuja korral ei ole muutuja spetsiifiliselt seotud lepinguosapoollega (mida mõnikord nimetatakse alusvaraks);

▼ **M53**

b) see kas ei nõua algset netoinvesteeringut või nõuab sellist algset netoinvesteeringut, mis on väiksem, kui oleks nõutav teiste lepinguliikide puhul, mis eeldatavasti reageeriksid sarnasel viisil turutegurite muutustele;

c) seda arveldatakse tulevikus;

dividendid

kasumi jaotamine omakapitaaliinstrumentide valdajatele proportsionaalselt nende osalusega konkreetses kapitaliliigis;

sisemise intressimäära meetod

meetod **finantsvara või -kohustise amortiseeritud soetusmaksumuse** arvutamiseks ja intressitulude või -kulude jaotamiseks ja kasumiaruandes kajastamiseks asjakohase ajavahemiku jooksul;

sisemine intressimäär

määr, millega diskonteeritakse hinnangulised tulevased maksed või laekumised finantsvara või -kohustise eeldatava kehtivusaja jooksul **finantsvara bilansilisse brutojääkmaksumusse** või **finantsvara amortiseeritud soetusmaksumusse**. Sisemise intressimäära arvutamisel prognoosib üksus eeldatavaid rahavoogusid, arvestades finantsinstrumendi kõiki lepingulisi tingimusi (näiteks ettemakseid, pikendusi, ostuoptsioone või muid sarnaseid optsioone) ja **eeldatavat krediidikahjumit**. Arvestus hõlmab kõiki lepingu osapoolte vahel makstud või saadud tasusid, mis on sisemise intressimäära olemuslikeks komponentideks (vt paragrahvid B5.4.1-B5.4.3), **tehingukulused** ja kõiki muid lisatasusid või allahindlusi. Eeldatakse, et rahavoogusid ja sarnaste finantsinstrumentide rühma eeldatavat kehtivusaega saab usaldusväärselt prognoosida. Nendel harvadel juhtudel, kui finantsinstrumendi (või finantsinstrumentide rühma) rahavoogusid või eeldatavat kehtivusaega ei ole võimalik usaldusväärselt prognoosida, kasutab üksus lepingujärgseid rahavoogusid finantsinstrumendi (või finantsinstrumentide rühma) kogu lepingujärgse kehtivusaja jooksul;

eeldatav krediidikahjum

krediidikahjumite kaalutud keskmine, kus kaaludena kasutatakse vastavaid kohustuste täitmata jätmise riske;

finantsgarantiileping

leping, mis nõuab väljastajalt kindlaksmääratud maksete sooritamist, et hüvitada lepingu valdajale tekkinud kahju, kui kindlaksmääratud võlgnik ei tee makseid tähtaegselt vastavalt võlainstrumendi algsetele või muudetud tingimustele;

▼ **M53**

õiglates väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatav finantskohustus	finantskohustus, mis vastab ühele järgmistest tingimustest: a) see vastab kauplemiseesmärgil hoidmise määratlusele; b) esmasel kajastamisel määratletakse see üksuse poolt kajastatavaks õiglates väärtuses muutustega läbi kasumiaruande vastavalt paragrahvile 4.2.2 või 4.3.5; c) esmasel kajastamisel või hiljem määratletakse see kajastatavaks õiglates väärtuses muutustega läbi kasumiaruande vastavalt paragrahvile 6.7.1;
siduv kohustus	siduv kokkulepe ressursside kindlaksmääratud koguse vahetamiseks kindlaksmääratud hinnaga kindlaksmääratud kuupäeval või kuupäevadel tulevikus;
prognoositav tehing	oodatav tehing tulevikus, mille suhtes ei ole siduvat kohustust;
finantsvara bilansiline brutojääkmaksumus	finantsvara amortiseeritud soetusmaksumus enne kahju allahindlusega korrigeerimist;
riskimaandamise suhtarv	riskimaandamisinstrumendi koguse ja riskimaandamisobjekti koguse suhtelise kaalu suhe;
kauplemiseesmärgil hoitav	finantsvara või -kohustus, mis: a) on omandatud või tekkinud peamiselt lähitulevikus edasimüügi või tagasiostmise eesmärgil; b) esmakordsel kajastamisel on see määratletud finantsinstrumentide portfelli osa, mida hallatakse ühiselt ja mille kohta on tõendeid hiljuti toimunud lühiajalise kasumivõtmise kohta; või c) see on tuletisinstrument (välja arvatud tuletisinstrument, mis on finantsgarantiileping või määratletud ja efektiivne riskimaandamisinstrument);
väärtuse langusest tulenev kasum või kahjum	kasumid või kahjumid, mis kajastatakse kasumiaruandes kooskõlas paragrahviga 5.5.8 ja mis tekib osas 5.5 sätestatud väärtuse languse nõuete rakendamise tõttu;

▼ **M53**

kehtivusajal eeldatav krediidikahjum	eeldatav krediidikahjum , mis tuleneb kõigist finantsinstrumendi kehtivusajal võimalikest kohustuste täitmata jätmise juhtudest;
kahju allahindlus	kooskõlas paragrahvi 4.1.2 mõõdetava finantsvara eeldatava krediidikahjumi , rendinõuete ja lepingulise vara , kooskõlas paragrahvi 4.1.2A mõõdetava finantsvara akumulieeritud väärtuse languse summa ning siduvate laenuandmiskohustuste eeldatava krediidikahjumi ja finantsgarantii-lepingute eraldise allahindlus;
muudatusest tingitud kasum või kahjum	summa, mis tekib seoses finantsvara bilansilise brutojääkmaksumuse korrigeerimisega, et kajastada uuesti läbi räägitud või muudetud lepingupõhiseid rahavoogusid. Üksus arvutab finantsvara bilansilise brutojääkväärtuse ümber uuesti läbi räägitud või muudetud finantsvara kogu kehtivusaja eeldatavate tulevaste maksete või laekumiste nüüdisväärtuses, mida on diskonteeritud finantsvara esialgse sisemise intressimääraga (või krediidi tõttu langenud väärtusega ostetud või tekkinud finantsvara korral krediidiga korrigeeritud sisemise intressimääraga) või kohaldatavuse korral paragrahvi 6.5.10 kohaselt arvatud muudetud sisemise intressimääraga . Finantsvara eeldatavate tulevaste rahavoogude prognoosimisel arvestab üksus kõiki finantsvara lepingulisi tingimusi (näiteks ettemakseid, ostuoptsioone või muid sarnaseid optsioone), kuid ei arvesta eeldatavat krediidikahjumi , välja arvatud juhul, kui finantsvara on krediidi tõttu langenud väärtusega ostetud või tekkinud finantsvara ; viimasel juhul võtab üksus arvesse ka esialgset eeldatud krediidikahjumi, millega arvestati esialgse krediidiga korrigeeritud sisemise intressimäära arvutamisel;
tähtajaks tasumata	finantsvara on tähtajaks tasumata, kui vastaspool on jätnud makse lepinguga ettenähtud tähtajal sooritamata;
krediidi tõttu langenud väärtusega ostetud või tekkinud finantsvara	ostetud või tekkinud finantsvara, mis on esialgsel kajastamisel krediidi tõttu langenud väärtusega ;
ümberliigitamise kuupäev	üksuse finantsvara ümberliigitamisega lõppenud ärimudeli muutmisele järgneva esimese aruandeperioodi esimene päev;

▼ **M53**

tavapärastel turutingimustel toimuv ost või müük

finantsvara ost või müük vastavalt lepingule, mille tingimuste kohaselt antakse vara üle ajavahemiku jooksul, mis on tavaliselt kas kehtestatud õigusaktidega või kujunenud kokkuleppeliselt konkreetsel turul;

tehingukulud

lisakulud, mis on otseselt seotud finantsvara või -kohustise omandamise, emiteerimise või realiseerimisega (vt paragrahv B5.4.8). Lisakulu on see, mis ei oleks tekkinud, kui üksus ei oleks finantsinstrumenti omandanud, emiteerinud või realiseerinud.

Järgmised terminid on määratletud IAS 32 paragrahvis 11, IFRS 7 lisas A, IFRS 13 lisas A või IFRS 15 lisas A ning neid kasutatakse käesolevas standardis IAS 32-s, IFRS 7-s, IFRS 13-s või IFRS 15-s määratletud tähenduses:

- a) krediidirisk ⁽¹⁾;
- b) omakapitaliinstrument;
- c) õiglane väärtus;
- d) finantsvara;
- e) finantsinstrument;
- f) finantskohustus;
- g) tehinguhind.

Lisa B

Rakendusjuhised

Käesolev lisa on standardi lahutamatu osa.

RAKENDUSALA (2. PEATÜKK)

- B2.1** Mõned lepingud nõuavad makse sooritamist tulenevalt kliimatilistest, geoloogilistest või muudest füüsilistest teguritest. Nendele instrumentidele, mis põhinevad kliimatilistel teguritel, viidatakse mõnikord kui „ilmastiku tuletisinstrumentidele”. Kui sellised lepingud ei ole IFRS 4 rakendusalas, on need käesoleva standardi rakendusalas.
- B2.2** Käesolev standard ei muuda nõudeid töötajate hüvitiste plaanidele, mis on kooskõlas IAS 26-ga *Pensionihüvitiste plaanide arvestus ja aruandlus*, ja müügi- või teenusetulude mahul põhinevatele litsentsitasu lepingutele, mida arvestatakse kooskõlas IFRS 15-ga *Kliendilepingutest saadav tulu*.

⁽¹⁾ Seda mõistet (IFRS 7 määratluses) kasutatakse nõuetes, mille kohaselt tuleb esitada krediidiriski muutuste mõju õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatud kohustistele (vt paragrahv 5.7.7).

▼ M53

B2.3 Mõnikord teeb üksus strateegiliseks peetava investeeringu teise üksuse emiteeritud omakapaliinstrumentidesse kavatsusega luua või säilitada pikaajaline ärisuhe üksusega, millesse investeeritakse. Investor või ühisettevõtjast üksus kasutab IAS 28-t, et määrata kindlaks, kas sellise investeeringu arvestamiseks kasutatakse kapitaliosaluse meetodit.

B2.4 Käesolev standard rakendub kindlustusandjate finantsvara ja -kohustiste suhtes, mis ei ole õigused ja kohustused, mida paragrahvi 2.1 punkt e välistab, sest need tulenevad IFRS 4 *Kindlustuslepingud* rakendusalas olevatest lepingutest.

B2.5 Finantsgarantiilepingud võivad olla erinevates juriidilistes vormides, nagu garantii, mõned akreditiivide liigid, krediidiriski kaitse leping või kindlustusleping. Nende arvestuskäsitlus ei sõltu nende juriidilisest vormist. Järgmised on näited selliste lepingute asjakohasest käsitlemisest (vt paragrahvi 2.1 punkt e):

a) kui ülekantav risk on märkimisväärne, rakendab väljastaja käesolevat standardit isegi siis, kui finantsgarantiileping vastab IFRS 4-s sätestatud kindlustuslepingu määratlusele. Kui aga väljastaja on varem selgelt kinnitanud, et käsitleb selliseid lepinguid kindlustuslepingutena ning on rakendanud nende suhtes kindlustuslepingute puhul kasutatavaid arvestusmeetodeid, võib väljastaja valida, kas rakendada selliste finantsgarantiilepingute suhtes käesolevat standardit või IFRS 4. Kui rakendatakse käesolevat standardit, nõutakse paragrahvis 5.1.1 väljastajalt finantsgarantiilepingu esmast kajastamist õiglasel väärtuses. Kui finantsgarantiileping sõlmiti mitteseotud poolte vahelises tehingus, võrdub selle õiglase väärtuse tõenäoliselt lepingu sõlmimisel saadud kindlustusmaksega, kui ei ole tõendeid vastupidise kohta. Edaspidi, välja arvatud juhul kui finantsgarantiileping liigitati selle sõlmimisel õiglasel väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatavaks või kui kehtivad paragrahvid 3.2.15–3.2.23 ja B3.2.12–B3.2.17 (kui finantsvara ülekandmine ei vasta kajastamise lõpetamise kriteeriumitele või kehtib jätkuva seotuse printsiip), mõõdab väljastaja seda kahest järgmisest väärtusest kõrgemaga:

i) osa 5.5 kohaselt määratud summa ning

ii) esmaselt arvele võetud summa, millest on vajaduse korral lahutatud IFRS 15 printsiipide kohaselt kajastatud kumulatiivne tulusumma (vt paragrahvi 4.2.1 punkt c);

b) mõned krediidiga seotud garantiid ei nõua makse eeldusena, et garantii saajal oleks oht saada kahju põhjusel, et võlgnik ei suuda garantii objektiks oleva vara tagasimakseid õigeaegselt sooritada, ning ta on seda kahju ka saanud. Selliseks näiteks on garantii, mis nõuab maksete sooritamist konkreetse krediidiireitingu või krediidiindeksi muutumise korral. Sellised garantiid ei ole finantsgarantiilepingud käesoleva standardi mõistes, ega ka kindlustuslepingud IFRS 4 mõistes. Sellised garantiid on tuletisinstrumentid ning väljastaja rakendab nende suhtes käesolevat standardit;

▼ **M53**

- c) Kui finantsgarantiileping on väljastatud seoses kaupade müügiga, rakendab väljastaja IFRS 15-t selle määramiseks, millal ta kajastab tulu garantiist ja millal kaupade müügist.

B2.6 Kinnitusi, et väljastaja käsitleb lepinguid kindlustuslepingutena, võib üldjuhul leida läbivalt tema suhtluses oma klientide ja järelevalveorganitega, lepingutes, äridokumentides ja finantsaruannetes. Lisaks kehtivad kindlustuslepingute puhul sageli raamatupidamismõisted, mis erinevad muudele tehinguliikidele, näiteks pankade või äriühingute lepingutele esitatavatest nõuetest. Sellistel juhtudel esitab väljastaja tavaliselt oma finantsaruandes kinnituse, et ta on järginud nimetatud raamatupidamismõtteid.

KAJASTAMINE JA KAJASTAMISE LÕPETAMINE (3. PEATÜKK)

Esmane kajastamine (osa 3.1)

B3.1.1 Paragrahvis 3.1.1 sätestatud põhimõttest lähtuvalt kajastab üksus kõiki oma tuletisinstrumentidest tulenevaid lepingujärgseid õigusi ja kohustusi finantsseisundi aruandes vastavalt varade ja kohustistena, välja arvatud nende tuletisinstrumentide korral, mis takistavad finantsvarade ülekandmise kajastamist müügina (vt paragrahv B3.2.14). Kui finantsvara ülekandmine ei vasta kajastamise lõpetamise kriteeriumitele, ei kajasta saaja ülekantud vara oma varana (vt paragrahv B3.2.15).

B3.1.2 Järgmised näited käsitlevad paragrahvis 3.1.1 sätestatud põhimõtte rakendamist:

- a) tingimusteta nõudeid ja võlgu kajastatakse varade või kohustistena, kui üksusest saab lepingu osapool ja sellest tulenevalt on tal juriidiline õigus saada või juriidiline kohustus maksta raha;
- b) omandatavaid varasid ja tekkivaid kohustusi seoses siduva kohustusega osta või müüa kaupu või teenuseid ei kajastata tavaliselt enne, kui vähemalt üks osapooltest on täitnud lepingu. Näiteks kindla tellimuse saanud üksus ei kajasta tavaliselt vara (ja tellimuse esitanud üksus ei kajasta kohustist) selle tulevikukohustuse tekkimise hetkel, vaid lükkab kajastamise edasi kuni tellitud kaupade või teenuste lähetamise, ülekandmise või osutamiseni. Kui siduv kohustus osta või müüa mittefinantsobjekte kuulub käesoleva standardi rakendusallas vastavalt paragrahvidele 2.4–2.7, kajastatakse selle õiglase netoväärtust vara või kohustisena selle tulevikukohustuse tekkimise kuupäeval (vt paragrahvi B4.1.30 punkt c). Lisaks, kui eelnevalt kajastamata siduv kohustus on määratletud õiglase väärtuse riskimaandamisinstrumendis riskimaandamisobjektina, kajastatakse maandatavast riskist tulenevat iga muutust pärast riskimaandamise alustamist õiglase netoväärtuses vara või kohustisena (vt paragrahvi 6.5.8 punkt b ja paragrahv 6.5.9);
- c) käesoleva standardi rakendusallas kuuluvat forvardlepingut (vt paragrahv 2.1) kajastatakse vara või kohustisena tulevikukohustuse tekkimise kuupäeval, mitte arvelduse teostamise kuupäeval. Kui üksusest saab forvardlepingu osapool, on õiguse ja kohustuse õiglased väärtused sageli võrdsed, nii et forvardi õiglase netoväärtus on null. Kui õiguse ja kohustuse õiglase netoväärtus ei ole null, kajastatakse lepingut kas vara või kohustisena;

▼ **M53**

d) käesoleva standardi rakendusalasasse kuuluvaid optsoonilepinguid (vt paragrahv 2.1) kajastatakse varade või kohustistena, kui valdaja või optiooni kirjutanud isikust saab lepingu osapool;

e) kavandatavad tulevikutehingud, olenemata nende tõenäosusest, ei ole varad ega kohustised, sest üksusest ei ole saanud lepingu osapool.

Tavapärastel turutingimustel toimuv finantsvara ost või müük

B3.1.3 Finantsvara tavapärastel turutingimustel toimuva ostu või müügi kajastamiseks kasutatakse kas tehingupäevapõhist või arvelduspäevapõhist arvestust, nagu on kirjeldatud paragrahvides B3.1.5 ja B3.1.6. Üksus rakendab sama meetodit järjepidevalt kõigile käesoleva standardi kohaselt selliselt liigitatud varade ostudele ja müükidele. Selleks liigitatakse eraldi vara, mida mõõdetakse kohustuslikus korras õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande, ja vara, mis on määratletud mõõdetuna õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande. Lisaks moodustavad omaette liigi investeeringud omakapitaliinstrumentidesse, mille arvestamiseks kasutatakse paragrahvis 5.7.5 esitatud võimalust.

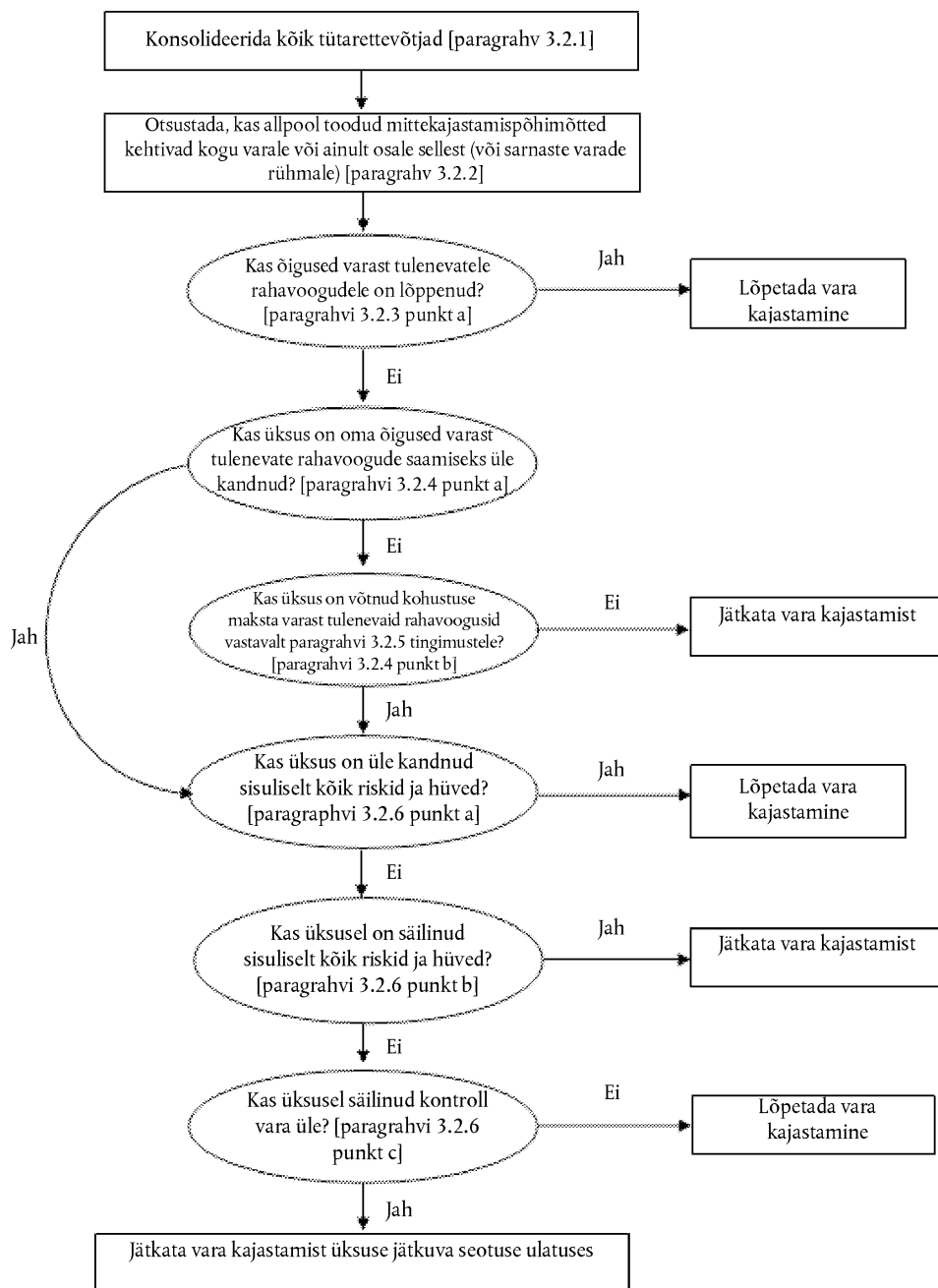
B3.1.4 Leping, mis nõuab või lubab lepingu väärtuse muutuse netotasaarveldamist, ei ole leping tavapärastel turutingimustel. Sellist lepingut käsitletakse tehingupäeva ja arvelduspäeva vahelisel perioodil tuletisinstrumentina.

B3.1.5 Tehingupäev on kuupäev, mil üksus võtab endale vara ostmise või müümise kohustuse. Tehingupäevapõhine arvestus viitab a) saadava vara kajastamisele ja kohustisele maksta selle eest tehingupäeval ja b) müüdud vara kajastamise lõpetamisele, müügist tuleneva kasumi või kahjumi kajastamisele ja ostja vastu tekkinud nõude kajastamisele tehingupäeval. Tavaliselt ei hakka intress kogunema varalt ja vastavalt kohustiselt enne arvelduspäeva, mil omandiõigus läheb üle.

B3.1.6 Arvelduspäev on kuupäev, mil vara kantakse üle üksusele või üksuse poolt. Arvelduspäevapõhine arvestus viitab a) vara kajastamisele päeval, mil üksus selle saab ja b) vara kajastamise lõpetamisele ja realiseerimisest saadava kasumi või kahjumi kajastamisele päeval, mil üksus kannab vara üle. Kui rakendatakse arvelduspäevapõhist arvestust, arvestab üksus tehingupäeva ja arvelduspäeva vahelisel perioodil saadava vara õiglase väärtuse iga muutuse samal viisil nagu omandatud vara puhul. Teisiti öelduna ei kajastata väärtuse muutust varade puhul, mida mõõdetakse amortiseeritud soetusmaksumuses; seda kajastatakse kasumiaruandes varade puhul, mis on mõõdetud õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande; seda kajastatakse muus koondkasumis finantsvarade puhul, mida mõõdetakse õiglases väärtuses läbi muu koondkasumi kooskõlas paragrahvi 4.1.2a, ja omakapitaliinstrumentidesse tehtud investeeringute puhul, mida arvestatakse kooskõlas paragrahvi 5.7.5.

▼ **M53****Finantsvara kajastamise lõpetamine (osa 3.2)**

B3.2.1 Järgmine vooskeem iseloomustab otsustusprotsessi selle üle, kas ja mil määral finantsvara kajastamine lõpetatakse.



Kokkulepped, mille kohaselt üksusel säilivad lepingujärgsed õigused saada finantsvarast tulenevaid rahavoogusid, kuid ta võtab lepingujärgse kohustuse maksta rahavoogusid ühele või mitmele maksesaajale (paragrahvi 3.2.4 punkt b)

B3.2.2 Paragrahvi 3.2.4 punktis b kirjeldatud olukord (kui üksusel säilivad lepingupõhised õigused saada finantsvarast tulenevaid rahavoogusid, kuid ta võtab lepingupõhise kohustuse maksta rahavoogusid ühele või mitmele maksesaajale) esineb näiteks siis, kui üksus on varahaldaja ja ta emiteerib investoritele kasutoovaid osalusi endale kuuluvates alusfinantsvarades ning teenindab selliseid finantsvarasid. Sellisel juhul vastavad finantsvarad kajastamise lõpetamise kriteeriumitele, kui on täidetud paragrahvides 3.2.5 ja 3.2.6 sätestatud tingimused.

▼ **M53**

- B3.2.3 Paragrahvi 3.2.5 rakendamisel võib üksus olla näiteks finantsvara väljaandja või kontsern, mille koosseisu kuulub tütarettevõtja, mis on omandanud finantsvara ja annab rahavood edasi mitteseotud kolmandast osapoolast investoritele.

Omandiga seonduvate riskide ja hüvede ülekandmise hindamine (paragrahv 3.2.6)

- B3.2.4 Näideteks selle kohta, kui üksus on kandnud üle sisuliselt kõik omandiga seonduvad riskid ja hüved, on:

- a) finantsvara tingimusteta müük;
- b) finantsvara müük koos õigusega finantsvara tagasiostmiseks tagasiostmise hetke õiglases väärtuses ja
- c) finantsvara müük koos müügi- või ostuoptsiooniga, mis on sügavalt rahast väljas (s.o optsoon, mis on sellisel määral rahast väljas, et selle jõudmine rahasse enne lepingu aegumist on väga ebatõenäoline).

- B3.2.5 Näideteks selle kohta, kui üksusel säilivad sisuliselt kõik omandiga seonduvad riskid ja hüved, on:

- a) müügi- ja tagasiostutehing, mille korral tagasiostuhind on fikseeritud hind või müügihind, millele lisandub laenuandja tootlus;
- b) väärtpaberite laenuks andmise leping;
- c) finantsvara müük koos kogutulu-vahetustehinguga, millega kantakse tururiskile avatud positsioon tagasi üksusele;
- d) finantsvara müük koos sügavalt rahas müügi- või ostuoptsiooniga (s.o optsoon, mis on sellisel määral rahas, et rahast väljaminemine enne tähtaja lõppemist on väga ebatõenäoline) ja
- e) lühiajaliste nõuete müük, mille puhul üksus garanteerib, et ta hüvitab saajal tõenäoliselt tekkivad krediidikahjumid.

- B3.2.6 Kui üksus teeb kindlaks, et ülekandmise tulemusena on ta kandnud üle sisuliselt kõik ülekantud vara omandiga seonduvad riskid ja hüved, ei kajasta ta ülekantud vara uuesti tulevasel perioodil, välja arvatud juhul, kui ta saab ülekantud vara tagasi uue tehinguga.

Kontrolli ülekandmise hindamine

- B3.2.7 Üksusel ei säili kontroll ülekantud vara üle, kui ülekantava vara saaja saab praktiliselt ülekantud vara müüa. Üksusel säilib kontroll ülekantud vara üle, kui ülekantava vara saaja ei saa praktiliselt ülekantud vara müüa. Ülekantava vara saaja saab praktiliselt ülekantud vara müüa, kui sellega kaubeldakse aktiivsel turul, sest ülekantava vara saaja saaks osta ülekantud vara tagasi turul, kui tal tekib vajadus vara üksusele tagastada. Näiteks ülekantava vara saaja

▼ M53

saab praktiliselt ülekantud vara müüa, kui ülekantud varale kehtib optsoon, mis lubab üksusel seda tagasi osta, kuid ülekantava vara saaja võib kergesti hankida ülekantud vara turul, kui optiooni kasutatakse. Ülekantava vara saaja ei saa ülekantud vara praktiliselt müüa, kui üksusel säilib selline optsoon ja ülekantava vara saajal ei ole võimalik kergesti hankida ülekantud vara turul, kui üksus kasutab oma optiooni.

B3.2.8 Ülekantava vara saaja saab praktiliselt ülekantud vara müüa ainult siis, kui ülekantava vara saaja saab müüa ülekantud vara tervikuna mitte-seotud kolmandale osapoolale ja ta saab seda teha ühepoolset ilma ülekandmisele täiendavate piirangute kehtestamiseta. Määrav küsimus on see, et mida ülekantava vara saaja saab praktiliselt teha, mitte aga millised lepingujärgsed õigused ülekantava vara saajale kuuluvad selle suhtes, mida ta saab teha ülekantud varaga või millised lepingujärgsed keelud eksisteerivad. Täpsemalt:

- a) lepingujärgsel ülekantud vara realiseerimise õigusel on vähe praktilist mõju, kui ülekantud varal puudub turg, ja
- b) ülekantud vara realiseerimisel on vähe praktilist mõju, kui seda ei saa kasutada vabalt. Sel põhjusel:
 - i) ülekantava vara saaja suutlikkus realiseerida ülekantud vara peab olema sõltumatu teiste tegevusest (st see peab olema ühepoolne suutlikkus) ja
 - ii) ülekantava vara saaja peab olema suuteline realiseerima ülekantud vara ilma vajaduseta lisada ülekandmisele piiravaid tingimusi või muid kitsendusi (nt tingimusi laenuvara teenindamise või ülekantava vara saajale vara tagasiostmise õigust andva optiooni kohta).

B3.2.9 See, et ülekantava vara saaja tõenäoliselt ei müü ülekantud vara, ei tähenda iseenesest, et ülekandjal säilib kontroll ülekantud vara üle. Kui aga müügioptsoon või garantii takistab ülekantava vara saajat müümast ülekantud vara, säilib ülekandjal kontroll ülekantud vara üle. Näiteks kui müügioptsoon või garantii on piisavalt väärtuslik, takistab see ülekantava objekti saajat müümast ülekantud vara, sest ülekantava vara saaja tegelikult ei müüks ülekantud vara kolmandale osapoolale ilma sarnast optiooni või muid piiravaid tingimusi lisamata. Selle asemel hoiaks ülekantava vara saaja ülekantud vara enda valduses, et saada garantii- või müügioptionijärgseid makseid. Selliste asjaolude korral säilib ülekandja kontroll ülekantud vara üle.

Kajastamise lõpetamise kriteeriumitele vastavad ülekanded

B3.2.10 Üksusel võib säilida õigus saada osa ülekantud varadelt tulenevatest intressimaksetest hüvitisena nende varade teenindamise eest. Intressimaksete see osa, millest üksus loobuks teeninduslepingu lõpetamisel või ülekandmisel, jaotatakse teenindusvarale või teeninduskohustisele. Intressimaksete see osa, millest üksus ei loobu, on intressinõue. Näiteks kui üksus ei loobuks mitte mingist intressist teeninduslepingu lõpetamisel või ülekandmisel, on kogu intressivahe intressinõue. Paragrahvi 3.2.13 rakendamisel kasutatakse teenindusvara ja intressi saamise nõude õiglasi väärtusi, et jaotada nõude bilansiline jääkmaksumus enam mittekaostatava vara osa ja edasikaostatava vara osa vahel. Kui teenindustasu ei ole kindlaks määratud või saadav tasu ei ole eeldatavasti üksusele piisavaks hüvitiseks teenindamise eest, kajastatakse teeninduskohustusega seotud kohustis õiglases väärtuses.

▼ **M53**

- B3.2.11 Hinnates edasikajastatava osa ja mittekajastatava osa õiglast väärtust paragrahvi 3.2.13 rakendamise eesmärgil, rakendab üksus lisaks paragrahvile 3.2.14 IFRS 13 nõudeid õiglase väärtuse määramise kohta.

Kajastamise lõpetamise kriteeriumitele mittevastavad ülekanded

- B3.2.12 Käesolev paragrahv käsitleb paragrahvis 3.2.15 toodud põhimõtte rakendamist. Kui üksuse antud garantii kahjumite osas, mis võivad tuleneda ülekantud varadega seotud kohustuste täitmata jätmisest, takistab ülekantud vara kajastamise lõpetamist, sest üksusel on säilinud sisuliselt kõik ülekantud vara omandiga seonduvatest riskidest ja hüvedest, jätkatakse ülekantud vara kajastamist tervikuna ja saadud tasu kajastatakse kohustisena.

Jätkuv seotus ülekantud varadega

- B3.2.13 Järgnevalt on toodud näiteid selle kohta, kuidas üksus mõõdab ülekantud vara ja kaasnevat kohustist vastavalt paragrahvile 3.2.16.

Kõik varad:

- a) kui üksuse antud garantii ülekantud varadega seotud kohustuste täitmata jätmisest tuleneva kahjumi eest tasumise kohta takistab ülekantud vara kajastamise lõpetamist jätkuva seotuse ulatuses, mõõdetakse ülekantud vara ülekande sooritamise kuupäeval kas i) vara bilansilises jääkmaksumuses või ii) ülekandmisel saadud tasu maksimumsummas, mille tagasimaksmist võidakse üksuselt nõuda (garantiisumma), olenevalt kumb summa on madalam. Kaasnevat kohustist mõõdetakse esialgu garantiisummas, millele lisatakse garantii õiglase väärtus (mis on tavaliselt garantii eest saadud tasu). Seejärel kajastatakse garantii esialgset õiglast väärtust kasumiaruandes siis, kui kohustus täidetakse (või selle käigus) (vastavalt IFRS 15 printsiipidele) ning vara bilansilist jääkmaksumust vähendatakse kahju allahindluse võrra;

amortiseeritud soetusmaksumuses mõõdetavad varad:

- b) kui üksuse kirjutatud müügioptsiooni kohustus või üksusele kuuluv ostuoptsiooni õigus takistab ülekantud vara kajastamise lõpetamist ja üksus mõõdab ülekantud vara amortiseeritud soetusmaksumuses, mõõdetakse kaasnevat kohustist selle soetusmaksumuses (s.o saadud tasuna), mida korrigeeritakse ülekantud vara soetusmaksumuse ja amortiseeritud soetusmaksumuse vahelise mis tahes erinevuse amortisatsiooni võrra optsiooni aegumise kuupäeval. Näiteks oletagem, et vara amortiseeritud soetusmaksumus ja bilansiline brutojääkmaksumus ülekandmise kuupäeval on 98 VÜ-d ja saadud tasu on 95 VÜ-d. Vara bilansiline brutojääkmaksumus optsiooni täitmistähtajal on 100 VÜ-d. Kaasneva kohustise esialgne bilansiline jääkmaksumus on 95 VÜ-d, ning 95 VÜ ja 100 VÜ vahelist erinevust kajastatakse kasumiaruandes, kasutades sisemise intressimäära meetodit. Optiooni täitmisel kajastatakse kaasneva kohustise bilansilise jääkmaksumuse ja täitmishinna vahelist mis tahes erinevust kasumiaruandes;

▼ M53

õiglases väärtuses mõõdetavad varad:

c) kui üksusel säilinud ostuoptsiooni õigus takistab ülekantud vara kajastamise lõpetamist ja üksus mõõdab ülekantud vara õiglases väärtuses, jätkatakse vara mõõtmist õiglases väärtuses. Kaasnevat kohustist mõõdetakse i) optsiooni täitmishinnas, millest on maha arvatud optsiooni ajaväärtus, kui optsioon on rahas ii) ülekantud vara õiglases väärtuses, millest on maha arvatud optsiooni ajaväärtus, kui optsioon on rahast väljas. Kaasneva kohustise mõõtmise korrigeerimine tagab, et vara ja kaasneva kohustise bilansiline netojääkmaksumus on ostuoptsiooni õiguse õiglane väärtus. Näiteks kui alusvara õiglane väärtus on 80 VÜ-d, optsiooni täitmishind on 95 VÜ-d ja optsiooni ajaväärtus on 5 VÜ-d, siis kaasneva kohustise bilansiline jääkmaksumus on 75 VÜ-d ($80 \text{ VÜ} - 5 \text{ VÜ}$) ja ülekantud vara bilansiline jääkmaksumus on 80 VÜ-d (s.o selle õiglane väärtus);

d) kui üksuse kirjutatud müügioptsioon takistab ülekantud vara kajastamise lõpetamist ja üksus mõõdab ülekantud vara õiglases väärtuses, mõõdetakse kaasnevat kohustist optsiooni täitmishinnas, millele lisatakse optsiooni ajaväärtus. Vara mõõtmine õiglases väärtuses võib toimuda kas õiglases väärtuses või optsiooni täitmishinnas, olenevalt kumb on madalam, kuna üksusel ei ole õigust ülekantud vara õiglase väärtuse suurenemisele üle optsiooni täitmishinna. Sellega tagatakse, et vara ja kaasneva kohustise bilansiline netojääkmaksumus on müügioptsiooni kohustuse õiglane väärtus. Näiteks kui alusvara õiglane väärtus on 120 VÜ-d, optsiooni täitmishind on 100 VÜ-d ja optsiooni ajaväärtus on 5 VÜ-d, siis kaasneva kohustise bilansiline jääkmaksumus on 105 VÜ-d ($100 \text{ VÜ} + 5 \text{ VÜ}$) ja vara bilansiline jääkmaksumus on 100 VÜ-d (antud juhul optsiooni täitmishind);

e) kui koridor ostetud ostuoptsiooni ja kirjutatud müügioptsiooni puhul takistab ülekantud vara kajastamise lõpetamist ja üksus mõõdab vara õiglases väärtuses, jätkab ta vara mõõtmist õiglases väärtuses. Kaasnevat kohustist mõõdetakse i) ostuoptsiooni täitmishinna ja müügioptsiooni õiglase väärtuse summas, millest on maha arvatud ostuoptsiooni ajaväärtus, kui ostuoptsioon on rahas või ii) vara õiglase väärtuse ja müügioptsiooni õiglase väärtuse summas, millest on maha arvatud ostuoptsiooni ajaväärtus, kui ostuoptsioon on rahast väljas. Kaasneva kohustise korrigeerimine tagab, et vara ja kaasneva kohustise bilansiline netojääkmaksumus on üksusele kuuluvate ja tema poolt väljaantud optsioonide õiglane väärtus.

▼ M53

Näiteks oletagem, et üksus kannab üle õiglases väärtuses mõõdetava finantsvara, samaaegselt ostes ostuoptsiooni täitmishinnaga 120 VÜ ja kirjutades müügioptsiooni täitmishinnaga 80 VÜ-d. Samuti oletagem, et vara õiglane väärtus on ülekandmise kuupäeval 100 VÜ-d. Müügi- ja ostuoptsiooni ajaväärtused on vastavalt 1 VÜ ja 5 VÜ-d. Antud juhul kajastab üksus vara väärtusega 100 VÜ-d (vara õiglane väärtus) ja kohustise väärtusega 96 VÜ-d $[(100 \text{ VÜ-d} + 1 \text{ VÜ}) - 5 \text{ VÜ-d}]$. Sellest tulenevalt on vara netoväärtus 4 VÜ-d, mis on üksusele kuuluvate ja tema poolt kirjutatud optsioonide õiglane väärtus.

Kõik ülekanded

- B3.2.14 Selles ulatuses, millises finantsvara ülekandmine ei vasta kajastamise lõpetamise kriteeriumitele, ei käsitleta ülekandja lepingujärgseid ülekandega seotud õigusi või kohustusi eraldi tuletisinstrumentidena, kui nii tuletisinstrumenti kui ka kas ülekantud vara või ülekandmisest tuleneva kohustise kajastamine tingiks samade õiguste või kohustiste kahekordse kajastamise. Näiteks ülekandjal säilinud ostuoptsioon võib takistada finantsvarade ülekandmise käsitlemist müügina. Sellisel juhul ei kajastata ostuoptsiooni eraldi tuletisinstrumenti varana.
- B3.2.15 Ulatuses, millises finantsvara ülekandmine ei vasta kajastamise lõpetamise kriteeriumitele, ei kajasta ülekantava vara saaja ülekantud vara oma varana. Ülekantava vara saaja lõpetab raha või muude makstud tasude kajastamise ja kajastab nõuet ülekandja vastu. Kui ülekandjal on nii õigus kui ka kohustus võtta uuesti kontrolli kogu ülekantud vara üle kindla summa eest (näiteks vastavalt tagasiositulepingule), võib ülekantava objekti saaja käsitleda oma nõuet laenu või nõudena, kui see vastab paragrahvis 4.1.2 sätestatud kriteeriumitele.

Näited

- B3.2.16 Järgmised näited illustreerivad käesolevas standardis sätestatud kajastamise lõpetamise põhimõtete rakendamist:
- tagasiositulepingud ja väärtpaberite laenuks andmine.* Kui finantsvara müüakse vastavalt lepingule, mille kohaselt vara ostetakse tagasi fikseeritud hinnaga või müügihinnaga, millele lisandub laenuandja tootlus, või kui finantsvara antakse laenuks vastavalt lepingule, mille kohaselt vara antakse tagasi ülekandjale, ei lõpetata selle vara kajastamist, sest ülekandjale jäävad sisuliselt kõik omandiga seonduvad riskid ja hüved. Kui ülekantava objekti saaja omandab õiguse vara müümiseks või pantimiseks, liigitab ülekandja vara oma finantsseisundi aruandes ümber näiteks laenuks antud varaks või tagasiosu nõudeks;
 - tagasiositulepingud ja väärtpaberite laenuks andmine – varad, mis on sisuliselt samad.* Kui finantsvara müüakse vastavalt lepingule, mille kohaselt ostetakse tagasi sama või sisuliselt sama vara fikseeritud hinnaga või müügihinnaga, millele lisandub laenuandja tootlus, või kui finantsvara võetakse laenuks või laenatakse välja vastavalt lepingule, mille kohaselt antakse ülekandjale tagasi sama või sisuliselt sama vara, siis selle kajastamist ei lõpetata, kuna ülekandjale jäävad sisuliselt kõik omandiga seonduvad riskid ja hüved;
 - tagasiositulepingud ja väärtpaberite laenuks andmine – asendusõigus.* Kui tagasiosituleping, mis on sõlmitud fikseeritud tagasiosutuhinnaga või ostuhinnaga võrdse hinnaga, millele lisandub laenuandja tootlus, või sarnane väärtpaberite laenuks andmise tehing annab ülekantava objekti saajale õiguse asendada varasid, mis on ülekantud varaga sarnased ja tagasiosu kuupäeval sama õiglase väärtusega, siis tagasiosutehingu või väärtpaberite laenuks andmise tehingu alusel müüdüd või laenuks antud vara kajastamist ei lõpetata, kuna ülekandjale jäävad sisuliselt kõik omandiga seonduvad riskid ja hüved;

▼ M53

- d) *tagasiostu eesõigus õiglases väärtuses*. Kui üksus müüb finantsvara ja tal säilib ainult eesõigus ülekantud vara tagasiostmiseks õiglases väärtuses juhul, kui ülekantava vara saaja hiljem selle vara müüb, siis üksus lõpetab vara kajastamise, sest ta on kandnud üle sisuliselt kõik omandiga seonduvad riskid ja hüved;
- e) *fiktiivne börsitehing (wash sale)*. Finantsvara tagasiostmist varsti pärast selle müümist nimetatakse mõnikord fiktiivseks börsitehinguks. Sellise tagasiostmise puhul ei ole välistatud kajastamise lõpetamine tingimusel, et esialgne tehing vastab kajastamise lõpetamise nõuetele. Kui aga finantsvara müügileping sõlmitakse samaaegselt lepinguga sama vara tagasi ostmiseks fikseeritud hinnaga või müügihinnaga, millele lisandub laenuandja tootlus, siis vara kajastamist ei lõpetata;
- f) *müügi- ja ostuoptsioonid, mis on sügavalt rahas*. Kui ülekandja saab ülekantud finantsvara tagasi osta ja ostuoptsioon on sügavalt rahas, ei vasta ülekandmine kajastamise lõpetamise kriteeriumitele, sest ülekandjale jäävad sisuliselt kõik omandiga seonduvad riskid ja hüved. Samuti kui ülekantava vara saaja saab finantsvara tagasi müüa ja müügioptsioon on sügavalt rahas, siis ei vasta ülekandmine kajastamise lõpetamise kriteeriumitele, sest ülekandjal säilivad sisuliselt kõik omandiga seonduvad riskid ja hüved;
- g) *müügi- ja ostuoptsioonid, mis on sügavalt rahast väljas*. Finantsvara, mis kantakse üle vastavalt ülekantava vara saajale kuuluva sügavalt rahast väljas olevale müügioptsioonile või ülekandjale kuuluvale sügavalt rahast väljas olevale ostuoptsioonile, kajastamine lõpetatakse. See tuleneb asjaolust, et ülekandja on kandnud üle sisuliselt kõik omandiga seonduvad riskid ja hüved;
- h) *kergesti hangitavad varad, millele kehtib ostuoptsioon, mis ei ole sügavalt rahas ega sügavalt rahast väljas*. Kui üksusele kuulub vara ostuoptsioon, vara on turul kergesti kättesaadav ja optsioon ei ole sügavalt rahas ega sügavalt rahast väljas, siis vara kajastamine lõpetatakse. See on tingitud sellest, et üksusel i) ei ole säilinud ja ta ei ole üle kandnud sisuliselt kõiki omandiga seonduvaid riske ja hüvesid, ja ii) ei ole säilinud kontrolli. Kui aga vara ei ole turul kergesti kättesaadav, siis kajastamise lõpetamine on välistatud vara summa sellises ulatuses, mille suhtes kehtib ostuoptsioon, sest üksusel on säilinud kontroll vara üle;
- i) *kergesti mittekättesaadav vara, millele kehtib müügioptsioon, mille on välja andnud üksus ja optsioon ei ole sügavalt rahas ega sügavalt rahast väljas*. Kui üksus kannab üle finantsvara, mis ei ole turul kergesti kättesaadav ja kirjutab müügioptsiooni, mis ei ole sügavalt rahast väljas ei jää üksusele sisuliselt kõik omandiga seonduvad riskid ega hüved, kuid ta ei kannaks neid ka üle kirjutatud müügioptsiooni tõttu. Üksusel säilib kontroll vara

▼ M53

üle, kui müügioptsioon on piisavalt väärtuslik, et takistada ülekantava vara saajat vara müümast, sellisel juhul jätkatakse vara kajastamist ülekandja jätkuva seotuse ulatuses (vt paragrahv B3.2.9). Üksus kannab vara kontrolli üle, kui müügioptsioon ei ole piisavalt väärtuslik takistamiseks vara müümist ülekantava vara saaja poolt, sellisel juhul vara kajastamine lõpetatakse;

- j) *varad, millele kehtib õiglase väärtusega müügi- või ostuoptsioon või tagasiostu forvardleping.* Kui kantakse üle finantsvara, millele kehtib müügi- või ostuoptsioon või tagasiostu forvardleping, millel on tagasiostmise ajal finantsvara õiglase väärtusega võrdne täitmis- või tagasiostuhind, siis lõpetatakse kajastamine praktiliselt kõigi omandiga seonduvate riskide ja hüvede ülekandmise tõttu;
- k) *rahas arveldatavad ostu- või müügioptsioonid.* Üksus hindab sellise finantsvara ülekandmisel, millele kehtib rahas tasaarveldatav müügi- või ostuoptsioon või tagasiostu forvardleping, kas tal on säilinud või ta on üle kandnud sisuliselt kõik omandiga seonduvad riskid ja hüved. Kui üksusel ei ole säilinud sisuliselt kõik ülekantud vara omandiga seonduvad riskid ja hüved, määrab ta kindlaks, kas tal on säilinud kontroll ülekantud vara üle. See, et müügi- või ostuoptsioon või tagasiostu forvardleping on tasaarveldatav rahas, ei tähenda automaatselt, et üksus on kontrolli üle kandnud (vt paragrahv B3.2.9 ja eespool toodud punktid g, h ja i);
- l) *eraldise eemaldamine.* Eraldise eemaldamine on tingimusteta tagasiostu ostuoptsioon, mis annab üksusele õiguse nõuda tagasi mõnede piirangute kohaselt ülekantud varad. Tingimusel, et sellise optsiooni tulemusena üksusel ei säili ega ta ei kanna üle sisuliselt kõiki omandiga seonduvatest riskidest ja hüvedest, välistab selline optsioon kajastamise lõpetamise ainult tagasiostmisele kuuluva summa ulatuses (eeldades, et ülekantava vara saaja ei saa varasid müüa). Kui näiteks laenuvarade bilansiline jääkmaksumus ja nende ülekandmisel saadud lackumised on 100 000 VÜ-d ning iga üksikut laenu on võimalik tagasi osta, kuid võimalike tagasiostetavate laenude kogusumma ei saa ületada 10 000 VÜ-d, siis 90 000 VÜ suurune osa laenudest vastab kajastamise lõpetamise kriteeriumitele;
- m) *tagasiostuoptsioon.* Ülekantud varasid teenindav üksus, milleks võib olla ülekandja, võib omada tagasiostuoptsiooni järelejäanud ülekantud varade ostmiseks, kui säilinud varade summa langeb kindlaksmääratud tasemele, millest alates muutub nende varade teenindamise kulu koormavaks võrreldes teenindamisest saadava kasuga. Tingimusel, et tagasiostuoptsioonist tulenevalt ei ole üksusel säilinud ega ta ei ole ka üle andnud sisuliselt kõiki omandiga seonduvatest riskidest ja hüvedest ning ülekantava objekti saaja ei saa varasid müüa, on välistatud kajastamise lõpetamine ainult sellise varade summa ulatuses, millele kehtib ostuoptsioon;
- n) *allutatud säilinud intressid ja krediidirantiid.* Üksus võib tagada ülekantava vara saajale krediidiriski vähendamise, allutades kas mõned või kõik enda säilitatud osalused ülekantud varades. Alternatiivselt võib üksus vähendada ülekantava vara saajale krediidiriski laenugarantii vormis, mis võib olla piiramata või piiratud teatud summaga. Kui üksusel säilivad sisuliselt kõik ülekantud

▼ M53

vara omandiga seonduvad riskid ja hüved, jätkatakse vara kajastamist tervikuna. Kui üksusel säilivad mõned, kuid mitte sisuliselt kõik omandiga seonduvad riskid ja hüved ning tal on säilinud kontroll, siis on kajastamise lõpetamine välistatud rahasumma või muude varade ulatuses, mille maksmist võidakse üksuselt nõuda;

- o) *kogutulu vahetustehing*. Üksus võib müüa finantsvara ülekantava vara saajale ja sõlmida ülekantava vara saajaga kogutulu *vahetustehing*, mille puhul kõik alusvarast tulenevate intressimaksete rahavood tasutakse üksusele fikseeritud makse või muutuva intressimääraga makse summas ja üksus saab endale alusvara õiglase väärtuse iga suurenemise või vähenemise. Sellisel juhul on kogu vara kajastamise lõpetamine keelatud;

- p) *intressimäär vahetustehing*. Üksus võib ülekantava objekti saajale üle kanda fikseeritud intressimääraga finantsvara ja sõlmida ülekantava objekti saajaga intressimäär vahetustehingu fikseeritud intressimäär saamiseks ja muutuva intressimäär maksmiseks nominaalsumma alusel, mis on võrdne ülekantud finantsvara põhisummaga. Intressimäär *vahetustehing* ei välista ülekantud vara kajastamise lõpetamist tingimusel, et vahetuslepingu kohased maksed ei sõltu ülekantud varalt tehtavatest maksetest;

- q) *amortiseeruv intressimäär vahetustehing*. Üksus võib ülekantava objekti saajale üle kanda fikseeritud intressimääraga finantsvara, mis tasutakse täielikult aja jooksul ja sõlmida ülekantava objekti saajaga amortiseeriva intressimäär vahetuslepingu fikseeritud intressimäär saamiseks ja muutuva intressimäär maksmiseks nominaalsumma alusel. Kui vahetuslepingu nominaalsumma amortiseerub nii, et see võrdub mis tahes ajahetkel ülekantud finantsvara tasumata põhisummaga, põhjustaks *vahetustehing* olulise ettemakseriski säilimise üksusel, mille korral üksus kas jätkab kogu ülekantud vara kajastamist või jätkab ülekantud vara kajastamist oma jätkuva seotuse ulatuses. Vastupidisel juhul, kui vahetustehingu nominaalsumma amortiseerimine ei ole seotud ülekantud vara eest tasumata põhisummaga, siis selline vahetusleping ei põhjustaks varaga seotud ettemakseriski säilimist üksusel. Seega ei välistaks see ülekantud vara kajastamise lõpetamist tingimusel, et vahetustehingu kohased maksed ei sõltu ülekantud varalt tehtavatest intressimaksetest ja vahetustehingust ei tulene ülekantud vara omandiga seonduvate mis tahes muude märkimisväärsede riskide ja hüvede säilimine üksusel;

- r) *mahakandmine*. Üksusel ei ole mõistlikku ootust, et finantsvara lepingujärgsed rahavood saavad täielikult või osaliselt kaetud.

▼ M53

B3.2.17 Käesolevas paragrahvis kirjeldatakse jätkuva osalemise meetodi rakendamist, kui üksuse jätkuv osalemine on seotud finantsvara ühe osaga.

Oletagem, et üksusel on ennetähtaegselt tagastatavate laenude portfell, mille nominaalne ja sisemine intressimäär on 10 protsenti ning mille põhisumma ja amortiseeritud soetusmaksumus on 10 000 VÜ-d. Üksus sõlmib tehingu, milles ülekantava vara saaja omandab 9 115 VÜ eest õiguse saada 9 000 VÜ-d kõikidest põhiosamaksete laekumistest, millele lisandub 9,5-protsendiline intress. Üksusel säilib õigus saada 1 000 VÜ-d põhisumma kõikidest laekumistest, millele lisandub 10-protsendiline intress ja 0,5-protsendiline intressivahe ülejääk ülejäänud 9 000 VÜ suuruselt põhisummalt. Ettemaksete laekumised jaotatakse üksuse ja ülekantava vara saaja vahel proportsionaalselt suhtega 1:9, kuid kõik tasumata summad arvatakse maha üksuse 1 000 VÜ suuruselt osaluselt kuni selle osaluse täieliku ärakasutamiseni. Laenude õiglane väärtus tehingupäeval on 10 100 VÜ-d ja 0,5-protsendise intressivahe ülejäägi hinnanguline õiglane väärtus on 40 VÜ-d.

Üksus teeb kindlaks, et ta on kandnud üle mõned olulised omandiga seonduvad riskid ja hüved (näiteks olulise ettemakseriski), kuid tal on säilinud ka mõned olulised omandiga seonduvad riskid ja hüved (tulenevalt tema allutatud säilinud osalusest) ja tal on säilinud kontroll. Seetõttu rakendab ta jätkuva seotuse meetodit.

Käesoleva standardi rakendamiseks analüüsib üksus tehingut a) täielikult proportsionaalse säilinud 1 000 VÜ suuruse osaluse säilitamisena ja b) sellise säilinud osaluse allutamisenä, et tagada ülekantava vara saajale krediidiriski vähendamine krediidikahjumi puhul.

Üksus arvutab, et 9 090 VÜ suurune osa (90 % 10 100 VÜ-st) saadud 9 115 VÜ suurusest tasust on tasu täielikult proportsionaalse 90-protsendilise osa eest. Ülejäänud osa saadud tasust (25 VÜ) on tasu, mis on saadud selle säilitatud osaluse allutamise eest, et tagada ülekantava vara saajale krediidiriski vähendamine krediidikahjumi puhul. Lisanduvalt ülemäärane 0,5 %-line hinnavahe esitab tulu, mis on saadud krediidiühvitistest. Seega on krediidiriski vähendamise eest saadud kogutasu 65 VÜ-d (25 VÜ + 40 VÜ).

Üksus arvutab kasumi või kahjumi, mis saadakse rahavoogudest 90-protsendise osa müügist. Eeldades, et üleantud 90-protsendise osa õiglane väärtus ja allesjäänud 10-protsendise osa õiglane väärtus ei ole üleandmise kuupäeval kättesaadavad, jaotab üksus vara bilansilise jääkmaksumuse kooskõlas IFRS 9 paragrahviga 3.2.14 järgmiselt:

	Õiglane väärtus	Protsent	Jaotatud bilansiline jääkmaksumus
Ülekantud osa	9 090	90 %	9 000
Allesjäänud osa	1 010	10 %	1 000
Kokku	10 100		10 000

▼ M53

Üksus arvutab oma kasumi või kahjumi rahavoogude 90-protsendilise osa müügist, lahutades ülekantud osa jaotatud bilansilise jääkmaksumuse saadud tasust, mille tulemuseks on 90 VÜ-d (9 090 VÜ – 9 000 VÜ). Üksusel säilinud osa bilansiline jääkmaksumus on 1 000 VÜ-d.

Lisaks kajastab üksus jätkuvat seotust, mis tuleneb tema säilinud osaluse allutamisest krediidikahjumi jaoks. Seega kajastab ta vara summas 1 000 VÜ-d (rahavoogude maksimumsumma, mida ta ei saaks allutamise korral) ja kaasnevat kohustist väärtusega 1 065 VÜ-d (mis on rahavoogude maksimumsumma, mida ta ei saaks allutamise korral, s.o 1 000 VÜ-d, millele lisandub allutamise õiglane väärtus 65 VÜ-d).

Üksus kasutab kogu eespool toodud informatsiooni, et arvestada tehingut järgmiselt:

	<i>Deebet</i>	<i>Krediit</i>
Esialgne vara	—	9 000
Allutatud vara või jääkosalus	1 000	—
Intressivahe ülejäägi näol saadavale tasule vastav vara	40	—
Kasum või kahjum (kasum ülekandmisest)	—	90
Kohustis	—	1 065
Saadud raha	9 115	—
Kokku	10 155	10 155

Vahetult pärast tehingut on vara bilansiline jääkmaksumus 2 040 VÜ-d, koosnedes 1 000 VÜ-st, mis on säilinud osaluse jaotatud maksumus ja 1 040 VÜ-st, mis on üksuse täiendav jätkuv seotus tulenevalt tema säilinud osaluse allutamisest krediidikahjumi jaoks (mis sisaldab intressivahe ülejääki 40 VÜ-d).

Järgnevatel perioodidel kajastab üksus krediidiriski vähendamise eest saadud tasu (65 VÜ-d) ajalise proportsiooni alusel, arvestab intressi kajastatud varalt, kasutades sisemise intressimäära meetodit ja kajastab iga krediidi väärtuse langust kajastatud varadelt. Näitena viimati nimetatud juhtumi kohta oletagem, et järgmisel aastal ilmneb väärtuse langusest tulenev kahjum 300 VÜ suuruses summas. Üksus vähendab oma kajastatud vara 600 VÜ võrra (300 VÜ-d on seotud tema säilinud osalusega ja 300 VÜ-d on seotud täiendava jätkuva seotusega, mis tuleneb tema säilinud osaluse allutamisest väärtuse langusest tuleneva kahjumi jaoks) ja vähendab oma kajastatud kohustist 300 VÜ võrra. Netotulemus on 300 VÜ suurune väärtuse languse kulu kasumiaruandes.

▼ **M53****Finantskohustiste kajastamise lõpetamine (osa 3.3)**

- B3.3.1 Finantskohustis (või selle osa) kustutatakse, kui võlgnik kas:
- a) täidab selle kohustise (või selle kohustise osa), makstes võlausaldajale tavaliselt rahas, muude finantsvaradega, kaupade või teenustega, või
 - b) on juriidiliselt vabastatud põhivastutusest kohustise (või selle osa) eest kas vastavalt seadusele või võlausaldaja poolt. Kui võlgnik on andnud garantii, võib see tingimus olla siiski täidetud.
- B3.3.2 Kui võlainstrumenti emitent ostab selle instrumenti tagasi, kustutatakse võlg ka siis, kui emitent on selle instrumenti turutegija või kavatseb seda lähiajal edasi müüa.
- B3.3.3 Kolmandale osapoolale, sealhulgas varahaldajale tehtav makse (mõnikord nimetatud kui „sisuline võõrandamine”) ei vabasta iseenesest võlgnikku tema põhikohustusest võlausaldaja ees, kui seaduslik vabastus puudub.
- B3.3.4 Kui võlgnik maksab kolmandele osapoolale, et see võtaks endale kohustuse ja teatab oma võlausaldajale, et kolmas osapool on võtnud endale võlakohustuse, ei lõpeta võlgnik võlakohustuse kajastamist, kui paragrahvi B3.3.1 punktis b sätestatud tingimus ei ole täidetud. Kui võlgnik maksab kolmandale osapoolale kohustuse võtmise eest ja hangib oma võlausaldajalt juriidilise vabastuse, on võlgnik võla kustutanud. Kui aga võlgnik on nõus tegema võlalt makseid kolmandale osapoolale või otse esialgsele võlausaldajale, kajastab võlausaldaja uut võlakohustust kolmanda osapool ees.
- B3.3.5 Kuigi juriidiline vabastus, mis saadakse kas õigusaktide alusel või võlausaldajalt, tingib kohustise kajastamise lõpetamise, võib üksus kajastada uue kohustise, kui paragrahvides 3.2.1–3.2.23 sätestatud kajastamise lõpetamise kriteeriumid ei ole ülekantud finantsvarade puhul täidetud. Kui need kriteeriumid ei ole täidetud, siis ei lõpetata ülekantud varade kajastamist ja üksus kajastab ülekantud varadega seotud uue kohustise.

▼ **M75**

- B3.3.6 Paragrahvi 3.3.2 rakendamisel on tingimused oluliselt erinevad, kui uute tingimuste kohane rahavoogude diskonteeritud nüüdisväärtus, sealhulgas kõik makstud tasud, millest on maha arvatud kõik saadud tasud, mida on diskonteeritud esialgset sisemist intressimäära kasutades, erineb üle 10 protsendi esialgse finantskohustise järelejäänud rahavoogude diskonteeritud nüüdisväärtusest. Selliste makstud tasude kindlaksmääramisel, millest on maha arvatud saadud tasud, võtab laenuvõtja arvesse üksnes laenuvõtja ja laenuandja vahel makstud või saadud tasusid, sealhulgas tasusid, mida laenuvõtja või laenuandja on maksnud või saanud teise isiku nimel.
- B3.3.6A Kui võlainstrumentide vahetamist või tingimuste muutmist arvestatakse kustutamisenä, kajastatakse mis tahes esinenud kulusid või tasusid kasumi või kahjumi osana instrumenti kustutamisel. Kui vahetamist või muutmist ei arvestata kustutamisenä, korrigeeritakse kohustise bilansilist jääkmaksumust kõikide esinenud kulude või tasudega ning need kulud või tasud amortiseeritakse muudetud kohustise järelejäänud tähtaja jooksul.

▼ **M53**

B3.3.7 Mõnedel juhtudel vabastab võlausaldaja võlgniku tema hetkel kehtivast maksete kohustusest, kuid võlgnik võtab endale garantiikohustuse teha makseid, kui esmase vastutuse võtnud osapool jätab kohustuse täitmata. Sellisel juhul võlgnik:

a) kajastab uut finantskohustist oma garantiikohustuse õiglase väärtuse alusel ja

b) kajastab kasumit või kahjumit i) kõikide tasutud maksete ja ii) esialgse finantskohustise bilansilise jääkmaksumuse, millest on maha arvatud uue finantskohustise õiglane väärtus, vahelise erinevuse alusel.

LIIGITAMINE (4. PEATÜKK)**Finantsvara liigitamine (osa 4.1)***Üksuse finantsvara valitsemise ärimudel*

B4.1.1 Paragrahvi 4.1.1 punktis a nõutakse, et üksus klassifitseeriks finantsvara üksuse finantsvara valitsemise ärimudeli alusel, kui ei kehti paragrahv 4.1.5. Üksus hindab juhtkonna võtmeisikute poolt (nagu on määratletud IAS 24-s *Seotud osapooli käsitleva teabe avalikustamine*) kindlaks määratud ärimudeli alusel, kas tema finantsvarad vastavad paragrahvi 4.1.2 punktis a või paragrahvi 4.1.2A punktis a sätestatud tingimustele.

B4.1.2 Üksuse ärimudel on kindlaks määratud sellisel tasemel, et see kajastab, kuidas valitsetakse finantsvararühmi koos, et saavutada konkreetset ärieesmärki. Üksuse ärimudel ei sõltu juhtkonna kavatsustest eraldi instrumentide suhtes. Sellest tulenevalt ei ole nimetatud tingimus instrumentide lõikes lähenemine klassifitseerimisele ja tuleks kindlaks määrata kõrgemal agregeerituse tasemel. Üksikul üksusel võib olla oma finantsinstrumentide valitsemiseks siiski rohkem kui üks ärimudel. Järelikult ei ole klassifikatsiooni vaja kindlaks määrata aruandva üksuse tasandil. Näiteks võib üksusel olla investeerimisportfell, mida ta valitseb selleks, et koguda lepingupõhiseid rahavooge, ja teine investeerimisportfell, mida ta valitseb kauplemiseks, et muuta õiglasi väärtusi. Samamoodi võib mõnel juhul olla kohane jagada finantsvaraportfell eraldi allportfellideks, et kajastada, millisel tasemel üksus neid finantsvarasid valitseb. Näiteks võib see nii olla juhul, kui üksus annab välja või ostab hüpoteeklaenude portfelli ja valitseb mõnda laenudest eesmärgiga koguda lepingupõhiseid rahavooge ja valitseb teisi laene eesmärgiga need müüa.

B4.1.2A Üksuse ärimudel näitab, kuidas üksus oma finantsvara valitseb, et tekitada rahavooge. See tähendab, et üksuse ärimudel määrab, kas rahavood tulenevad lepingupõhiste rahavoogude kogumisest, finantsvara müümisest või mõlemast. Järelikult ei tehta seda hindamist selliste stsenaariumite põhjal, mis üksuse mõistlike ootuste kohaselt

▼ **M53**

ei realiseeru, nagu näiteks nn halvima juhu või stressiolukorra stsenaariumid. Näiteks, kui üksus arvestab, et ta müüb konkreetse finantsvaraportfelli üksnes stressiolukorra stsenaariumis, ei mõjutaks see stsenaarium üksuse nende varade ärimudeli hindamist, kui üksus eeldab mõistuspäraselt, et selline stsenaarium ei realiseeru. Kui rahavooge realiseeritakse viisil, mis erineb üksuse ootustest kuupäeval, millal üksus ärimudelit hindas (näiteks, kui üksus müüb finantsvarasid varade klassifitseerimise ajal oodatust rohkem või vähem), ei põhjusta see eelneva perioodi viga üksuse finantsaruannetes (vt IAS 8) ega muuda selles ärimodelis hoitavate ülejäänud finantsvarade (st need varad, mida üksus kajastab varasemates perioodides ja mis tal ikka alles on) klassifikatsiooni, tingimusel et üksus võttis arvesse kogu asjaomast teavet, mis oli tema ärimudeli hindamise ajal kättesaadav. Kui üksus hindab ärimudelit hiljuti käibeletanud või hiljuti ostetud finantsvara jaoks, peab ta koos kogu muu asjaomase teabega siiski arvesse võtma teavet selle kohta, kuidas on rahavooge varem realiseeritud.

B4.1.2B Üksuse finantsvarade valitsemise ärimudel on tõsiasi, mitte pelgalt väide. See on üldjuhul vaadeldav tegevuse kaudu, mida üksus arendab ärimudeli eesmärgi saavutamiseks. Üksusel tuleb oma finantsvara valitsemise ärimudeli hindamisel teha otsustusi ja hindamisel ei ole määrav üksik tegur või tegevus. Selle asemel peab üksus arvesse võtma kõiki hindamise kuupäeval kättesaadavaid asjaomaseid tõendeid. Sellised asjaomased tõendid on muu hulgas, kuid mitte ainult:

- a) kuidas hinnatakse ja teatatakse üksuse juhtkonna võtmeisikutele ärimudeli ja selles ärimodelis hoitavate finantsvarade tulemuslikkust;
- b) riskid, mis mõjutavad ärimudeli (ja selles ärimodelis hoitavate finantsvarade) tulemuslikkust, ja eelkõige, kuidas neid riske juhitakse; ning
- c) ettevõtte juhtide tasustamine (näiteks, kas tasu põhineb valitsetavate varade õiglasel väärtusel või kogutud lepingupõhistel rahavoo-gudel).

▼ **M53***Lepingupõhiste rahavoogude kogumiseks vara hoidmise eesmärgiga ärimudel*

B4.1.2C Finantsvara, mida hoitakse ärimodelis, mille eesmärk on vara hoidmine lepingupõhiste rahavoogude kogumiseks, valitsetakse selleks, et realiseerida instrumendi kehtivusajal lepingupõhiste maksete kogumise teel rahavooge. See tähendab, et üksus valitseb portfellis hoitavaid varasid selleks, et koguda konkreetseid lepingupõhiseid rahavooge (selle asemel, et valitseda portfelli pealt nii vara hoidmise kui ka müümise teel teenitud kogu tulu). Selleks, et kindlaks määrata, kas rahavooge teenitakse finantsvarade lepingupõhiste rahavoogude kogumise teel, on vaja arvesse võtta varasematel perioodidel toimunud müügi sagedust, väärtust ja ajastust, nende müükide põhjusi ja ootusi tulevaselt müügitegevuselt. Müük iseenesest ärimodelit siiski ei määra ja seepärast ei saa seda arvestada eraldi. Seevastu näitab teave varasema müügi kohta ja ootuste kohta tulevase müügi suhtes, mil määral on üksuse finantsvarade valitsemiseks seatud eesmärk saavutatud ja konkreetset, kuidas rahavooge realiseeritakse. Üksus peab teavet varasema müügi kohta arvesse võtma seoses selle müügi põhjustega ja müügi ajal valitsenud tingimustega võrreldes jooksvate tingimustega.

B4.1.3 Kuigi üksuse ärimodeli eesmärk võib olla varade hoidmine selleks, et koguda lepingupõhiseid rahavooge, ei ole üksusel vaja hoida kõiki neid instrumente kuni maksetähtpäevani. Seega võib üksuse ärimudel olla ette nähtud finantsvarade hoidmiseks, et koguda lepingupõhiseid rahavooge, isegi juhul, kui finantsvarade müük toimub või eeldatavasti toimub tulevikus.

B4.1.3A Ärimudel võib olla ette nähtud varade hoidmiseks selleks, et koguda lepingupõhiseid rahavooge, isegi kui üksus müüb finantsvara, kui vara krediidirisk suureneb. Selleks et kindlaks määrata, kas vara krediidirisk on suurenenud, võtab üksus arvesse mõistuspärast ja põhjendatavat teavet, sealhulgas prognoose. Varade krediidiriski suurenemise tõttu toimuv müük ei ole selle sagedusest ja väärtusest olenemata vastuolus ärimodeliga, mille eesmärk on hoida finantsvarasid, et koguda lepingupõhiseid rahavooge, sest finantsvarade krediidikvaliteet on oluline üksuse võime jaoks koguda lepingupõhiseid rahavooge. Krediidiriski juhtimine selleks, et viia võimalikud kredidivõime halvenemisest tingitud krediidikahjud miinimumini, on sellise ärimodeli lahutamatu osa. Krediidiriski suurenemise tõttu toimuva müügi näide on finantsvara müük põhjusel, et see ei vasta enam üksuse dokumenteeritud investeerimispoliitikas määratletud krediidikriteeriumitele. Sellist poliitika puudumise korral võib üksus siiski tõendada muul viisil, et müük toimus krediidiriski suurenemise tõttu.

▼ M53

B4.1.3B Müük muudel põhjustel, näiteks müük selleks, et juhtida krediidi kontsentreerumise riski (ilma varade krediidiriski suurenemiseta), võib samuti olla kooskõlas ärimudeliga, mille eesmärk on hoida finantsvara, et koguda lepingupõhiseid rahavooge. Selline müük võib eelkõige olla kooskõlas ärimudeliga, mille eesmärk on hoida finantsvara selleks, et koguda lepingupõhiseid rahavooge, kui selline müük toimub harva (isegi kui need on väärtuselt olulised) või on nii eraldi kui ka koondsummas väärtuselt ebaolulised (isegi kui müük toimub sageli). Kui portfelist tehakse rohkem kui harvadel juhtudel selliseid müüke ja need müügid on väärtuselt rohkem kui ebaolulised (eraldi või koondsummas), tuleb üksusel hinnata, kas ja kuidas on sellised müügid kooskõlas lepingupõhiste rahavoogude kogumise eesmärgiga. Hindamise jaoks ei ole oluline, kas finantsvara müümise vajadus on tingitud kolmandast isikust või toimub müük üksuse oma äranägemisel. Müügi sageduse või väärtuse suurenemine konkreetsetel perioodil ei ole tingimata vastuolus eesmärgiga hoida finantsvara selleks, et koguda lepingupõhiseid rahavooge, kui üksus suudab selektada nende müükide põhjuseid ja näitab, miks need müügid ei kajasta muutust üksuse ärimodelis. Lisaks võib müük olla kooskõlas eesmärgiga hoida finantsvara selleks, et koguda lepingupõhiseid rahavooge siis, kui müük tehakse finantsvara maksetähtpäeva lähedal ja müügitulu on ligikaudu sama suur kui ülejäänud kogutavad lepingupõhised rahavood.

B4.1.4 Järgmised on näited sellest, kui üksuse ärimodeli eesmärk võib olla hoida finantsvara selleks, et koguda lepingupõhiseid rahavooge. See näidete loetelu ei ole lõplik. Lisaks ei ole näited mõeldud selleks, et arutada kõiki tegureid, mis võivad olla olulised üksuse ärimodeli hindamiseks, ega selleks et määratleda tegurite suhtelist olulisust.

Näide	Analüüs
Näide 1 Üksus hoiab investeringuid, et koguda nende lepingupõhiseid rahavooge. Üksuse rahastamisvajadused on ettearvatavad ja tema finantsvarade maksetähtpäev ühitatakse üksuse hinnanguliste rahastamisvajadustega. Üksus teeb krediidiriski juhtimise toiminguid eesmärgiga viia krediidikahjud miinimumini. Varem on müük toimunud tüüpiliselt siis, kui finantsvarade krediidirisk on suurenenud, nii et varad ei vasta enam üksuse dokumenteeritud investeerimispoliitikas määratletud krediidikriteeriumitele. Lisaks on toimunud harvad müügid ettenägematute rahastamisvajaduste tõttu.	Kuigi üksus võtab muu teabe hulgas arvesse ka finantsvarade õiglaseid väärtusi likviidsuse perspektiivist (st rahasumma, mille saaks, kui üksusel on vaja varad müüa), on üksuse eesmärk hoida finantsvarasid selleks, et koguda lepingupõhiseid rahavoogusid. Müük ei oleks selle eesmärgiga vastuolus, kui see toimuks vastuseks varade krediidiriski suurenemisele, näiteks kui varad ei vasta enam üksuse dokumenteeritud investeerimispoliitikas määratletud krediidikriteeriumitele. Selle eesmärgiga ei oleks vastuolus ka harvad müügid tulenevalt ettenägematutest rahastamisvajadustest (nt stressiolukorra stsenaariumis), isegi kui sellised müügid on väärtuselt olulised.

▼ M53

Näide	Analüüs
Aruannetes juhtkonna võtmeisikutele keskendutakse finantsvarade krediitkvaliteedile ja lepingujärgsele tulule. Üksus jälgib muu teabe hulgas ka finantsvarade õiglaseid väärtusi.	
Näide 2 Üksuse ärimudel on osta finantsvarade portfelle, näiteks laene. Need portfellid võivad või mitte sisaldada finantsvarasid, mis on halvenenud krediitkvaliteediga. Kui laenude eest ei maksta õigeaegselt, püüab üksus realiseerida lepingupõhiseid rahavooge mitmesuguste vahendite kaudu — näiteks, võttes võlgnikuga ühendust meili, telefoni teel või muul viisil. Üksuse eesmärk on koguda lepingupõhiseid rahavooge ja üksus ei valitse selles portfellis laene eesmärgiga realiseerida rahavooge neid laene müües. Mõnel juhul sõlmib üksus intressivahetuslepinguid, et muuta konkreetsete finantsvarade intressimäär portfellis ujuvast intressimäärast fikseeritud intressimääraks.	Üksuse ärimudeli eesmärk on hoida finantsvarasid, et koguda lepingupõhiseid rahavooge. Sama analüüs oleks kohaldatav isegi juhul, kui üksus ei looda saada kõiki lepingupõhiseid rahavooge (nt mõned finantsvaradest on esmasel arvevõtmisel halvenenud krediitriskiga). Veelgi enam, üksuse ärimudelit ei muuda iseenesest ka asjaolu, et üksus sõlmib portfelli rahavoogude muutmiseks tuletisinstrumentide lepinguid.
Näide 3 Üksuse ärimudeli eesmärk on anda klientidele laene ja seejärel müüa need laenud väärtpaberistamisettevõtjale. Väärtpaberistamisettevõtja väljastab investorigele instrumendid. Laenuandja üksus kontrollib väärtpaberistamisettevõtjat ja seega konsolideerib seda. Väärtpaberistamisettevõtja kogub laenudest lepingupõhiseid rahavooge ja annab need edasi oma investoritele. Selles näites eeldatakse, et laene kajastatakse jätkuvalt konsolideeritud finantsseisundi aruandes, sest väärtpaberistamisettevõtja ei lõpeta nende kajastamist.	Konsolideeritud grupp andis laenud eesmärgiga hoida neid, et koguda lepingupõhiseid rahavooge. Laenuandjast üksuse eesmärk on siiski realiseerida laenuportfelli pealt rahavooge, müües laenud väärtpaberistamisettevõtjale, nii et tema eraldi finantsaruannete seisukohast ei tegele ta portfelli valitsemisega lepingupõhiste rahavoogude kogumiseks.
Näide 4 Finantsasutus hoiab finantsvarasid, et katta likviidsusvajadusi stressiolukorra stsenaariumis (nt massiline pangahoiuste väljavõtmine). Üksus ei näe ette nende varade müümist, välja arvatud selliste stsenaariumide puhul. Üksus jälgib finantsvarade krediitkvaliteeti ja tema eesmärk finantsvarade valitsemisel on koguda lepingupõhiseid rahavooge. Üksus hindab varade tulemuslikkust teenitud intressitulu ja realiseerunud krediitkahjude põhjal.	Üksuse ärimudeli eesmärk on hoida finantsvarasid, et koguda lepingupõhiseid rahavooge. Analüüs ei muutuks isegi siis, kui üksus oleks teinud varasema stressiolukorra stsenaariumi ajal olnud väärtuselt olulisi müüke, et katta likviidsusvajadusi. Samamoodi ei ole korduv müügitegevus, mis on väärtuselt ebaoluline, vastuolus finantsvarade hoidmisega lepingupõhiste rahavoogude kogumiseks.

▼ M53

Näide	Analüüs
Sellelipoolsest jälgib üksus ka finantsvarade õiglast väärtust likviidsuse aspektist, et tagada, et rahasumma, mida saaks realiseerida, kui üksusel oleks stressiolukorra stsenaariumis vaja varad müüa, oleks üksuse likviidsusvajaduste katmiseks piisav. Üksus teeb likviidsuse tõestamiseks perioodiliselt müüke, mis on väärtuselt ebaolulised.	Seevastu, kui üksus hoiab finantsvarasid selleks, et katta igapäevaseid likviidsusvajadusi ja selle eesmärgi täitmine eeldab sagedasi müüke, mis on väärtuselt olulised, ei ole üksuse ärimudeli eesmärk hoida finantsvara selleks, et koguda lepingupõhiseid rahavooge. Samamoodi, kui üksuse järelevalveasutus nõuab, et üksus müüks regulaarselt finantsvara, et tõestada, et varad on likviidsed, ja müüdava vara väärtus on oluline, ei ole üksuse ärimudel finantsvara hoidmiseks selleks, et koguda lepingupõhiseid rahavooge. Analüüsi jaoks ei ole oluline, kas finantsvarade müümise vajadus on tingitud kolmandast isikust või toimub müük üksuse oma äranägemisel.

Ärimudel, mille eesmärk saavutatakse nii lepingupõhiste rahavoogude kogumisega kui ka finantsvarade müügiga

B4.1.4A Üksus võib hoida finantsvara ärimudelis, mille eesmärk saavutatakse nii lepingupõhiste rahavoogude kogumisega kui ka finantsvarade müügiga. Seda tüüpi ärimudelis on üksuse juhtkonna võtmeisikud teinud otsuse, et nii lepingupõhiste rahavoogude kogumine kui ka finantsvarade müümine on ärimudeli eesmärgi saavutamise lahutamatu osa. Seda tüüpi ärimudeliga võivad olla kooskõlas mitmesugused eesmärgid. Näiteks võib olla ärimudeli eesmärk valitseda igapäevaseid likviidsusvajadusi, säilitada konkreetne intressitulu profiil või ühitada finantsvarade kestus nende varadega rahastatavate kohustiste kestusega. Selle eesmärgi saavutamiseks üksus nii kogub lepingupõhiseid rahavooge kui ka müüb finantsvara.

B4.1.4B Võrreldes ärimudeliga, mille eesmärk on hoida finantsvara selleks, et koguda lepingupõhiseid rahavooge, on selle ärimudeli puhul müük tüüpiliselt sagedasem ja suurema väärtusega. See tuleneb sellest, et finantsvarade müümine on ärimudeli eesmärgi saavutamise lahutamatu osa, mitte ainult sellega kaasnev kõrvalnähtus. Selles ärimudelis ei ole siiski piirväärtust, kui sageli või kui suure väärtusega peab müük toimuma, sest nii lepingupõhiste rahavoogude kogumine kui ka finantsvara müümine on ärimudeli eesmärgi saavutamise lahutamatu osa.

B4.1.4C Järgmised on näited sellest, kui üksuse ärimudeli eesmärki saab saavutada nii lepingupõhiste rahavoogude kogumise kui ka finantsvarade müümise teel. See näidete loetelu ei ole lõplik. Lisaks ei ole näited mõeldud selleks, et kirjeldada kõiki tegureid, mis võivad olla olulised üksuse ärimudeli hindamiseks, ega selleks et määratleda tegurite suhtelist olulisust.

▼ M53

Näide	Analüüs
Näide 5 Üksus näeb lähiaastail ette kapitalimahutusi. Üksus investeerib oma kasutamata raha lühi- ja pikaajalistesse finantsvaradesse, et ta saaks kulutusi rahastada, kui vajadus tekib. Paljude finantsvarade lepingujärgne kehtivusaeg on pikem kui üksuse eeldatav investeerimisperiood. Üksus hoiab finantsvarasid, et koguda lepingupõhiseid rahavooge, ja kui võimalus tekib, siis müüb ta finantsvarad, et raha uuesti investeerida suurema tootlusega finantsvarasse. Portfelli valitsejad saavad tasu portfelli teenitud kogu tulu pealt.	Ärimudeli eesmärk saavutatakse nii lepingupõhiste rahavoogude kogumisega kui ka finantsvarade müügiga. Üksus otsustab jooksvalt, kas lepingupõhiste rahavoogude kogumine või finantsvara müümine maksimeerib tulu portfelli pealt, kuni tekib vajadus investeeritud raha järele. Vastandiks võib pidada üksust, mis näeb viie aasta pärast ette raha väljavoo kapitalimahutuse rahastamiseks ja investeerib kasutamata raha lühiajalistesse finantsvaradesse. Kui saabub investeringute tähtpäev, investeerib üksus raha uuesti uutesse lühiajalistesse finantsvaradesse. Üksus järgib seda strateegiat, kuni rahalisi vahendeid läheb vaja. Siis kasutab üksus tähtpäevani jõudnud finantsvaradest saadud tulusid kapitalimahutuse rahastamiseks. Ainult ebaolulise väärtusega müük toimub enne maksetähtpäeva (välja arvatud juhul, kui esineb krediidiriski suurenemine). Selle vastanduva ärimudeli eesmärk on hoida finantsvarasid, et koguda lepingupõhiseid rahavooge.
Näide 6 Finantsasutus hoiab finantsvarasid, et katta oma igapäevaseid likviidsusvajadusi. Üksus püüab viia nende likviidsusvajaduste valitsemise kulud miinimumini ja seepärast valitseb aktiivselt portfelli pealt teenitavat tulu. See tulu seisneb lepingupõhiste maksete kogumises ning finantsvarade müügi kasut ja kahjust. Sellest tulenevalt hoiab üksus finantsvarasid selleks, et koguda lepingupõhiseid rahavooge, ja müüb finantsvara selleks, et uuesti investeerida suurema tootlusega finantsvaradesse või paremini ühitada oma kohustiste kestust. Varem toimus selle strateegia tulemusel sagedasi müüke ja selline müük on olnud olulise väärtusega. Eeldatakse, et tulevikus see tegevus jätkub.	Ärimudeli eesmärk on maksimeerida portfelli pealt teenitavat tulu, et katta igapäevaseid likviidsusvajadusi, ja üksus saavutab selle eesmärgi nii lepingupõhiste rahavoogude kogumise kui ka finantsvarade müümise teel. Teisisõnu on nii lepingupõhiste rahavoogude kogumine kui ka finantsvarade müümine ärimudeli eesmärgi saavutamise lahutamatu osa.
Näide 7 Kindlustusandja hoiab finantsvara selleks, et rahastada kindlustuslepingu kohustisi. Kindlustusandja kasutab finantsvara pealt teenitud lepingupõhiste rahavoogude tulusid kindlustuslepingu kohustiste arveldamiseks, kui need muutuvad sissenõutavaks. Selleks, et tagada, et lepingupõhised rahavood finantsvaradest on nende kohustiste arveldamiseks piisavad, tegeleb kindlustusandja regulaarselt olulises mahus ostmise ja müümise, et tasakaalustada oma varadeportfelli ja katta tekkivaid rahavoo vajadusi.	Ärimudeli eesmärk on rahastada kindlustuslepingu kohustisi. Selle eesmärgi saavutamiseks kogub üksus lepingupõhiseid rahavooge, kui need muutuvad sissenõutavaks, ja müüb finantsvara, et säilitada soovitud varadeportfelli profiil. Seega on nii lepingupõhiste rahavoogude kogumine kui ka finantsvarade müümine ärimudeli eesmärgi saavutamise lahutamatu osa.

▼ **M53***Muud ärimudelid*

B4.1.5 Finantsvarasid mõõdetakse õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande, kui neid varasid ei hoita ärimodelis, mille eesmärk on hoida varasid selleks, et koguda lepingupõhiseid rahavooge, või ärimodelis, mille eesmärk saavutatakse nii lepingupõhiste rahavoogude kogumise kui ka finantsvara müümise teel (kuid vt ka paragrahv 5.7.5). Üks ärimudel, mille tulemusel mõõdetakse õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande, on mudel, milles üksus valitseb finantsvara eesmärgiga liisida rahavooge edasi vara müümise kaudu. üksus teeb otsuseid varade õiglase väärtuse põhjal ja valitseb varasid, et realiseerida neid õiglasi väärtusi. Sel juhul väljendub üksuse eesmärk tüüpiliselt aktiivses ostmises ja müümises. Isegi kui üksus kogub lepingupõhiseid rahavooge samal ajal, kui ta hoiab finantsvarasid, ei saavutata sellise ärimodeli eesmärki nii lepingupõhiste rahavoogude kogumise kui ka finantsvarade müümise teel. See on nii seetõttu, et lepingupõhiste rahavoogude kogumine ei ole ärimodeli eesmärgi saavutamise lahutamatu osa, vaid on sellega kaasnev.

B4.1.6 Finantsvarade portfelli, mida valitsetakse ja mille tulemuslikkust hinnatakse õiglase väärtuse põhjal (nagu on kirjeldatud paragrahvi 4.2.2 punktis b), ei hoita selleks, et koguda lepingupõhiseid rahavooge ega hoita ka selleks, et nii koguda lepingupõhiseid rahavooge kui ka müüa finantsvarasid. Üksus on ennekõike keskendunud õiglase väärtuse teabele ja kasutab seda teavet selleks, et hinnata varade tulemuslikkust ja teha otsuseid. Lisaks ei hoita finantsvarade portfelli, mis vastab kauplemiseks hoitava portfelli määratlusele, selleks et koguda lepingupõhiseid rahavooge ega hoita nii selleks, et koguda lepingupõhiseid rahavooge kui ka müüa finantsvarasid. Selliste portfelli puhul on lepingupõhiste rahavoogude kogumine üksnes ärimodeli eesmärgi saavutamiseks kaasnev tegevus. Järelikult tuleb selliseid finantsvarade portfelle mõõta õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande.

Lepingulised rahavood, mis on ainult põhiosa ja tasumata põhiosalt arvestatud intressi maksed

B4.1.7 Paragrahvi 4.1.1 punktis b nõutakse, et üksus klassifitseerib finantsvara selle lepingupõhise rahavoo tunnuste järgi, kui finantsvara hoitakse ärimodelis, mille eesmärk on hoida varasid, et koguda lepingupõhiseid rahavooge, või ärimodelis, mille eesmärk saavutatakse nii lepingupõhiste rahavoogude kogumise kui ka finantsvarade müümise teel, välja arvatud juhul, kui kehtib paragrahv 4.1.5. Selleks on paragrahvi 4.1.2 punktis b ja paragrahvi 4.1.2A punktis b sätestatud tingimus, et üksus määraks kindlaks, kas vara lepingupõhised rahavood on ainult põhiosa ja tasumata põhiosalt arvestatud intressi maksed.

▼ **M53**

B4.1.7A Lepingulised rahavood, mis on ainult põhiosa ja tasumata põhiosalt arvestatud intressi maksed, on kooskõlas baaslaenukokkuleppega. Baaslaenukokkuleppes on tavaliselt kõige olulisemad intressielemendid tasu raha ajaväärtuse (vt paragrahvid B4.1.9A–B4.1.9E) ja krediidiriski eest. Sellises kokkuleppes võib intress siiski hõlmata ka tasu muude elementaarsete laenuriskide (näiteks likviidsusrisk) ja kulude (näiteks halduskulud) eest, mis seonduvad finantsvara hoidmisega konkreetse ajavahemiku vältel. Lisaks võib intress hõlmata kasumimarginaali, mis on kooskõlas baaslaenukokkuleppega. Äärmuslikes majandusoludes võib intress olla negatiivne, kui näiteks finantsvara omanik maksab otseselt või kaudselt oma raha hoiustamise eest teatud perioodiks (ja see tasu ületab tasu, mida omanik saab raha ajaväärtuse, krediidiriski ja muude elementaarsete laenuriskide ja -kulude eest). Lepingutingimused, milles sätestatakse võimalikud riskid või volatiilsus lepingupõhistes rahavoogudes, mis ei ole seotud baaslaenukokkuleppega, nagu võimalikud muutused aktsia- või kaubahindades, ei anna siiski lepingupõhiseid rahavooge, mis on ainult põhiosa ja tasumata põhiosalt arvestatud intressi maksed. Antud või ostetud finantsvara võib olla baaslaenukokkulepe olenemata sellest, kas see on laen selle seaduslikus vormis.

B4.1.7B Vastavalt paragrahvi 4.1.3 punktile a on põhiosa algsel kajastamisel finantsvara õiglane väärtus. See põhiosa võib aga finantsvara kehtivusajal muutuda (näiteks, kui tehakse põhiosa tagasimakseid).

B4.1.8 Üksus hindab, kas lepingupõhised rahavood on ainult põhiosa ja tasumata põhiosalt arvestatud intressi maksed vääringu puhul, milles finantsvara on nomineeritud.

B4.1.9 Finantsvõimendus on mõnede finantsvarade lepingupõhise rahavoo tunnus. Finantsvõimendus suurendab lepingupõhiste rahavoogude muutuvust, mille tulemusel ei ole neil intressi majanduslikud tunnused. Sellist finantsvõimendust hõlmavad finantsvarad on näiteks iseseisvad optioon-, forvard- ja vahetuslepingud. Seega ei vasta sellised lepingud paragrahvi 4.1.2 punktis b ja paragrahvi 4.1.2A punktis b sätestatud tingimusele ning neid ei saa järelikult mõõta amortiseeritud soetusmaksumuses või õiglasel väärtuses muu koondkasumi kaudu.

Raha ajaväärtuse arvesse võtmine

B4.1.9A Raha ajaväärtus on intressielement, mis võtab arvesse ainult aja möödumist. See tähendab, raha ajaväärtuse element ei võta arvesse muid finantsvara hoidmisega seotud riske või kulusid. Selleks et hinnata, kas element võtab arvesse ainult aja möödumist, kohaldab üksus otsustust ja võtab arvesse asjaomaseid tegureid, nagu vääring, milles finantsvara on nomineeritud, ja periood, milleks intressimäär kehtestatakse.

▼ **M53**

B4.1.9B Mõnel juhul võib raha ajaväärtuse elementi siiski muuta (st see võib olla mittetäielik). Nii oleks see näiteks juhul, kui finantsvara intressimäär korrigeeritakse perioodiliselt, kuid selle korrigeerimise sagedus ei vasta intressimäär sisule (näiteks intressimäär korrigeeritakse iga kuu üheaastasele määrale) või kui finantsvara intressimäär korrigeeritakse perioodiliselt konkreetsete lühi- ja pikaajaliste intressimäärade keskmisele. Sellistel juhtudel peab üksus hindama muutmist, et määrata kindlaks, kas lepingupõhised rahavood on üksnes põhiosa maksed ja intressid tasumata põhiosalt. Mõnedel asjaoludel võib üksus olla võimeline seda kindlaks määrama raha ajaväärtuse elemendi kvalitatiivse hindamise teel, samas kui muudel asjaoludel võib vajalik olla läbi viia kvantitatiivne hindamine.

B4.1.9C Muudetud raha ajaväärtuse elemendi hindamisel on eesmärk määrata kindlaks, kui erinevad võiksid eri lepingupõhised (diskonteerimata) rahavood olla (diskonteerimata) rahavoogudest, mis tekiksid siis, kui raha ajaväärtuse elementi ei muudetaks (baasrahavood). Näiteks, kui hinnatav finantsvara sisaldab muutuvat intressimäär, mis korrigeeritakse iga kuu üheaastasele intressimäärale, siis võrdleb üksus seda finantsvara finantsinstrumendiga, millel on samasugused lepingutingimused ja samasugune krediidirisk, välja arvatud see, et muutuv intressimäär korrigeeritakse iga kuu ühe kuu intressimäärale. Kui muudetud raha ajaväärtuse element annaks lepingupõhiseid (diskonteerimata) rahavooge, mis on oluliselt erinevad (diskonteerimata) baasrahavoogudest, siis ei vasta finantsvara paragrahvi 4.1.2 punktis b ja paragrahvi 4.1.2A punktis b sätestatud tingimusele. Selle kindlaks määramiseks peab üksus arvesse võtma muudetud aja rahaväärtuse elemendi mõju igal aruandeperioodil ja kumulatiivselt kogu finantsinstrumendi kehtivusajal. Intressimäär sellisel määramise põhjus ei ole analüüsi seisukohast oluline. Kui vähese analüüsiga või ilma analüüsita on selge, kas lepingupõhised (diskonteerimata) rahavood hinnatava finantsvara pealt võiksid (või ei võiks) olla (diskonteerimata) baasrahavoogudest oluliselt erinevad, siis ei ole üksusel vaja üksikasjalikku hindamist teha.

B4.1.9D Muudetud raha ajaväärtuse elemendi hindamisel peab üksus arvesse võtma tegureid, mis võiksid mõjutada tulevase lepingupõhiseid rahavooge. Näiteks, kui üksus hindab viieaastase tähtajaga võlakirja ja muutuv intressimäär korrigeeritakse iga kuue kuu tagant viieaastasele intressimäärale, ei saa üksus järeldada, et lepingupõhised rahavood on ainult põhiosa ja tasumata põhiosalt arvestatud intressi maksed, ainult seetõttu, et intressimäär kõver on hindamise ajal selline, et erinevus viieaastase intressimäär ja kuue kuu intressimäär vahel ei ole oluliselt suur. Selle asemel peab üksus samuti arvestama, kas viieaastase

▼ **M53**

intressimäära ja kuue kuu intressimäära vaheline suhe võib instrumendi kehtivusajal muutuda, nii et lepingupõhised (diskonteerimata) rahavood võivad instrumendi kehtivusajal (diskonteerimata) baasrahavoogudest oluliselt erineda. Üksus peab siiski arvesse võtma ainult mõistlikult võimalikke stsenaariume, mitte igat võimalikku stsenaariumit. Kui üksus järeldeb, et lepingupõhised (diskonteerimata) rahavood võivad (diskonteerimata) baasrahavoogudest oluliselt erineda, ei vasta finantsvara paragrahvi 4.1.2 punktis b ja paragrahvi 4.1.2A punktis b sätestatud tingimusele ning seda ei saa seega mõõta amortiseeritud soetusmaksumuses või õiglasel väärtuses muu koondkasumi kaudu.

- B4.1.9E Mõnes riigis määrab intressimäärad valitsus või reguleeriv asutus. Näiteks võib selline valitsusepoolne intressimäärade reguleerimine olla osa laiemast makromajanduspoliitikast või see võidakse kasutusse võtta, et julgustada üksusi investeerima konkreetsesse majandussektoris. Mõnel nendest juhtudest ei ole raha ajaväärtuse elemendi eesmärk ainult aja möödumise arvesse võtmine. Vaatamata paragrahvidele B4.1.9A–B4.1.9D loetakse reguleeritud intressimäära siiski paragrahvi 4.1.2 punkti b ja paragrahvi 4.1.2A punkti b tingimuse kohaldamisel raha ajaväärtuse elemendi asendajaks, kui see reguleeritud intressimäär sisaldab tasu, mis on suuresti kooskõlas aja möödumisega ja ei too kaasa riske või volatiilsust lepingupõhistes rahavoogudes, mis ei ole kooskõlas baaslaenukokkuleppega.

Lepingupõhiste rahavoogude ajastust või summat muutvad lepingutingimused

- B4.1.10 Kui finantsvara sisaldab lepingutingimust, mis võiks muuta lepingupõhiste rahavoogude ajastust või summat (näiteks, kui vara saab ette maksta enne maksetähtpäeva või selle tähtaega saab pikendada), peab üksus kindlaks määrama, kas lepingupõhised rahavood, mis võivad selle lepingu tähtaja tõttu tekkida instrumendi kehtivusajal, on ainult põhiosa ja tasumata põhiosalt arvestatud intressi maksed. Selle kindlaks määramiseks peab üksus hindama lepingupõhiseid rahavooge, mis võiksid tekkida nii enne kui ka pärast, muutust lepingupõhistes rahavoogudes. Üksusel võib vaja olla hinnata ka igasuguse sellise tingimusliku sündmuse (st tingija) laadi, mis võiks muuta lepingupõhiste rahavoogude ajastust või summat. Kuigi tingimusliku sündmuse laad iseenesest ei ole hindamisel, kas lepingupõhised rahavood on üksnes põhiosa maksed ja intress, määrav tegur, võib see ikkagi olla näitaja. Näiteks, võrrelda finantsinstrumenti, mille intressimäär korrigeeritakse kõrgemaks siis, kui võlgnik jätab teatud arvu makseid tasumata, finantsinstrumendiga, mille intressimäär korrigeeritakse kõrgemaks siis, kui määratletud aktsiaindeks jõuab teatud tasemele. Esimesel juhul on tõenäolisem, et lepingupõhised rahavood instrumendi kehtivusajal on ainult põhiosa ja tasumata põhiosalt arvestatud intressi maksed, nimelt seose tõttu tasumata maksete ja krediidiriski tõusmise vahel (vt ka paragrahv B4.1.18).

▼ **M62**

- B4.1.11 Järgmised on näited lepingutingimustest, mille tulemusel tekivad lepingupõhised rahavood, mis on ainult põhiosa ja tasumata põhiosalt arvestatud intressi maksed:

- a) muutuv intressimäär, mis seisneb tasus raha ajaväärtuse eest, konkreetsel ajavahemikul tasumata põhiosaga seonduva krediidiriski eest (tasu krediidiriski eest võidakse kindlaks määrata ainult esmasel kajastamisel, ja nii võib see olla fikseeritud) ja muude elementaarsete laenukulude eest, nagu ka kasumimarginaalis;

▼ **M62**

b) lepingutingimus, mis lubab emitendil (s.o võlgnik) võlainstrumenti ette maksta või lubab omanikul (s.o võlausaldajal) tagastada võlainstrument emitendile enne maksetähtpäeva ja tagasimaksumma kujutab endast olulisel määral tasumata põhiosa makseid ja intressi tasumata põhiosalt, mis võib sisaldada mõistlikku lisatasu lepingu varajase lõpetamise eest, ning

c) lepingutingimus, mis lubab emitendil või omanikul võlainstrumenti lepingutähtaega pikendada (s.o pikendamisvõimalus), ja pikendamisvõimaluse tingimused annavad pikendamisperioodil lepingupõhiseid rahavooge, mis on ainult põhiosa ja tasumata põhiosalt arvestatud intressi maksed, mis võib hõlmata mõistlikku lisatasu lepingu pikendamise eest.

B4.1.12 Vaatamata paragrahvile B4.1.10 saab finantsvara, mis muul juhul vastaks paragrahvi 4.1.2 punktis b ja paragrahvi 4.1.2A punktis b sätestatud tingimusele, kuid ei vasta sellele üksnes lepingutingimuse tõttu, mis lubab (või nõuab), et emitent maksaks võlainstrumenti ette, või lubab (või nõuab), et omanik tagastaks võlainstrumenti emitendile enne maksetähtpäeva, mõõta amortiseeritud soetusmaksumuses või õiglases väärtuses muu koondkasumi kaudu (tingimused, et see vastab paragrahvi 4.1.2 punktis a või paragrahvi 4.1.2A punktis a sätestatud tingimusele), kui:

a) üksus omandab või annab finantsvara lisatasu eest või allahindlusega lepingupõhisest nominaalsummast;

b) ettemaksumma kujutab endast sisuliselt lepingupõhist nominaalsummat ja kogunenud (kuid maksmata) lepingujärgset intressi, mis võib sisaldada mõistlikku lisatasu lepingu varajase lõpetamise eest, ning

c) kui üksus esmaselt kajastab finantsvara, on ettemakse õiglane väärtus ebaoluline.

B4.1.12A Paragrahvi B4.1.11 punkti b ja paragrahvi B4.1.12 punkti b rakendamisel võib lepinguosaline tasuda või saada mõistlikku lisatasu lepingu varajase lõpetamise eest, olenemata sellest sündmusest või asjaolust, mis lepingu varajase lõpetamise põhjustas. Näiteks võib lepinguosaline tasuda või saada mõistlikku lisatasu, kui ta otsustab lepingu vara lõpetada (või põhjustab muul moel lepingu varajase lõpetamise).

▼ **M53**

B4.1.13 Järgmised näited illustreerivad lepingupõhiseid rahavooge, mis on ainult põhiosa ja tasumata põhiosalt arvestatud intressi maksed. See näidete loetelu ei ole lõplik.

▼ M53

Instrument	Analüüs
Instrument A Instrument A on määratud maksetähtpäevaga võlakiri. Põhisumma maksed ja intress tasumata põhiosalt on seotud selle vääringu inflatsioonindeksiga, milles instrument on emiteeritud. Inflatsiooniseost ei võimendata ja põhiosa on kaitstud.	Lepingulised rahavood on ainult põhiosa ja tasumata põhiosalt arvestatud intressi maksed. Põhisumma maksete ja intressi tasumata põhiosalt sidumine võimendamata inflatsioonindeksiga korrigeerib raha ajaväärtuse jooksvale tasemele. Teisisõnu, instrumendi intressimäär kajastab „tegelikku” intressi. Seega on intressisummad tasu raha ajaväärtuse eest tasumata põhiosalt. Kui intressimaksed oleksid indekseeritud muu muutujaga, nagu võlgniku tulemuslikkus (nt võlgniku netotulu) või aktsiaindeks, siis lepingupõhised rahavood ei ole siiski põhiosa maksed ja intress tasumata põhiosalt (välja arvatud juhul, kui võlgniku tulemuslikkusega indekseerimise tulemusel toimub korrigeerimine, mis ainult hüvitab omanikule muutused instrumendi krediidiriskis, nii et lepingupõhised rahavood on üksnes põhiosa ja intressi maksed). See on nii seepärast, et lepingupõhised rahavood kajastavad tulu, mis on vastuolus baaslaenukokkuleppega (vt paragrahv B4.1.7A).
Instrument B Instrument B on muutuva intressimääraga ja määratud maksetähtpäevaga instrument, mis võimaldab laenusajal jooksvalt valida turu intressimäära. Näiteks, igal intressimäära korrigeerimise kuupäeval saab laenusaja valida, kas ta maksab kolme kuu LIBORi kolme kuu tähtajaga või ühe kuu LIBORi ühe kuu tähtajaga.	Lepingulised rahavood on ainult põhiosa ja tasumata põhiosalt arvestatud intressi maksed seni, kuivõrd instrumendi kehtivusajal makstav intress kajastab tasu raha ajaväärtuse, instrumendiga seotud krediidiriski ja muude elementaarsete laenuriskide ja -kulude eest, ning ka kasumimarginaali (vt paragrahv B4.1.7A). Asjaolu, et LIBORi intressimäära korrigeeritakse instrumendi kehtivusajal, iseenesest ei välista instrumendi liigitamist instrumendiks. Kui aga laenusaja võib valida, kas ta maksab ühe kuu intressimäära, mida korrigeeritakse iga kolme kuu tagant, siis korrigeeritakse intressimäära sagedusega, mis ei vasta intressimäära sisule. Järelikult muudetakse raha ajaväärtuse elementi. Samamoodi on raha ajaväärtuse elementi muudetud juhul, kui instrumendil on lepingujärgne intressimäär, mis põhineb tähtajal, mis võib olla pikem kui instrumendi järelejäänud kehtivusaeg (näiteks, kui viieaastase maksetähtajaga instrument maksab muutuvat intressimäära, mida korrigeeritakse perioodiliselt, kuid mis kajastab alati viieaastast maksetähtaega). See on nii seepärast, et igal perioodil makstav intress ei ole intressiperioodiga seotud. Sellistel juhtudel peab üksus selleks, et määrata kindlaks, kas rahavood on ainult põhiosa ja tasumata põhiosalt arvestatud intressi maksed, hindama kvalitatiivselt või kvantitatiivselt lepingupõhiseid rahavooge rahavoogudega, mida saadakse selliselt instrumendilt, mis on identne igas mõttes peale selle, et intressimäära sisu vastab intressiperioodile (kuid vt paragrahv B4.1.9E reguleeritud intressimäärade suuniste kohta).

▼ M53

Instrument	Analüüs
	Näiteks sellise viieaastase tähtajaga võlakirja hindamisel, millelt makstakse muutuvat intressimäära, mida korrigeeritakse iga kuue kuu tagant, kuid mis kajastab alati viieaastast maksetähtaega, võtab üksus arvesse lepingupõhiseid rahavooge instrumendi pealt, mille intressimäära korrigeeritakse iga kuue kuu tagant kuue kuu intressimäärale, kuid mis on muus osas identne. Sama analüüsi kohaldataks juhul, kui laenusaaaja saab valida laenuandja mitme avaldatud intressimäära vahel (nt saab laenusaaaja valida laenuandja avaldatud ühe kuu muutuva intressi ja laenuandja avaldatud kolme kuu muutuva intressi vahel).
Instrument C Instrument C on seotud määratud maksetähtpäevaga ja maksab muutuvat turuintressimäära. Sellel muutuval intressimääral on ülempiir.	Lepingulised rahavood on: a) nii instrumendil, mille intressimäär on fikseeritud kui ka b) kui ka instrumendil, mille intressimäär on muutuv, põhiosa maksed ja intress tasumata põhiosalt, tingimusel et intress kajastab tasu raha ajaväärtuse eest, instrumendiga instrumendi kehtivusajal seotud krediidiriski ja muude elementaarsete laenuriskide ja -kulude eest, ning ka kasumimarginaali (vt paragrahv B4.1.7A). Järelikult võivad instrumendil, mis on punktide a ja b kombinatsioon (nt intressimäära ülempiiriga võlakiri), olla rahavood, mis on ainult põhiosa ja tasumata põhiosalt arvestatud intressi maksed. Selline lepingutingimus võib muutuva intressimäärale ülempiiri kehtestamise teel vähendada rahavoo muutuvust (nt intressimäära ülem- või alampiir) või suurendada rahavoo muutuvust, sest fikseeritud määra saab muutuv määr.
Instrument D Instrument D on täieliku regressiõigusega ja tagatud laen.	Asjaolu, et täisregresslaen on tagatisega tagatud, iseenesest ei mõjuta analüüsiküsimust, kas lepingupõhised rahavood on ainult põhiosa ja tasumata põhiosalt arvestatud intressi maksed.
Instrument E Instrumenti E emiteerib reguleeritud pank ja sellel on määratud maksetähtpäev. Instrumendid maksavad fikseeritud intressimäära ja kõik lepingupõhised rahavood on stabiilsed.	Omanik analüüsib finantsinstrumendi lepingutingimusi, et määrata kindlaks, kas need tekitavad rahavooge, mis on ainult põhiosa ja tasumata põhiosalt arvestatud intressi maksed ning on seega baaslaenukokkuleppega kooskõlas.

▼ M53

Instrument	Analüüs
Emitendi suhtes kohaldatakse siiski õigusakte, mis lubavad või nõuavad, et riiklik kriisilahendusamet kannab konkreetsel asjaoludel kahjud konkreetsete instrumentide omanikele, sealhulgas instrumendi E puhul. Näiteks, riiklik kriisilahendusamet on voli instrumendi E nominaalsummat alla hinnata või seda konverteerida fikseeritud arvul emitendi lihtaktsiateks, kui riiklik kriisilahendusamet määrab kindlaks, et emitendil on tõsiseid rahalisi raskusi, ta vajab täiendavat regulatiivkapitali või on raskustes.	Selles analüüsis ei võeta arvesse makseid, mis tekivad üksnes selle tulemusel, et riiklikul kriisilahendusamet on voli kanda kahjud instrumendi E omanikele. See tuleneb sellest, et see voli ja sellest tulenevad maksed ei ole finantsinstrumendi lepingutingimused . Seevastu ei oleks juhul, kui finantsinstrumendi lepingutingimused lubavad või nõuavad, et emitent või muu üksus kannaks kahjud omanikule (nt hinnates nominaalsumma alla või konverteerides instrumendi kindlal arvul emitendi lihtaktsiateks), lepingupõhised rahavood ainult põhiosa ja tasumata põhiosalt arvestatud intressi maksed, tingimusel et need lepingutingimused on ehtsad, isegi kui on vähe tõenäoline, et sellised kahjud kantakse.

B4.1.14 Järgmised näited illustreerivad lepingupõhiseid rahavooge, mis ei ole ainult põhiosa ja tasumata põhiosalt arvestatud intressi maksed. See näidete loetelu ei ole lõplik.

Instrument	Analüüs
Instrument F Instrument F on võlakiri, mis on konverteeritav kindlal arvul emitendi omakapitaliinstrumentideks.	Omanik analüüsib konverteeritavat võlakirja selle tervikus. Lepingulised rahavood ei ole põhiosa maksed ja intress tasumata põhiosalt, sest need kajastavad tulu, mis on vastuolus baaslaenukokkuleppega (vt paragrahv B4.1.7A); st tulu on seotud emitendi omakapitali väärtusega.
Instrument G Instrument G on laen, mis maksab vastassuunaliselt muutuvat intressimäär (st intressimäär on pöörd-suhtes turuintressimääradega).	Lepingulised rahavood ei ole ainult põhiosa ja tasumata põhiosalt arvestatud intressi maksed. Intressisummad ei ole tasu raha ajaväärtuse eest tasumata põhiosalt.
Instrument H Instrument H on tähtjatu instrument, kuid emitent võib igal ajal nõuda instrumendi eest tasumist ja maksta omanikule nominaalsumma pluss kogunenud võlgnetava intressi. Instrument H maksab turuintressimäära, kuid intressimakset saab teha ainult tingimusel, et emitent suudab jääda maksevõimeliseks kohe pärast maksimist. Edasilükatud intresside pealt ei kogune lisaintresse.	Lepingulised rahavood ei ole põhiosa maksed ja intress tasumata põhiosalt. See on nii seepärast, et emitendilt võidakse nõuda, et ta lükkaks intressimakseid edasi ja nende edasilükatud intressisummade pealt lisaintresse ei kogune. Sellest tulenevalt ei ole intressisummad tasu raha ajaväärtuse eest tasumata põhiosalt. Kui edasilükatud summade pealt koguneks intress, võiksid lepingupõhised rahavood olla põhiosa maksed ja intress tasumata põhiosa pealt.

▼ M53

Instrument	Analüüs
	Asjaolu, et instrument H on tähtajatu, ei tähenda iseenesest, et lepingupõhised rahavood ei ole põhiosa maksed ja intress tasumata põhiosalt. Tegelikult on tähtajatul instrumendil pidevad (mitu) pikendamisvõimalused. Sellised võimalused võivad tuleneda lepingupõhistest rahavoogudest, mis on põhiosa maksed ja intress tasumata põhiosalt, kui intressimaksed on kohustuslikud ja neid tuleb maksta alaliselt. Samuti ei tähenda asjaolu, et instrument H on tagasiosistetav, et lepingupõhised rahavood ei ole põhiosa maksed ja intress tasumata põhiosalt, välja arvatud juhul, kui see on tagasiosistetav summas, mis ei kajasta sisuliselt tasumata põhiosa makset ja intressi sellelt tasumata põhiosalt. Isegi kui tagasiosistetav summa sisaldab summat, mis mõistlikult hüvitab omanikule instrumendi varajase lõpetamise, võivad lepingupõhised rahavood olla põhiosa maksed ja intress tasumata põhiosalt (vt ka paragrahv B4.1.12).

B4.1.15 Mõnel juhul võivad finantsvaral olla lepingupõhised rahavood, mida kirjeldatakse põhiosana ja intressina, kuid need rahavood ei kujuta põhiosa makset ja intressi tasumata põhiosalt, nagu on kirjeldatud käesoleva standardi paragrahvi 4.1.2 punktis b, paragrahvi 4.1.2A punktis b ja paragrahvis 4.1.3.

B4.1.16 Nii võib see olla juhul, kui finantsvara kujutab investeerimist konkreetsetesse varadesse või rahavoogudesse ja seega ei ole lepingupõhised rahavood ainult põhiosa ja tasumata põhiosalt arvestatud intressi maksed. Näiteks, kui lepingutingimustes on sätestatud, et finantsvara rahavood suurenevad siis, kui konkreetset tasulist teed kasutab rohkem autosid, siis on need lepingupõhised rahavood vastuolus baaslaenukokkuleppega. Seetõttu ei vastaks instrument paragrahvi 4.1.2 punktis b ja paragrahvi 4.1.2A punktis b sätestatud tingimusele. See võiks nii olla juhul, kui võlausaldaja nõue piirub võlgniku määratletud varadega või rahavoogudega määratletud varadest (näiteks „regressiõigusega” finantsvarad).

B4.1.17 Asjaolu, et finantsvara on regressiõigusega, iseenesest ei välista siiski tingimata seda, et finantsvara võiks vastata paragrahvi 4.1.2 punktis b ja paragrahvi 4.1.2A punktis b sätestatud tingimusele. Sellistes olukordades tuleb võlausaldajal hinnata („vaadata läbi”) konkreetsed aluseks olevad varad või rahavood, et kindlaks määrata, kas klassifitseeritavad finantsvara lepingupõhised rahavood on põhiosa maksed ja intress tasumata põhiosalt. Kui finantsvara tingimuste põhjal tekib muid rahavooge või piiratakse rahavooge selliselt, et see on vastuolus põhiosa ja intressi maksetega, siis ei vasta finantsvara paragrahvi 4.1.2 punktis b ja paragrahvi 4.1.2A punktis b sätestatud tingimusele. See, kas aluseks olevad varad on finantsvarad või mittefinantsvarad, iseenesest seda hindamist ei mõjuta.

▼ **M53**

B4.1.18 Lepingulise rahavoo tunnus ei mõjuta finantsvara klassifitseerimist, kui sellel võiks olla finantsvara lepingupõhiste rahavoogudele vaid väheste tähtsusega mõju. Selle kindlaks määramiseks peab üksus arvesse võtma lepingupõhise rahavoo tunnuse võimalikku mõju igal aruandeperioodil ja kumulatiivselt kogu finantsinstrumendi kehtivusajal. Lisaks, kui lepingupõhise rahavoo tunnusel võiks olla lepingupõhiste rahavoogudele mõju, mis on suurem kui väheste tähtsusega mõju (kas üksikul aruandeperioodil või kumulatiivselt), kuid see rahavoo tunnus ei ole ehtne, ei mõjuta see finantsvara klassifitseerimist. Rahavoo tunnus ei ole ehtne, kui see mõjutab instrumendi rahavoogusid ainult väga harva esineva, väga ebatavalise ja väga ebatõenäoliselt esineva sündmuse korral.

B4.1.19 Peaaegu igas laenutehingus on võlausaldaja instrument tähtsusest järjestatud võlgniku teiste võlausaldajate instrumentide suhtes. Instrumendil, mis on allutatud teistele instrumentidele, võivad olla lepingupõhised rahavood, mis on põhiosa maksed ja intress tasumata põhiosalt, kui võlgniku maksmata jätmine on lepingu rikkumine ja omanikul on lepingupõhine õigus tasumata jäetud summad põhiosa eest ja intressi tasumata põhiosalt kätte saada isegi võlgniku pankroti korral. Näiteks, nõue ostja vastu, mille võlausaldaja on tähtsusest järjestatud üldvõlausaldajana, oleks liigitatud võlausaldajaks, kellel on põhiosa maksed ja intress tasumata põhiosalt. See on nii isegi, kui võlgnik väljastas laene, mis on tagatud, mis annaksid pankroti korral sellele laenu omanikule tagatise suhtes eesõiguse üldvõlausaldaja nõuete ees, kuid ei mõjuta üldvõlausaldaja lepingupõhist õigust tasumata põhiosale ja muudele võlgnetavatele summadele.

Lepinguliselt seotud instrumendid

B4.1.20 Mõnda tüüpi tehingutes võib emitent prioriseerida makseid finantsvarade omanikele, kes kasutavad mitut lepingupõhiselt seotud instrumendi, mille tulemusena tekib krediidiriski kontsentratsioon (seeriad). Igal seerial on tähtsusjärjestuses allutatud koht, mis määrab, mis järjestuses emitendi tekitatud rahavood seeriale eraldatakse. Sellistes olukordades on seeria omanikel õigus põhiosa maksetele ja intressile tasumata põhiosalt ainult siis, kui emitent tekitab piisava rahavoo selleks, et rahuldada tähtsuse järjestuses eespool olevate seeriade nõudeid.

B4.1.21 Sellistes tehingutes on seerial rahavoo tunnused, mis on põhiosa maksed ja intress tasumata põhiosalt, ainult siis, kui:

a) klassifitseerimiseks hinnatava seeria lepingutingimused (vaatamata läbi aluseks olevat finantsinstrumentide kogumit) tekitavad rahavooge, mis on ainult põhiosa ja tasumata põhiosalt arvestatud intressi maksed (nt seeria intressimäär ei ole seotud kauba indeksiga);

b) aluseks oleval finantsinstrumentide kogumil on paragrahvides B4.1.23 ja B4.1.24 sätestatud rahavoo tunnused; ja

▼ **M53**

- c) seeriale omane avatus krediidiriskile aluseks olevas finantsinstrumentide kogumis on võrdne või väiksem kui aluseks oleva finantsinstrumentide kogumi avatus krediidiriskile (näiteks klassifitseerimiseks hinnatava seeria krediidiireiting on võrdne või suurem kui krediidiireiting, mida kohaldataks üksikule seeriale, mis rahastas aluseks olevat finantsinstrumentide kogumit).

B4.1.22 Üksus peab vaatama läbi, kuni ta saab kindlaks teha aluseks oleva instrumentide kogumi, mis tekitavad rahavooge (selle asemel, et neid läbi juhtida). See ongi aluseks olev finantsinstrumentide kogum.

B4.1.23 Aluseks olev kogum peab sisaldama ühte või mitut instrumenti, millel on lepingupõhised rahavood, mis on ainult põhiosa ja tasumata põhiosalt arvestatud intressi maksed.

B4.1.24 Aluseks olev instrumentide kogum võib sisaldada ka instrumente, mis:

- a) vähendavad paragrahvis B4.1.23 nimetatud instrumentide rahavoo muutuvust ja annavad kombineeritult paragrahvis B4.1.23 nimetatud instrumentidega rahavooge, mis on ainult põhiosa ja tasumata põhiosalt arvestatud intressi maksed (nt intressimäära ülem- või alampiir või leping, mis vähendab mõnede või kõigi paragrahvis B4.1.23 nimetatud instrumentide krediidiriski); või

- b) joondavad seeriate rahavood paragrahvis B4.1.23 nimetatud aluseks olevate instrumentide kogumi rahavoogudega, et käsitleda erinevusi seoses üksnes järgmisega:

- i) kas intressimäär on fikseeritud või muutuv;
- ii) vääring, milles rahavood on nomineeritud, sealhulgas inflatsioon selles vääringus; või
- iii) rahavoogude ajastus.

B4.1.25 Kui mõni instrument kogumis ei vasta paragrahvis B4.1.23 ega paragrahvis B4.1.24 sätestatud tingimustele, siis ei ole paragrahvi B4.1.21 punktis b sätestatud tingimus täidetud. Selle hindamise läbiviimisel ei pruugi kogumi üksikasjalik instrumentide kaupa analüüsimine vajalik olla. Üksusel tuleb siiski teha otsustusi ja piisavalt põhjalik analüüs, et määrata kindlaks, kas kogumis olevad instrumendid vastavad paragrahvides B4.1.23–B4.1.24 sätestatud tingimustele. Vt ka paragrahvi B4.1.18 suunised lepingupõhiste rahavoogude tunnuste kohta, millel on ainult vähese tähtsusega mõju.

B4.1.26 Kui omanik ei saa hinnata paragrahvis B4.1.21 sätestatud tingimusi esmasel kajastamisel, tuleb seeriat mõõta õiglasel väärtuses muutustega läbi kasumiaruande. Kui aluseks olev instrumentide kogum võib pärast esmast kajastamist muutuda selliselt, et kogum ei pruugi paragrahvides B4.1.23–B4.1.24 sätestatud tingimustele vastata, ei vasta seeria paragrahvi B4.1.21 tingimustele ja seda tuleb mõõta õiglasel väärtuses muutustega läbi kasumiaruande. Kui aga aluseks olev kogum sisaldab instrumente, mis on tagatud varaga, mis ei vasta paragrahvides B4.1.23–B4.1.24 sätestatud tingimustele, siis jäetakse võime selliseid varasid omandada selle paragrahvi kohaldamisel arvestamata, välja arvatud juhul, kui üksus omandas seeria kavatsusega saada kontroll tagatise üle.

▼ **M53****Võimalus määratleda finantsvara või finantskohustisi õiglasest väärtuses muutustega läbi kasumiaruande (osad 4.1 ja 4.2)**

B4.1.27 Tingimusel et paragrahvides 4.1.5 ja 4.2.2 sätestatud tingimused on täidetud, on käesoleva standardiga lubatud üksusel määratleda finantsvara, -kohustist või finantsinstrumentide (finantsvarade, -kohustiste või nende mõlema) rühma õiglasest väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatavaks tingimusel, et selle tulemuseks on asjakohasem informatsioon.

B4.1.28 Üksuse otsus määratleda finantsvara või -kohustist õiglasest väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatavaks sarnaneb arvestusmeetodi valikuga (kuigi erinevalt arvestusmeetodi valikust ei ole nõutav selle järjepidev rakendamine kõikidele sarnastele tehingutele). Kui üksusel on selline valik, nõutakse standardi IAS 8 paragrahvi 14 punktis b, et valitud meetodi tulemusena annaksid finantsaruanded usaldusväärset ja asjakohasemat informatsiooni tehingute, muude sündmuste ja tingimuste mõju kohta üksuse finantsseisundile, finants-tulemusele või rahavoogudele. Näiteks on paragrahvis 4.2.2 sätestatud juhuks, kus finantskohustist määratletakse õiglasest väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatuks, kaks tingimust, mille puhul on asjakohasema informatsiooni nõue täidetud. Seega peab üksus sellise määratluse valimiseks vastavalt paragrahvile 4.2.2 tõestama, et ta vastab ühele (või mõlemale) neist kahest tingimusest.

Määratlemine kõrvaldab oluliselt arvestuse mittevastavust või vähendab seda

B4.1.29 Finantsvara või -kohustise mõõtmine ja selle väärtuse kajastatud muutuste liigitus määratakse objekti liigituse järgi ja selle põhjal, kas objekt on määratletud riskimaandamissuhte osa. Need nõuded võivad põhjustada mõõtmise või kajastamise järjekindlusetuse (mida mõnikord nimetatakse arvestuse mittevastavuseks), kui näiteks õiglasest väärtuses muutustega läbi kasumiaruande mitterääratletud finantsvara liigitatakse seejärel mõõdetuks õiglasest väärtuses muutustega läbi kasumiaruande ja üksuse kaasnevat kohustist mõõdetaks seejärel amortiseeritud soetusmaksumuses (mille puhul õiglase väärtuse muutusi ei kajastata). Sellisel juhul võib üksus otsustada, et tema finantsaruanded annaksid asjakohasemat informatsiooni, kui nii vara kui ka kohustis on mõõdetud õiglasest väärtuses muutustega läbi kasumiaruande.

B4.1.30 Järgmistes näidetes selgitatakse, millal võib see tingimus olla täidetud. Kõikidel juhtudel võib üksus kasutada kõnealust tingimust finantsvarade või -kohustiste määratlemiseks õiglasest väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastamiseks ainult siis, kui ta vastab paragrahvis 4.1.5 või paragrahvi 4.2.2 punktis a toodud põhimõttele:

▼ **M53**

- a) üksusel on kohustised vastavalt kindlustuslepingutele, mille mõõtmine tugineb jooksvale informatsioonile (nagu on lubatud IFRS 4 paragrahviga 24), ja tema finantsvarad, mida ta peab seotuks ja mida muul juhul mõõdetaks õiglases väärtuses muu koondkasumi kaudu või amortiseeritud soetusmaksumuses;
- b) üksusel on finantsvarad, -kohustised või mõlemad, millel on ühine risk, näiteks intressirisk, ja mis tavaliselt tingib vastastikku tasakaalustuvaid muutusi õiglastes väärtustes. Kuid ainult mõningaid instrumente mõõdetakse õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatavatena (näiteks tuletisinstrumentid või kauplemiseesmärgil hoitavaks liigitatud instrumentid). Samuti võib esineda olukord, et riskimaandamise arvestuse nõuded ei ole täidetud, näiteks seetõttu, et paragrahvis 6.4.1 sätestatud riskimaandamise efektiivsuse nõuded ei ole täidetud;
- c) üksusel on finantsvarad, finantskohustised või mõlemad, millel on ühine risk, näiteks intressimäära risk, mille tagajärjel tekib vastastikku tasakaalustuvaid vastupidiseid muutusi õiglases väärtuses, ja ükski finantsvaradest või finantskohustistest ei kvalifitseeru määratlemiseks riskimaandamisinstrumendiks, sest neid ei mõõdetata õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande. Lisaks on riskimaandamisarvestuse puudumisel oluline järjekindlus kasumite ja kahjumite kajastamisel. Näiteks on üksus finantseerinud teatud laenude rühma, emiteerides kaubeldavaid võlakirju, mille õiglase väärtuse muutused tavaliselt tasakaalustavad üksteist. Kui lisaks üksus ostab ja müüb regulaarselt võlakirju, kuid ostab ja müüb harva – kui üldse – laene, kõrvaldab nii laenude kui ka võlakirjade õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastamine järjekindlus kasumite ja kahjumite kajastamise ajastamisel, mis muul juhul tuleneks nii laenude kui ka võlakirjade amortiseeritud soetusmaksumuses mõõtmisest ja kasumi või kahjumi kajastamisest võlakirjade igakordse tagasiostmise korral.

B4.1.31 Elmises paragrahvis kirjeldatud juhtumitel võib esmasel kajastamisel muul juhul selliselt mittemõõdetavate finantsvarade ja -kohustiste õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatavaks määratlemine kõrvaldada või vähendada oluliselt mõõtmise või kajastamise järjekindlus ja anda asjakohasemat informatsiooni. Praktistel põhjustel ei pea üksus saama kõigi varade ja kohustiste osapooletaks, mis tingivad mõõtmise või kajastamise järjekindlus tõeselt üheaegselt. Mõistlik viivitus on lubatud tingimusel, et iga tehing on selle esmasel kajastamisel määratletud õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatavaks ja sel ajal eeldatakse kõigi ülejäänud tehingute toimumist.

B4.1.32 Ei ole vastuvõetav määratleda ainult mõningaid järjekindlus tust põhjustavaid finantsvarasid ja -kohustisi õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatavaks, kui see ei kõrvaldaks või ei vähendaks oluliselt järjekindlus tust ja seetõttu selle tulemuseks ei oleks asjakohasem informatsioon. Kuid on vastuvõetav määratleda ainult mõningaid mitmetest sarnastest finantsvaradest või sarnastest finantskohustistest, kui selle tulemusena saavutatakse järjekindlus tust oluline vähenemine (ja võimalik, et suurem vähenemine kui muude lubatavate määratlustega). Näiteks oletagem, et üksusel on mitmeid

▼ **M53**

sarnaseid finantskohustisi, mille summa on 100 VÜ-d ja mitmeid sarnaseid finantsvarasid, mille summa on 50 VÜ-d, kuid mida mõõdetakse erineval alusel. Üksus võib vähendada oluliselt mõõtmise järjekindlust, määratledes esmasel kajastamisel kõik varad, kuid ainult osa kohustistest (näiteks üksikud kohustised kogusummas 45 VÜ-d) õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatavaks. Kuna aga õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatavaks määratlemist saab rakendada ainult finantsinstrumendile tervikuna, peab antud näites üksus määratlema ühe või mitu kohustist tervikuna. Ta ei saaks määratleda üksnes kohustise üht komponenti (nt õiglase väärtuse muutusi, mis tulenevad ainult ühest riskist, nagu näiteks intressi viitemäära muutustest) või kohustise protsentuaalset osa. Ta ei saaks määratleda üksnes kohustise üht komponenti (nt õiglase väärtuse muutusi, mis tulenevad ainult ühest riskist, nagu näiteks intressi viitemäära muutustest) või kohustise protsentuaalset osa.

Finantskohustiste või finantsvara ja -kohustiste rühma valitsetakse ja selle tulemuslikkust mõõdetakse õiglase väärtuse alusel

- B4.1.33 Üksus võib juhtida ja hinnata finantskohustiste või finantsvarade ja finantskohustiste rühma tulemuslikkust sellisel viisil, et selle rühma õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande mõõtmise tulemuseks on asjakohasem informatsioon. Antud juhul keskendutakse viisile, kuidas üksus valitseb ja hindab tulemuslikkust, mitte niivõrd tema finantsinstrumentide olemusele.
- B4.1.34 Näiteks, üksus võib kasutada seda tingimust, et määratleda finantskohustised õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatavaks, kui see vastab paragrahvi 4.2.2 punktis b sätestatud põhimõttele ja üksusel on finantsvarad ja -kohustised, millel on üks või mitu ühist riski ning neid riske juhitakse ja hinnatakse õiglase väärtuse alusel vastavalt varade ja kohustiste juhtimise dokumenteeritud poliitikale. Näitena võib tuua üksuse, mis on emiteerinud mitmeid tuletisinstrumenti tunnustega väärtapabereid sisaldavaid „struktureeritud tooteid“ ja mis juhib kaasnevaid riske õiglase väärtuse alusel, kasutades tuletisinstrumentide ja tuletisinstrumentideks mitteolevate finantsinstrumentide kombinatsiooni.
- B4.1.35 Nagu eespool märgitud, tugineb nimetatud tingimus viisil, kuidas üksus valitseb ja hindab vaadeldavate finantsinstrumentide rühma tulemuslikkust. Seetõttu (vastavalt määratlemise nõudele esmasel kajastamisel) peab üksus, mis määratleb finantskohustisi õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatavatena selle tingimuse alusel, selliselt määratlema kõik kriteeriumitele vastavad finantskohustised, mida valitsetakse ja hinnatakse ühiselt.
- B4.1.36 Üksuse strateegia dokumentatsioon ei pea olema ulatuslik, kuid peab olema piisav, et tõestada vastavust paragrahvi 4.2.2 punktile b. Selline dokumentatsioon ei ole nõutav iga üksiku objekti kohta, vaid võib olla portfelli põhine. Näiteks kui osakonna tulemuslikkuse juhtimise süsteem, mille on kinnitanud üksuse juhtkonna võtmeisikud, tõestab selgelt, et tulemuslikkust hinnatakse selle alusel, siis ei ole nõutav täiendav dokumentatsioon, tõestamaks vastavust paragrahvi 4.2.2 punktile b.

▼ **M53****Tuletisinstrumenti tunnustega väärtpaberid (osa 4.3)**

- B4.3.1 Kui üksusest saab hübriidlepingu osapool põhilepinguga, mis ei ole käesoleva standardi kohaldamisalasse kuuluv vara, siis nõutakse paragrahvis 4.3.3, et üksus teeks kindlaks iga sellise tuletisinstrumenti tunnustega väärtpaberi „hindaks, kas selle eraldamine põhilepingust on nõutav ja eraldamisele kuuluvate tuletisinstrumentide puhul mõõdaks tuletisinstrumente õiglasel väärtuses nii esmasel kajastamisel kui ka järgnevalt õiglasel väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatult.
- B4.3.2 Kui põhileping pole avalikustanud või kindlaks määranud tähtaega ja esindab jääkosalist üksuse netovaras, siis selle majanduslik karakteristik ja riskid on seotud omakapitaliinstrumentiga ja tuletisinstrumenti tunnustega väärtpaber peab omama võrdseid karakteristikuid, mis on seotud sama üksusega, millele on viidatud ja sellega tihedalt seotud. Kui põhileping pole tuletisinstrument ja vastab finantsvara määratlusele, siis selle majanduslikud iseloomustused ja riskid on seotud võlainstrumentiga.
- B4.3.3 Varjatud mitte-optiooni tuletisinstrument (nagu näiteks varjatud forvard või vahetustehing) on lahutatud selle põhilepingust selle välja kuulutatud või rakendatud olulistel tingimustel, vastavalt sellele on õiglane väärtus algsel kajastamisel võrdne nulliga. Varjatud optioonipõhisel tuletisel (nagu näiteks varjatud müük, ost, ülempiir, alammäär, vahetusoptioon) on lahutatud selle põhilepingust välja kuulutatud optioonitunnuste põhjal. Alusinstrumenti algse kajastamise hulk on lõppkogus pärast tuletisinstrumenti tunnustega väärtpaberite lahutamist.
- B4.3.4 Üldiselt käsitletakse mitmekordseid tuletisinstrumenti tunnustega väärtpabereid ühekordses hübriidlepingus kui ühekordset kumulatiivset tuletisinstrumenti tunnustega väärtpaberit. Kuid omakapitaliks liigitatavaid tuletisinstrumenti tunnustega väärtpabereid (vt IAS 32) arvestatakse eraldi nendest, mis on liigitatud varade või kohustustena. Lisaks, kui hübriidlepingul on mitu tuletisinstrumenti tunnustega väärtpaberit ning need tuletisinstrumentid on seotud erinevate riskidele avatud positsioonidega, on kergesti eraldatavad ja üksteisest sõltumatud, arvestatakse neid üksteisest eraldi.
- B4.3.5 Tuletisinstrumenti tunnustega väärtpaberi majanduslikud tunnused ja riskid ei ole tihedalt seotud põhilepinguga (paragrahvi 4.3.3 punkt a) järgmistes näidetes. Nendes näidetes, eeldades, et paragrahvi 4.3.3 punktides b ja c sätestatud tingimused on täidetud, kajastab üksus tuletisinstrumenti tunnustega väärtpaberit põhilepingust eraldi:
- a) instrumentis varjatud müügioptioon, mis võimaldab selle valdajal nõuda emitendilt instrumenti tagasiostmist raha või muude varade eest, mille summa kõigub vastavalt omakapitali või kauba hinna või indeksi muutusele, ei ole tihedalt seotud põhivõlainstrumentiga;

▼ M53

- b) ülejäänud perioodi võlainstrumenti tähtajani pikendamise võimalus või automaatne selle rakendumine, ei ole alusvõlainstrumentiga lähedalt seotud, välja arvatud juhul, kui pikendamise ajal esineb samaaegne seotus hinnangulise valitseva intressi turumääraga. Kui üksus emitteerib võlainstrumenti ja selle võlainstrumenti valdaja väljastab kolmandale osapoolale võlainstrumentiga seonduva ostuoptsiooni, käsitleb emitent ostuoptsiooni kui võlainstrumenti lõpptähtajani järelejäänud perioodi pikendamist tingimusel, et emitendilt võib nõuda osalemist ostuoptsiooni kasutamisest tuleval võlainstrumenti uuesti turustamisel või sellele kaasa aitamisel;
- c) omakapitali indeksi intressi- või põhimaksed, mis kaasnevad põhivõlainstrumenti või kindlustuslepinguga, mille järgi intress või põhiosa on indekseeritud omakapitaliinstrumenti väärtusega, ei ole lähedalt seotud alusinstrumentiga, kuna põhiosas ja tuletisinstrumenti tunnustega väärtpaberites sisalduvad riskid on erinevad;
- d) kaubaindeksiga intressi- või põhimaksed, mis kaasnevad põhivõlainstrumentiga või kindlustuslepinguga ei ole, milles intress või põhiosa on määratud kauba hinnaga (näiteks kuld), ei ole lähedalt seotud alusinstrumentiga, kuna põhiosas ja tuletisinstrumenti tunnustega väärtpaberis sisalduvad riskid on erinevad;
- e) ostu-, müügi- või ettemaksega optsioon, mis on varjatud põhivõlalepingus või põhikindlustuslepingus, ei ole tihedalt seotud põhilepinguga, välja arvatud juhul, kui:
- i) optsiooni täitmishind on igal täitmistähtajal ligikaudselt võrdne põhivõlainstrumenti amortiseeritud soetusmaksumusega või põhikindlustuslepingu bilansilise jääkmaksumusega; või
 - ii) ettemakse optsiooni täitmishind hüvitab laenuandjale kaotatud intressi ligikaudse nüüdisväärtuse summa ulatuses põhilepingu järelejäänud tähtaja osas. Kaotatud intress on ettemakstud põhiosa ja intressimäära erinevuse korrutis. Intressimäära erinevus on vahe, mille võrra põhilepingu efektiivne intressimäär ületab sisemist intressimäära, mida üksus saaks ettemakse kuupäeval, kui ta reinvesteeriks sarnase lepingu puhul ettemakstud põhiosa põhilepingu järelejäänud perioodiks.
- Selle hindamine, kas ostu- või müügioptsioon on tihedalt seotud põhivõlalepinguga, tehakse enne vahetatava võlainstrumenti omakapitali komponendi eraldamist kooskõlas IAS 32-ga;
- f) krediitituletisinstrumentid, mis alusvõlainstrumentiga kaasnevad ja võimaldavad ühel osalisel (hüvitiesaajal) teatud vara krediidiriski, mille omanik ta ei pruugi olla, üle kanda teisele osalisele (garandile), ei ole alusvõlainstrumentiga tihedalt seotud. Sellised krediitituletisinstrumentid võimaldavad garandil hinnata varaga seotud krediidiriski seda otseselt omamata.

▼ **M53**

B4.3.6 Hübriidlepingu näiteks on finantsinstrument, mis annab omanikule õiguse müüa finantsinstrument emitendile tagasi teatud summa raha eest või muu finantsvara eest, mis varieerub omakapitali või kauba indeksi muutuse alusel, mis võib suureneda või väheneda (müüdav instrument). Tuletisinstrumenti tunnustega väärtpaber (st indekseeritud põhimakse) tuleb paragrahvi 4.3.3 alusel eraldada, sest põhileping on paragrahvi B4.3.2 alusel võlainstrument ja indekseeritud põhimakse ei ole lähedalt seotud põhivõlainstrumentiga paragrahvi B4.3.5 punkti a alusel, välja arvatud juhul, kui emitent määratleb esmasel kajastamisel müüdava instrumenti finantskohustusena õiglasel väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatult. Kuna põhimakse saab suureneda ja väheneda, on tuletisinstrumenti tunnustega väärtpaber mitte-optsooniline tuletisinstrument, mille väärtus on seotud aluseks oleva muutujaga.

B4.3.7 Müüdava instrumenti puhul, mida saab igal ajahetkel raha eest tagasi müüa, mille hulk on proportsionaalses suuruses üksuse netovara osast (näiteks avatud ühisfond või mõni üksusega seotud investeerimis- toode), annab tuletisinstrumentide tunnustega väärtpaberite eraldamine ja eraldiarvestus iga komponendi kohta võimaluse arvestada hübriid- lepingu tagasiosust summa, mis on makstav aruandeperioodi lõpusjuhul, kui omanik realiseerib oma õigust müüa instrument emitendile tagasi.

▼ **M54**

B4.3.8 Tuletisinstrumenti tunnustega väärtpaberi majandusnäitajad ja riskid on tihedalt seotud põhilepingu majandusnäitajate ja riskidega järgne- vates näidetes. Nendes näidetes ei kajasta üksus tuletisinstrumenti tunnustega väärtpaberit põhilepingust eraldi.

▼ **M53**

a) tuletisinstrumenti tunnustega väärtpaber, mille baasiks on intressi- määr või intressimäära indeks, mis võib muuta intressi summat, mis muidu makstaks või saadaks intressi kandvalt põhivõlalepin- gult või kindlustuslepingult, on tihedalt seotud põhilepinguga, välja arvatud juhul, kui hübriidlepingut on võimalik arveldada sellisel viisil, et lepingu omajal ei kaeta sisuliselt kõike tema kajastatud investeringust või tuletisinstrumenti tunnustega väärtpaber võiks vähemalt kahekordistada omaja algset põhilepingu tulumäära ja selle tulemus võiks olla tulumäär, mis on vähemalt kaks korda suurem võrreldes tulumääraga lepingust tulul kui see oleks sõlmitud samadel tingimustel põhilepinguga;

b) võlalepingu või kindlustuslepingu intressimäära varjatud alam- või ülempiir on tihedalt seotud põhilepinguga, eeldades, et lepingu väljastamisel on ülempiir turuintressimääraga võrdne või kõrgem ja alampiir turuintressimääraga võrdne või madalam ja ülem- või alampiiri ei ole seoses põhilepinguga võimendatud. Sarnaselt on vara (nt kaup) ostu- või müügilepingus sisalduvad eraldised, mis määravad hinna alam- ja ülempiiri, mis vara eest makstakse või saadakse, tihedalt seotud aluslepinguga kui mõlemad, nii alam- kui ülempiir olid sõlmimise hetkel ilma rahata ja ei ole võimendatud;

▼ **M53**

c) varjatud välisvaluuta tuletisinstrument, mis näeb ette välisvaluutas nomineeritud põhiosa- või intressimakseid ja on varjatud põhivõlainstrumentis (nt topeltvaluuta võlakiri), on tihedalt seotud põhivõlainstrumentiga. Sellist tuletisinstrumenti ei eraldata alusinstrumentist, kuna IAS 21 *Välisvaluuta kursside muutuste mõjud* nõuab, et välisvaluutast tulenevad rahalised võidud ja kaotused kajastuksid kasumis ja kahjumis;

d) varjatud välisvaluuta tuletisinstrument põhilepingus, mis on kindlustusleping või ei ole finantsinstrument (nagu mitterahalise objekti ostu- või müügileping, kus hind on nomineeritud välisvaluutas), on tihedalt seotud põhilepinguga tingimusel, et see ei ole võimendatud, ei sisalda optsioonitunnuseid ja nõuab makseid ühes järgmistest valuutadest:

i) ükskõik millise olulise lepingu osapoole arvestusvaluuta;

ii) valuuta, milles saadava või üleantava kauba või teenuse hind tavaliselt määratletakse äritehingutes üle maailma (näiteks USA dollar toornafta tehingutes), või

iii) valuuta, mida tavaliselt kasutatakse mittefinantsiliste objektide müügiks või ostuks selles majanduskeskkonnas, milles tehing toimub (näiteks suhteliselt stabiilne ja likviidne valuuta, mida tavaliselt kasutatakse kohalikes äritehingutes või väliskaubanduses);

e) varjatud ettemakse õigus kas ainult intressi või ainult põhiosa saamisel on tihedalt seotud põhilepinguga tingimusel, et põhileping i) tulenes algselt finantsinstrumenti, mis iseenesest ei sisaldanud tuletisinstrumenti tunnustega väärtpaberit, lepingupõhiste rahavoo-gude saamise õiguse eraldamisest, ja ii) ei sisalda tingimusi, mis ei olnud sätestatud juba algses põhivõlalepingus;

▼ **M54**

f) põhirendilepingus tuletisinstrumenti tunnustega väärtpaber on tihedalt seotud põhilepinguga, kui tuletisinstrumenti tunnustega väärt-paber on i) inflatsiooniga seotud indeks, näiteks rendimaksete ja tarbijahinnaindeksi vahelise suhte indeks (tingimusel, et rent ei ole võimendatud ja indeks on seotud inflatsiooniga üksuse enda majanduskeskkonnas), ii) muutuvad rendimaksed, mis põhinevad seonduval müügil või iii) muutuvad rendimaksed, mis põhinevad muutuvatel intressimääradel;

▼ **M53**

g) investeringuühikuga seotus, mis on varjatud põhifinantsinstru-menti või põhikindlustuslepingusse, on tihedalt seotud põhiinstru-menti või põhilepinguga, kui ühikuga fikseeritud makseid mõõde-takse kehtiva ühiku väärtusega, mis kajastab fondi varade õiglast väärtust. Investeringuühikuga seotus on lepinguline tingimus, mis nõuab et maksed oleksid nomineeritud sisemise või välise inves-teerimisfondi ühikutes;

▼ M53

- h) kindlustuslepingus sisalduv tuletisinstrumenti tunnustega väärt-paber on tihedalt seotud põhikindlustuslepinguga, kui tuletisinstru-mendi tunnustega väärtpaber ja põhikindlustusleping on niivõrd teineteisest sõltuvad, et üksus ei saa mõõta tuletisinstrumenti tunnustega väärtpaberit eraldi (s.o põhilepingut arvestamata).

Tuletisinstrumenti tunnustega väärtpaberit sisaldavad instrumendid

- B4.3.9 Nagu on märgitud paragrahvis B4.3.1, kui üksusest saab hübriidle-pingu osapool põhilepinguga, mis ei ole käesoleva standardi kohalda-misalasle kuuluv vara, millel on üks või rohkem tuletisinstrumenti tunnustega väärtpabereid, nõutakse paragrahvis 4.3.3, et üksus teeks kindlaks iga sellise tuletisinstrumenti tunnustega väärtpaberi¹⁾ hindaks, kas selle eraldamine põhilepingust on nõutav ja eraldamisele kuulu-vate tuletisinstrumentide puhul mõõdaks tuletisinstrumente õiglas-es väärtuses nii esmasel kajastamisel kui ka järgnevalt. Need nõuded võivad olla keerulisemad või tingida vähem usaldusväärse mõõtmis-viisi kui kogu instrumenti mõõtmine õiglas-es väärtuses muutustega läbi kasumiaruande. Sellel põhjusel lubatakse käesoleva standardiga hübriidlepingu kui terviku määratlemist õiglas-es väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatavaks.

- B4.3.10 Sellist määratlemist võib kasutada, olenemata sellest, kas paragrahvis 4.3.3 nõutakse tuletisinstrumenti tunnustega väärtpaberite eraldamist põhilepingust või keelatakse selline eraldamine. Kuid paragrahv 4.3.5 ei luba hübriidlepingu määratlemist õiglas-es väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatavaks paragrahvi 4.3.5 punktides a ja b sätes-tatud juhtudel, sest sellega ei vähendataks keerulisust ega suurenda-taks usaldusväärsust.

Tuletisinstrumenti tunnustega väärtpaberite ümberhindamine

- B4.3.11 Vastavalt paragrahvile 4.3.3 hindab üksus siis, kui ta saab lepingu osapooleks, kas tuletisinstrumenti tunnustega väärtpaber tuleb eral-dada põhilepingust ja arvestada tuletisinstrumentina. Edasine sisuline ümberhindamine on keelatud, välja arvatud juhul, kui lepingu tingi-mused muutuvad selliselt, et toimub oluline muutus lepingujärgsetes rahavoogudes. Sel juhul on sisuline ümberhindamine kohustuslik. Üksus määrab kindlaks, kas rahavoogude muutumine on märkimis-väärne, võttes arvesse ulatust, mil määral tuletisinstrumenti tunnus-tega väärtpaberi, põhilepingu või nende mõlemaga seotud oodatavad tulevased rahavood on muutunud ning kas muutus on märkimisväärne, võrreldes lepingu kohaselt varem eeldatud rahavoogudega.

- B4.3.12 Paragrahvi B4.3.11 ei kohaldata tuletisinstrumenti tunnustega väärt-paberite suhtes lepingute puhul, mis on omandatud:

- a) äriühenduses (määratletud IFRS 3-s *Äriühendused*);
- b) ühise kontrolli all olevate üksuste või ettevõtjate vahelises ühen-duses, mida on kirjeldatud IFRS 3 paragrahvides B1–B4; või
- c) ühisettevõtja moodustamisega, nagu on määratletud standardis IFRS 11 *Ühised ettevõtmised*

või nende võimalikul ümberhindamisel omandamise kuupäeval⁽¹⁾.

⁽¹⁾ IFRS 3 käsitleb tuletisinstrumenti tunnustega väärtpaberitega lepingute omandamist äriü-henduses.

▼ **M53****Finantsvara ümberliigitamine (osa 4.4)***Finantsvara ümberliigitamine*

B4.4.1 Paragrahvis 4.4.1 nõutakse, et kui üksus muudab finantsvarade juhtimise ärimudelit, siis peab ta need finantsvarad ümber liigitama. Sellised muutused on eeldatavasti väga harvad. Sellised muutused määrab väliste või sisemiste muutuste tulemusel kindlaks üksuse tippjuhtkond ning need peavad olema olulised üksuse tehingute jaoks ja välisele isikutele tõendatavad. Üksuse ärimudelit muudetakse seega üksnes siis, kui üksus kas alustab või lõpetab tegevuse, mis on oluline tema tehingute jaoks; näiteks, kui üksus on omandanud, kõrvaldanud või lõpetanud ärivaldkonna. Ärimudeli muutumise näited on järgmised:

- a) üksusel on kommertsalaenuportfell, mida ta valdab lühiajaliselt edasimüümiseks. Üksus omandab äriühingu, mis valitseb kommertsalaene ja millel on laenude valdamise ärimudel lepingupõhiste rahavoogude kogumiseks. Kommertsalaenuportfell ei ole enam müügiks ja portfelli valitsetakse nüüd koos omandatud kommertsalaenudega ning neid vallatakse lepingupõhiste rahavoogude kogumiseks;
- b) finantsteenuste ettevõtja otsustab hüpoteeklaenude jaemüügi lõpetada. See müügiosakond ei võta enam uusi äritehinguid vastu ja finantsteenuste ettevõtja turundab aktiivselt oma hüpoteeklaenuportfelli müügiks.

B4.4.2 Üksuse ärimudeli eesmärgi muutus tuleb jõustada enne ümberliigitamise kuupäeva. Näiteks, kui finantsteenuste ettevõtja otsustab 15. veebruaril oma hüpoteeklaenude jaemüügi lõpetada ja peab seega kõik selleks määratud finantsvarad ümber liigitama 1. aprillil (st üksuse järgmise aruandeperioodi esimesel päeval), ei tohi üksus vastu võtta uusi hüpoteeklaenude jaemüügi tehinguid või muul viisil tegeleda oma endise ärimudeli tegevusega pärast 15. veebruari.

B4.4.3 Järgmised ei ole ärimudeli muutused:

- a) kavatsuse muutmine seoses konkreetsete finantsvaradega (isegi turuolukorra oluliste muutuste olukorras).
- b) konkreetse finantsvarade turu ajutine kadumine.
- c) finantsvarade ülekandmine üksuse osade vahel, millel on erinevad ärimudelid.

MÕÕTMINE (5. PEATÜKK)**Esmane mõõtmine (osa 5.1)**

B5.1.1 Finantsinstrumendi õiglane väärtus esmasel kajastamisel on tavaliselt tehinguhind (s.o makstud või saadud tasu õiglane väärtus; vt ka paragrahv B5.1.2A ja IFRS 13). Juhul kui makstud või saadud tasu osa on siiski millegi muu kui finantsinstrumendi eest, mõõdab üksus finantsinstrumendi õiglast väärtust. Pikaajalise laenu või intressivaba nõude

▼ **M53**

õiglast väärtust saab näiteks mõõta kõigi selliste tulevaste rahalaekumiste nüüdisväärtusena, mida on diskonteeritud sarnase krediidiireitinguga sarnase instrumendi (sarnane vääring, tähtaeg, intressimäär liik ja muud tegurid) turu intressimäärade(de)ga. Laenatud lisasumma on kulu või tulu vähenemine, välja arvatud juhul, kui see vastab muu vara liigi kajastamise kriteeriumitele.

B5.1.2 Kui üksus pärib laenu, mis kannab turuvälist intressimäära (nt 5 % kui turuintressimäär sarnastele laenudele on 8 %) ja saab kompensatsioonina ettemaksu, kajastab üksus kaenu selle õiglase väärtusega, st netotasu, mida ta saab.

B5.1.2A Finantsinstrumendi õiglase väärtuse parimaks tõendiks esmasel kajastamisel on tavaliselt tehinguhind (st antud või saadud tasu õiglase väärtus; vt samuti IFRS 13). Kui üksus teeb kindlaks, et õiglase väärtus esmasel kajastamisel erineb paragrahvis 5.1.1A nimetatud tehinguhinnast, arvestab üksus seda instrumenti asjaomasel kuupäeval järgmiselt:

- a) paragrahvis 5.1.1 nõutud mõõtmise alusel, kui selle õiglase väärtuse tõendiks on identse vara või kohustise noteeritud hind aktiivsel turul (st 1. taseme sisend) või kui õiglase väärtus põhineb hindamistehnikal, milles kasutatakse üksnes jälgitavate turgude andmeid. Üksus kajastab esmasel kajastamisel mõõdetud õiglase väärtuse ja tehinguhinna vahelise erinevuse kasumi või kahjumina;
- b) kõikidel muudel juhtudel paragrahvis 5.1.1 nõutud mõõtmise alusel, mida on korrigeeritud, et lükata edasi esmasel kajastamisel mõõdetud õiglase väärtuse ja tehinguhinna vahelist erinevust. Pärast esmast kajastamist kajastab üksus edasilükatud erinevust kasumi või kahjumina üksnes ulatuses, milles see tuleneb muus teguris (k.a aeg) toimunud muutusest, mida turuosalisel võtaksid arvesse vara või kohustise hinna määramisel.

Edaspidine mõõtmine (osad 5.2 ja 5.3)

B5.2.1 Kui varem finantsvarana kajastatud finantsinstrumenti mõõdetakse õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatuna ja selle õiglase väärtus langeb alla nulli, on see finantskohustis mõõdetuna vastavalt paragrahvile 4.2.1. Hübridlepinguid põhilepingutega, mis on käesoleva standardi kohaldamisalasse kuuluvad varad, mõõdetakse alati vastavalt paragrahvile 4.3.2.

B5.2.2 Järgmine näide illustreerib tehingukulude arvestamist õiglases väärtuses läbi muu koondkasumi mõõdetud finantsvarade esmasel ja edaspidisel mõõtmisel vastavalt paragrahvile 5.7.5 või paragrahvi 4.1.2 punktile A. Üksus omandab finantsvara 100 VÜ eest pluss ostu komisjonitasu 2 VÜ-d. Esmasel kajastamisel märgib üksus vara hinnaks 102 VÜ-d. Kui vara noteeritud turuhind on 100 VÜ-d, on järgmine finantsaruandeperioodi lõpp üks päev hiljem. Kui vara müüdaks, makstaks komisjonitasu 3 VÜ-d. Sel kuupäeval mõõdab üksus vara hinnaks 100 VÜ (arvestamata võimalikku komisjonitasu müügil) ja kajastab 2 VÜ suurust kahju muus koondkasumis. Kui finantsvara mõõdetakse õiglases väärtuses läbi muu koondkasumi vastavalt paragrahvile 4.1.2A, amortiseeritakse tehingukulud kasumisse või kahjumisse, kasutades sisemise intressi meetodit.

▼ **M53**

- B5.2.2A Finantsvara või -kohustise edasine mõõtmine ning paragrahvis B5.1.2A kirjeldatud kasumi ja kahjumi edasine kajastamine peab vastama käesoleva standardi nõuetele.

Omakapitaliinstrumentidesse tehtud investeeringud ja nende investeeringutega seotud lepingud

- B5.2.3 Kõiki investeeringuid omakapitaliinstrumentidesse ja lepinguid nende instrumentide kohta tuleb mõõta õiglasest väärtusest. Piiratud juhtudel võib maksumus siiski olla asjakohane arvestuslik õiglane väärtus. See võib juhtuda siis, kui õiglase väärtuse mõõtmiseks ei ole kättesaadav piisav hiljutine teave või juhul, kui on olemas palju võimalikke õiglasi väärtusi ja soetusmaksumus on õiglase väärtuse parim hinnang selles vahemikus.
- B5.2.4 Näitajad selle kohta, et maksumus ei pruugi olla õiglast väärtust esindav, on muu hulgas:
- a) oluline muutus investeerimisobjektiks olevas äriühingus võrreldes eelarvete, plaanide või seatud eesmärkidega;
 - b) muutused ootuses, et investeerimisobjektiks oleva äriühingu tehnilise toote eesmärgid täidetakse;
 - c) oluline muutus turul investeerimisobjektiks oleva äriühingu omakapitali või selle toodete või potentsiaalsete toodete jaoks;
 - d) oluline muutus kogu majanduses või majanduskeskkonnas, kus investeerimisobjektiks olev äriühing tegutseb;
 - e) oluline muutus võrreldavate üksuste tulemuslikkuses või üldise turu järgi eeldatavates hinnangutes;
 - f) investeerimisobjektiks oleva äriühingu siseküsimused, nagu pettus, äriavaldlused, kohtuvaidlus, muutused juhtimises või strateegias;
 - g) tõendid välistest tehingutest investeerimisobjektiks oleva äriühingu omakapitalis, kas investeerimisobjektiks oleva äriühingu enda poolt (näiteks värske aktsiakapitali emissioon) või omakapitaliinstrumentide ülekandmisega kolmandate isikute vahel.
- B5.2.5 Paragrahvis B5.2.4 esitatud loetelu ei ole täielik. Üksus kasutab kogu sellist teavet investeerimisobjektiks oleva äriühingu tulemuslikkuse ja tehingute kohta, mis saab kättesaadavaks pärast esmase kajastamise kuupäeva. Selliste asjakohaste tegurite olemasolu korral võivad need viidata sellele, et soetusmaksumus ei pruugi kajastada õiglast väärtust. Sel juhul peab üksus mõõtma õiglast väärtust.
- B5.2.6 Maksumus ei ole kunagi parim arvestuslik õiglase väärtuse hinnang noteeritud omakapitaliinstrumentidesse tehtud investeeringute puhul (või noteeritud omakapitaliinstrumentide lepingute puhul).

▼ **M53****Amortiseeritud soetusmaksumuse mõõtmine (osa 5.4)***Sisemise intressimäära meetod*

- B5.4.1 Sisemise intressimäära meetodi kasutamisel teeb üksus kindlaks tasud, mis on finantsinstrumendi sisemise intressimäära lahutamatu osa. Finantsteenuste eest võetava tasu kirjeldus ei pruugi näidata osutatud teenuste laadi ja sisu. Tasusid, mis on finantsinstrumendi sisemise intressimäära lahutamatu osa, käsitletakse sisemise intressimäära kohandustena, välja arvatud juhul, kui finantsinstrumenti mõõdetakse õiglasel väärtusel muutuvana läbi kasumiaruande kajastatuna. Nendel juhtudel kajastatakse tasusid tulu või kuluna instrumendi esmasel kajastamisel.
- B5.4.2 Tasud, mis on finantsinstrumendi sisemise intressimäära lahutamatu osa, on muu hulgas:
- a) algsed tasud, mida üksus saab seoses finantsvara loomise või omandamisega. Sellised tasud võivad sisaldada hüvitist sellise tegevuse eest nagu laenusaaaja finantsseisundi hindamine, tagatiste hindamine ja kirjendamine, tagatis- ja muu väärtpaberi kokkulepped, instrumendi tingimuste läbirääkimine, dokumentide koostamine ja töötlemine ning tehingu sõlmimine. Need tasud on tulemuseks olevas finantsinstrumendis osalema hakkamise lahutamatu osa;
 - b) kohustustasud, mida üksus saab, selleks et anda laenu, kui laenukohustust mõõdetakse vastavalt paragrahvi 4.2.1 punktile a ja on tõenäoline, et üksus hakkab konkreetse laenukokkuleppe pooleks. Neid tasusid vaadeldakse hüvitisena pideva kaasatuse eest finantsinstrumendi omandamisse. Kui kohustus aegub, ilma et üksus teeks laenu, kajastatakse tasu tuluna aegumiselt;
 - c) algsed tasud, mida makstakse amortiseeritud soetusmaksumuses mõõdetavate finantskohustiste emiteerimise eest. Need tasud on finantskohustises osalema hakkamise lahutamatu osa. Üksus eristab tasusid ja kulusid, mis on finantskohustise sisemise intressimäära lahutamatu osa, algselt tasutud tasudest ja tehingukuludest seoses teenuste osutamise õigusega, nagu investeeringu valitsemise teenused.
- B5.4.3 Tasud, mis ei ole finantsinstrumendi sisemise intressimäära lahutamatu osa ja mille kohta peetakse arvestust vastavalt IFRS 15-le, on muu hulgas:
- a) laenu teenindamise eest võetavad tasud;
 - b) kohustustasud laenu andmiseks, kui laenukohustust ei mõõdetata vastavalt paragrahvi 4.2.1 punktile a ja on ebatõenäoline, et sõlmistakse spetsiaalne laenukokkulepe; ja
 - c) laenuga liitumise tasud, mida saab üksus, kes laenu korraldab ega pea mingit laenupaketi osa kinni iseendale (või peab osa selle sama sisemise intressimäära pealt kinni võrreldava riski eest nagu teised osalejad).

▼ M53

B5.4.4 Sisemise intressimäära meetodi rakendamisel amortiseerib üksus tavaliselt kõik makstud või saadud tasud, tehingukulud ja muud lisatasud või allahindlused, mida võetakse arvesse sisemise intressimäära arvutamisel finantsinstrumendi eeldatava kehtivusaja jooksul. Kuid siiski, kasutatakse lühemat perioodi, kui see on periood, millega tasud, makstud ja saadud punktid, tehingukulutused ja teised ülekursid või allahindlused kaasnevad. Nii juhtub, kui muutujad, millega tasud, makstud ja saadud punktid, tehingukulud ja teised ülekursid või allahindlused kaasnevad, on ümber hinnatud turumäärade järgi enne eeldatavat finantsinstrumendi tähtjalist väärtust. Sellisel juhul on sobiv amortisatsiooniperiood, perioodiks järgmisele samalaadsele ümberhindamistähtajale. Näiteks, kui ülekurs või allahindlus muutuva intressimääraga finantsinstrumendi suhtes näitab intressi, mis on laekunud finantsinstrumendile, alates sellest kui intress oli viimati makstud, või muutused turumäärades, alates sellest kui muutuv intressimäär oli ennistatud turumääradele, see amortiseeritakse järgmisele tähtajale, kui muutuv intressimäär on ennistatud turumääradele. See on nii, sest ülekurs või allahindlus on seotud järgmise intressi tähtaja ennistamisega, sest sellel tähtajal, see muutuja, millega ülekurs või allahindlus on seotud (s.o intressimäär) ennistab turumäärasid. Kui siiski ülekurs või allahindlus tuleneb muutusest laenu hinnavahes muutuva intressimäär suhtes, mis on kindlaks määratud finantsinstrumendis või teises muutujas, mis pole ennistatud turumääradega, siis see amortiseeritakse eeldatud finantsinstrumendi kehtivusajale.

B5.4.5 Muutuva intressimääraga finantsvarade ja muutuva intressimääraga finantskohustiste puhul muudab perioodiline rahavoogude ümberhindamine, et kajastada sisemise intressimäära intressi liikumisi turumäärades. Kui muutuva intressimääraga finantsvara või muutuva intressimääraga finantskohustis kajastatakse esmaselt summas, mis on võrdne saadaoleva või maksetähtpäeval tasumisele kuuluva põhiosaga, ei mõjuta tulevaste intressimaksete ümberhindamine tavaliselt olulisel määral varade või kohustiste bilansilist jääkmaksumust.

B5.4.6 Kui üksus vaatab läbi oma arvestuslikke makseid või laekumisi (v.a muutused kooskõlas paragrahvi 5.4.3 ja muutused eeldatavate krediitkalkulatsioonide hinnangus), kohandab ta finantsvara bilansilist jääkmaksumust või finantskohustise (või finantsinstrumentide rühma) amortiseeritud soetusmaksumust, et kajastada tegelikku ja muudetud hinnangulisi lepingupõhiseid rahavoogusid. Üksus rekalkuleerib finantsvara bilansilise jääkmaksumuse või finantskohustise amortiseeritud soetusmaksumuse nende prognoositavate tulevaste lepingupõhiste rahavoogude nüüdsväärtusena, mis diskonteeritakse finantsinstrumendi (või krediidiga korrigeeritud sisemise intressimääraga ostetud või käibele lastud halvenenud krediitkalkulatsioonidega finantsvara) algse sisemise intressimääraga või, kui on kohaldatav, muudetud sisemise intressimääraga, mis on arvutatud vastavalt paragrahvile 6.5.10. Seda korrigeerimist kajastatakse kasumiaruandes tulu või kuluna.

B5.4.7 Mõnel juhul loetakse finantsvara esmasel kajastamisel halvenenud krediitkalkulatsioonidega varaks, sest krediidirisk on väga kõrge ja ostu korral omandatakse see suure allahindlusega. Kui üksus arvutab sellise finantsvara krediidiga korrigeeritud sisemist intressimäära, mida loetakse esmasel kajastamisel halvenenud krediitkalkulatsioonidega ostetud või käibele lastud varaks, tuleb üksusel arvata algsed eeldatavad krediitkalkulatsioonid hinnangulistesse rahavoogudesse. See ei tähenda siiski, et krediidiga korrigeeritud sisemist intressimäära tuleks kohaldada ainult seepärast, et finantsvaral on esmasel kajastamisel kõrge krediidirisk.

▼ **M53*****Tehingukulud***

- B5.4.8 Tehingukulud hõlmavad tasusid ja komisjonide makseid agentidele (kaasa arvatud töötajad, kes tegutsevad müügiagentidena), nõunikele, maakleritele ja diileritele, järelevalveorganite lõive ja väärtpaberite vahetusi, tehingumakse ja koormisi. Tehingukulude hulka ei kuulu võlainstrumentide lisatasud ja allahindlused, finantseerimiskulud või sisemised haldus- või hoidmiskulud.

Mahakandmine

- B5.4.9 Maha kanda saab finantsvara tervikuna või osa sellest. Näiteks, üksus kavatses pöörata tagatisõiguse täitmisele finantsvara suhtes ja loodab saada tagatisest tagasi mitte enam kui 30 % finantsvarast. Kui üksusel ei ole mõistlikke väljavaateid saada finantsvarast tagasi rohkem rahavoogusid, peaks ta ülejäänud 70 % finantsvarast maha kandma.

Väärtuse langus (osa 5.5)***Kollektiivne ja individuaalne hindamisolus***

- B5.5.1 Selleks et täita eesmärki kajastada eluajal eeldatavat krediidikahju krediidiriski olulise suurenemise tõttu alates esmasest kajastamisest, võib olla vajalik läbi viia krediidiriski olulise suurenemise hindamine kollektiivsel alusel, arvestades infot, mis viitab krediidiriski olulisele suurenemisele näiteks finantsinstrumentide rühmas või alarühmas. Seda on selleks, et tagada, et üksus täidab eesmärki kajastada kehtivusajal eeldatavat krediidikahju, kui krediidirisk oluliselt suureneb, isegi kui tõendid sellisest krediidiriski olulisest suurenemisest eraldi instrumendi tasandil ei ole veel kättesaadavad.
- B5.5.2 Kehtivusajal eeldatavad krediidikahjud tuleks üldiselt kajastada enne, kui finantsinstrumendi maksetähtpäeva ületatakse. Tüüpiliselt suureneb krediidirisk oluliselt enne finantsinstrumendi maksetähtpäeva ületamist või täheldatakse muid mahajääva laenusaja spetsiifilisi tegureid (näiteks muutmine või ümberstruktureerimine). Järelikult, kui ilma alusetute kulude või vaevata on kättesaadav mõistlik ja põhjendatud teave, mis on rohkem tulevikku vaatav kui teave maksetähtpäevaks tasumata nõuete kohta, siis tuleb seda kasutada krediidiriski muutuse hindamiseks.
- B5.5.3 Olenevalt finantsinstrumentide laadist ja sellest, mis informatsioon on kättesaadav konkreetsete finantsinstrumentide rühmade krediidiriski kohta, ei pruugi üksus olla võimeline kindlaks tegema krediidiriski olulisi muutusi eraldi finantsinstrumentide puhul enne, kui finantsinstrumendi maksetähtpäeva ületatakse. Nii võib see olla finantsinstrumentide puhul, nagu jaelaenu, mille kohta on regulaarselt saadavat ja individuaalse instrumendi tasandil jälgitavat ajakohastatud krediidiinformatsiooni vähe või ei ole üldse, kuni klient rikub lepingutingimusi. Kui muutusi individuaalsete finantsinstrumentide krediidiriskis ei tabata enne finantsinstrumentide maksetähtpäeva ületamist, ei näitaks kahju allahindlus ainult individuaalse instrumendi tasandil krediidiinformatsiooni põhjal tõetruult krediidiriski muutusi alates esmasest kajastamisest.

▼ **M53**

B5.5.4 Mõnel juhul ei ole üksusel ilma liigsete kulude või pingutusteta kättesaadavat mõistlikku ja põhjendatud informatsiooni, selleks et mõõta kehtivusajal eeldatavat krediidikahju individuaalse instrumendi kaupa. Sel juhul kajastatakse kehtivusajal eeldatav krediidikahju kollektiivsel alusel, milles võetakse arvesse kõikehõlmavat krediidiriskiinformatsiooni. See kõikehõlmav krediidiriskiinformatsioon peab hõlmama mitte ainult maksetähtpäeva ületamise informatsiooni, vaid ka kogu asjakohast krediidiinformatsiooni, kaasa arvatud tulevikku vaatavat makromajanduslikku informatsiooni, et hinnata ligilähedaselt kehtivusajal eeldatava krediidikahju kajastamise tulemust, kui krediidirisk on alates esmasest kajastamisest individuaalse instrumendi tasandil oluliselt suurenenud.

B5.5.5 Selleks et kindlaks määrata olulist krediidiriski suurenemist ja kajastada kahju allahindlust kollektiivsel alusel, võib üksus finantsinstrumentid rühmitada jagatud riskitunnuste põhjal, eesmärgiga hõlbustada analüüsimist, mis on kavandatud selliselt, et võimaldada tuvastada olulist krediidiriski suurenemist õigeaegselt. Üksus ei tohiks seda informatsiooni varjata, rühmitades kokku erinevate riskitunnustega finantsinstrumente. Näited ühiste krediidiriskitunnustest võivad olla muu hulgas, aga mitte ainult:

- a) instrumendiliik;
- b) krediidiriski reitingud;
- c) tagatise liik;
- d) esmase kajastamise kuupäev;
- e) maksetähtpäevani järelejäänud aeg;
- f) tegevusharu;
- g) laenusaaaja geograafiline asukoht, ja
- h) tagatise väärtus finantsvara suhtes, kui see mõjutab kohustuste täitmata jätmise tõenäosust (näiteks regressiõigusega laenuud mõnes riigis või laenu ja väärtuse suhted).

B5.5.6 Paragrahvis 5.5.4 nõutakse, et kehtivusajal eeldatav krediidikahju kajastatakse kõikide finantsinstrumentide kohta, mille krediidirisk on esmasest kajastamisest alates oluliselt suurenenud. Selle eesmärgi täitmiseks peaks üksus, kui ta ei suuda rühmitada finantsinstrumente, mille krediidiriski loetakse ühiste krediidiriskitunnuste põhjal pärast esmast kajastamist oluliselt suurenenuks, kajastama kehtivusajal eeldatava krediidikahju selle finantsvarade osa kohta, mille krediidiriski loetakse oluliselt suurenenuks. Finantsinstrumentide kokku koondamine selleks, et hinnata, kas krediidiriski muutused kollektiivsel alusel võivad aja jooksul muutuda, kui saadakse uut informatsiooni finantsinstrumentide rühmade või üksikute finantsinstrumentide kohta.

▼ **M53***Kehtivusajal eeldatava krediidikahju kajastamise ajastus*

- B5.5.7 Seda, kas kehtivusajal eeldatavat krediidikahju tuleks kajastada, hinnatakse selle põhjal, kas kohustuste täitmata jätmise tõenäosus või risk on esmasest kajastamisest alates oluliselt suurenenud (olenemata sellest, kas finantsinstrument on krediidiriski suurenemise peegeldamiseks ümber hinnatud), mitte tõendite põhjal selle kohta, et finantsvara krediidikvaliteet on aruandekuupäeval halvenenud või esineb tegelikult kohustuste täitmata jätmist. Üldiselt suureneb krediidirisk oluliselt enne finantsvara krediidikvaliteedi halvenemist või kui esineb tegelikult kohustuste täitmata jätmist.
- B5.5.8 Siduvate laenuandmiskohustuste jaoks võtab üksus arvesse kohustuste täitmata jätmise riski muutusi laenu suhtes, millega siduv laenuandmiskohustus seondub. Finantsgarantiilepingute puhul võtab üksus arvesse muutusi riskis, et konkreetne võlgnik jätab lepingukohustused täitmata.
- B5.5.9 Esmasest kajastamisest alates krediidiriski muutumise olulisus sõltub riskist, et kohustused jäetakse täitmata esmase kajastamise seisuga. Seega on konkreetne muutus riskis, et kohustused jäetakse täitmata, absoluutarvudes olulisem finantsinstrumendi puhul, mille algne risk, et kohustused jäetakse täitmata, on madalam kui finantsinstrumendil, mille algne risk, et kohustused jäetakse täitmata, on suurem.
- B5.5.10 Kohustuste täitmata jätmise risk võrreldava krediidiriskiga finantsinstrumentide suhtes on seda suurem, mida pikem on instrumendi eeldatav kehtivusaeg; näiteks on kohustuste täitmata jätmise risk AAA-reitinguga võlakirja puhul, mille eeldatav kehtivusaeg on 10 aastat, suurem kui AAA-reitinguga võlakirjal, mille eeldatav kehtivusaeg on viis aastat.
- B5.5.11 Kuna eeldatava kehtivusaja ja kohustuste täitmata jätmise riski vahel on seos, ei saa krediidiriski muutust hinnata lihtsalt kohustuste täitmata jätmise absoluutse riski aja jooksul muutumise võrdlemise teel. Näiteks, kui kohustuste täitmata jätmise risk finantsinstrumendi puhul, mille eeldatav kehtivusaeg on 10 aastat, on esmasel kajastamisel identne selle finantsinstrumendi suhtes kohustuste täitmata jätmise riskiga siis, kui selle eeldatav kehtivusaeg on järgnevad perioodid ainult viis aastat, mis võib viidata krediidiriski suurenemisele. See on nii seepärast, et kohustuste täitmata jätmise risk eeldatava kehtivusaja jooksul tavaliselt ajaga väheneb, kui krediidirisk ei muutu ja finantsinstrumendi maksetähtpäev läheneb. Nende finantsinstrumendi puhul, millel on ainult olulised maksekohustused finantsinstrumendi maksetähtpäeva lähedal, ei pruugi kohustuste täitmata jätmise risk siiski aja jooksul väheneda. Sellisel juhul peaks üksus samuti arvesse võtma muid kvalitatiivseid tegureid, mis näitavad, kas krediidirisk on esmasest kajastamisest alates oluliselt suurenenud.
- B5.5.12 Üksus võib hindamisel, kas finantsinstrumendi krediidirisk on esmasest kajastamisest alates oluliselt suurenenud, või eeldatava krediidikahju mõõtmisel kasutada mitmesuguseid lähenemisviise. Üksus võib kasutada erinevate finantsinstrumentide puhul erinevaid lähenemisviise. Lähenemisviis, mis ei hõlma sõnaselget kohustuste täitmata jätmise tõenäosust sisendina iseenesest, nagu näiteks krediidikahju määra lähenemisviis, võib olla kooskõlas käesoleva standardi nõuetega, tingimusel et üksus suudab eraldada kohustuste täitmata jätmise riski muutused muutustest muudes eeldatava krediidikahju põhjustajates, nagu tagatis, ja võtab hindamisel arvesse järgmist:

▼ **M53**

- a) kohustuste täitmata jätmise riski muutus alates esmasest kajastamisest;
- b) finantsinstrumendi eeldatav kehtivusaeg, ja
- c) ilma liigsete kulude või pingutusteta kättesaadav mõistlik ja põhjendatud informatsioon, mis võib krediidiriski mõjutada.

B5.5.13 Meetodites, mida kasutatakse selleks, et kindlaks määrata, kas finantsinstrumendi krediidirisk on esmasest kajastamisest alates oluliselt suurenenud, tuleks arvesse võtta finantsinstrumendi (või finantsinstrumentide rühma) omadusi ja varem võrreldavate finantsinstrumentide puhul väljakujunenud kohustuste täitmata jätmise mustreid. Vaatamata paragrahvis 5.5.9 sätestatud nõudele, võivad finantsinstrumentide puhul, mille kohustuste täitmata jätmise mustrid ei ole keskendunud konkreetsele ajale finantsinstrumendi eeldatava kehtivusaja jooksul, muutused kohustuste täitmata jätmises riskis järgneva 12 kuu jooksul olla kehtivusajal kohustuste täitmata jätmise riski muutuste mõistlik ligikaudne hinnang. Sellistel juhtudel võib üksus selleks, et kindlaks määrata, kas krediidirisk on alates esmasest kajastamisest oluliselt suurenenud, kasutada järgneva 12 kuu jooksul kohustuste täitmata jätmise riski muutusi, välja arvatud juhul, kui asjaolud viitavad sellele, et on vaja kehtivusaja hindamist.

B5.5.14 Mõne finantsinstrumendi puhul või mõnedel asjaoludel ei pruugi siiski olla asjakohane kasutada selleks, et kindlaks määrata, kas kehtivusajal eeldatavat krediidikahju tuleks kajastada, järgneva 12 kuu jooksul kohustuste täitmata jätmise riski muutusi. Näiteks ei pruugi järgneva 12 kuu jooksul kohustuste täitmata jätmise riski muutus olla sobiv alus selleks, et kindlaks määrata, kas rohkem kui 12 kuu aja pärast saabuva maksetähtpäevaga finantsinstrumendi krediidirisk on suurenenud, siis kui:

- a) finantsinstrumendil on olulisi maksekohustusi alles hiljem kui järgneva 12 kuu pärast;
- b) asjaomastes makromajanduslikes või muudes krediidiga seotud tegurites esineb muutusi, mida ei ole järgneva 12 kuu jooksul kohustuste täitmata jätmise riskis adekvaatselt peegeldatud, või
- c) krediidiga seotus tegurite muutused mõjutavad finantsinstrumendi krediidiriski (või nende mõju on tuntavam) alles hiljem kui 12 pärast.

Kindlaks määramine, kas krediidirisk on esmasest kajastamisest alates oluliselt suurenenud

B5.5.15 Kehtivusajal eeldatava krediidikahju kajastamise vajalikkuse üle otsustamisel võtab üksus arvesse ilma liigsete kulude või pingutusteta kättesaadavat mõistlikku ja põhjendatud informatsiooni, mis võib mõjutada finantsinstrumendi krediidiriski vastavalt paragrahvi 5.5.17 punktile c. Üksusel ei ole selleks, et kindlaks määrata, kas krediidirisk on esmasest kajastamisest alates oluliselt suurenenud, vaja läbi viia põhjalikku informatsiooni otsingut.

▼ **M53**

B5.5.16 Krediidiriski analüüs on mitme teguri põhine ja terviklik analüüs; see, kas konkreetne tegur on asjakohane ja mis on selle kaal võrreldes teiste teguritega, sõltub tooteliigist, finantsinstrumentide tunnustest ja laenusaaaja ning samuti geograafilisest piirkonnast. Üksus võtab arvesse ilma liigsete kulude või pingutusteta kättesaadavat mõistlikku ja põhjendatud informatsiooni, mis on oluline hinnatava konkreetse finantsinstrumendi puhul. Mõnda tegurit või näitajat ei pruugi siiski olla võimalik kindlaks teha individuaalse finantsinstrumendi tasandil. Sellisel juhul tuleks selleks, et kindlaks määrata, kas paragrahvis 5.5.3 sätestatud nõue kehtivusajal eeldatava krediidikahju kajastamiseks on täidetud, tegureid või näitajaid hinnata asjakohaste portfelli, portfelliühikute või finantsinstrumendiportfelli osade kohta.

B5.5.17 Krediidiriski muutuste hindamisel võib olla oluline järgmine mitteammendav informatsiooni loetelu:

- a) olulised muutused krediidiriski sisemistes hinnatavates alates algusest krediidiriski muutuse tagajärjel, sealhulgas, aga mitte ainult, laenu hinnavahe, mis tuleneks konkreetsest finantsinstrumendist või samade tingimustega ja sama vastaspoolega samalaadsest finantsinstrumendist on hiljuti väljastatud või emiteeritud aruandekuupäeval;
- b) muud muutused olemasoleva finantsinstrumendi määra või tingimustes, mis oleksid oluliselt erinevad, kui instrument oleks hiljuti väljastatud või emiteeritud aruandekuupäeval (nagu rangemad lepingulised kohustused, suuremad tagatise või garantiide summad või suurem sissetulekukate) finantsinstrumendi krediidiriski muutuste tõttu alates esmasest kajastamisest;
- c) olulised muutused krediidiriski välistes turunäitajates konkreetse finantsinstrumendi või sama pika eeldatava kehtivusajaga samalaadsete finantsinstrumentide puhul. Krediidiriski turunäitajate muutused on muu hulgas, aga mitte ainult:
 - i) laenu hinnavahe;
 - ii) krediidiriski vahetustehingu hinnad laenusaaaja jaoks;
 - iii) ajaperiood või ulatus, mil määral finantsvara õiglane väärtus on olnud väiksem kui vara amortiseeritud soetusmaksumus, ja
 - iv) muu laenusaaajaga seotud turuinformatsioon, nagu muutused laenusaaaja võla ja omakapitaliinstrumentide hinnas;
- d) tegelik või eeldatav oluline muutus finantsinstrumendi välises krediidireitingus;
- e) tegelik või eeldatav sisemise krediidireitingu alanemine laenusaaaja jaoks või krediidiriski hindamiseks sisemiselt kasutatava käitumispõhise punktisumma vähenemine. Sisemised krediidireitingud ja sisemised käitumispõhised punktisummad on usaldusväärsemad siis, kui need kaardistatakse väliste reitingute järgi või neid põhjendatakse kohustuste täitmata jätmise uuringutega;

▼ M53

- f) olemasolevad või prognoositavad ebasoodsad muutused äritegevuses, finants- või majandustingimustes, mis peaksid eeldatavalt põhjustama olulisi muutusi laenusaaaja võimes täita oma võlakohustusi, nagu tegelik või eeldatav intressimäärade tõus või tegelik või eeldatav töötusmäärade tõus;
- g) tegelik või eeldatav oluline muutus laenusaaaja majandustulemustes. Näited on muu hulgas tegelik või eeldatav tulude või marginaalide vähenemine, tegevusriskide suurenemine, käibekapitali puudujäägid, varade kvaliteedi halvenemine, suurem bilansimahu võimendamine, likviidsus, juhtimisprobleemid või muutused äritegevuse ulatuses või organisatsiooni struktuuris (nagu tegevuse lõpetamine ärisegmendis), mille tagajärjel muutub oluliselt laenusaaaja võime täita oma võlakohustusi;
- h) sama laenusaaaja teiste finantsinstrumentide krediidiriski oluline suurenemine;
- i) tegelik või eeldatav ebasoodne muutus laenusaaaja regulatiivses, majanduslikus või tehnoloogilises keskkonnas, mille tagajärjel muutub oluliselt laenusaaaja võime täita oma laenukohustusi, nagu laenusaaaja müügikaupade nõudluse langus tehnoloogia arengu tõttu;
- j) olulised muutused kohustust toetava tagatise väärtuses või kolmanda isiku garantiide kvaliteedis või krediitkvaliteeti parandavates kokkulepetes, mis peaksid eeldatavalt vähendama laenusaaaja majanduslikku stiimulit teha graafikujärgseid lepingumakseid või mõjutavad muul viisil kohustuste täitmata jätmise tõenäosust. Näiteks, kui tagatise väärtus langeb kinnisvarahindade languse tõttu, on laenusaaajatel mõnes riigis suuremad stiimulid oma hüpoteeklaenu kohustused täitmata jätta;
- k) oluline muutus aktsionäri (või isiku vanemate) antud garantii kvaliteedis, kui aktsionäril (või vanematel) on stiimul ja finantsvõime vältida kohustuste täitmata jätmist kapitali- või rahasüstiga;
- l) olulised muutused, nagu emattevõtjalt või teiselt tütarettevõtjalt saadava finantsabi vähenemine või tegelik või eeldatav oluline muutus krediidiriski vähendamise kvaliteedis, mis peaksid eeldatavalt vähendama laenusaaaja majanduslikku stiimulit teha graafikujärgseid lepingumakseid. Krediitkvaliteedi parandamine või tugi hõlmab muu hulgas arvestamist garantiid finantsseisundiga ja/või väärtpaperistamises emiteeritud intressidega, sellega, kas allutatud osalused peaksid eelduste kohaselt olema suutelised absorbeerima eeldatavat krediitkahju (näiteks väärtpaperi aluseks olevate laenude pealt);
- m) eeldatavad muutused laenudokumentides, sealhulgas eeldatav lepingu rikkumine, mille tagajärjel võidakse lepingulistest kohustustest loobuda või neid muuta, intressimaksepuhkused, intressimäärade tõstmine, mis nõuab lisatagatisi või -garantiisid, või muud muutused instrumendi lepingulises raamistikus;

▼ **M53**

- n) olulised muutused laenusaja eeldatavas finantstulemuslikkuses ja käitumises, sealhulgas muutused laenusajate maksestaatuses rühmas (näiteks hilinevad lepingumaksete eeldatava arvu või ulatuse suurenemine või nende krediitkaardiga laenusajate eeldatava arvu oluline suurenemine, kes eeldatavasti jõuavad oma krediitkaardi limiidini või ületavad selle või kes eeldatavalt maksavad igakuise miinimumsumma);
- o) muutused üksuse krediidi juhtimise lähenemisviisis seoses finantsinstrumendiga; s.o esilekerkivate näitajate põhjal finantsinstrumendi krediidiriski muutustest peaks üksuse krediidiriski juhtimise eeldatavasti muutuma aktiivsemaks või keskenduma instrumendi valitsemisele, sealhulgas instrumendi lähedamalt jälgimisele või kontrollimisele, või üksus peaks konkreetselt laenusajaga tegelema;
- p) informatsioon maksetähtpäevaks tasumata nõuete kohta, sealhulgas paragrahvis 5.5.11 sätestatud vaidlustatav eeldus.

B5.5.18 Mõnel juhul võib kättesaadavast kvalitatiivsest ja mittestatistilisest kvantitatiivsest informatsioonist piisata selleks, et kindlaks määrata, et finantsinstrument on täitnud kriteeriumit kahju allahindluse kajastamiseks kehtivusajal eeldatava krediidikahjuga võrres summas. See tähendab, selleks, et kindlaks määrata, kas finantsinstrumendi krediidirisk on oluliselt suurenenud, ei pea informatsioon vooluma läbi statistilise mudeli või krediidi reitingute protsessi. Muudel juhtudel võib üksusel vaja olla arvesse võtta muud informatsiooni, sealhulgas informatsiooni oma statistilistest mudelitest või krediidi reitinguprotsessidest. Teise võimalusena võib üksus hindamise aluseks võtta mõlemat tüüpi informatsiooni, st kvalitatiivsed tegurid, mida ei saada teada sisemise reitinguprotsessi kaudu, ja spetsiifilise sisemise reitingukategooria aruandekuupäeval, võttes arvesse krediidiriski tunnuseid esmasel kajastamisel, kui mõlemat tüüpi informatsioon on oluline.

Üle 30 päeva maksetähtpäeva ületanud vaidlustatav eeldus

B5.5.19 Paragrahvis 5.5.11 sätestatud vaidlustatav eeldus ei ole absoluutne näitaja selle kohta, et kehtivusajal eeldatav krediidikahju tuleks kajastada, vaid on eeldatavasti kõige hiljutisem ajahetk, millal kehtivusajal eeldatav krediidikahju tuleks kajastada, isegi kui kasutatakse tulevikku vaatavat informatsiooni (sealhulgas makromajanduslikke näitajaid portfelli tasandil).

B5.5.20 Üksus võib seda eeldust vaidlustada. Ta võib seda teha siiski ainult siis, kui tal on mõistlikku ja põhjendatud informatsiooni, mis tõendab, et isegi lepingumaksud lähevad rohkem kui 30 päeva üle maksetähtpäeva, ei näita see olulist finantsinstrumendi krediidiriski suurenemist. Näiteks, kui maksmata jätmine oli halduslik eksitus, mitte ei olnud tingitud laenusaja rahalistest raskustest, või üksusel on juurdepääs ajaloolistele tõenditele, mis näitavad, et puudub seos kohustuste täitmata jätmise riski olulise suurenemise ja finantsvara vahel, mille pealt maksed lähevad enam kui 30 päeva üle maksetähtpäeva, kuid see tõendus ei tuvasta sellist seost, kui maksed ületavad maksetähtpäeva enam kui 60 päeva.

▼ **M53**

- B5.5.21 Üksus ei saa joondada krediidiriski olulise suurenemise ajastust ja kehtivusajal eeldatava krediidikahju kajastamist selle hetkega, millal finantsvara käsitatakse halvenenud krediidikvaliteediga varana, või üksuse sisemise kohustuste täitmata jätmise määratlusega.

Madala krediidiriskiga finantsinstrumendid aruandekuupäeval

- B5.5.22 Finantsinstrumendi krediidiriski loetakse paragrahvi 5.5.10 tähenduses madalaks, kui finantsinstrumendil on madal kohustuste täitmata jätmise risk, laenusajal on tugev võime täita oma lepingupõhiste rahavoogude kohustusi lähiajal ning ebasoodsad muutused majandus- ja äritingimustes pikemas perspektiivis võivad, kuid ei pruugi tingimata, vähendada laenusaja võimet täita oma lepingupõhiste rahavoogude kohustusi. Finantsinstrumente ei loeta madala krediidiriskiga instrumentideks, kui neid peetakse madala kahjuriskiga instrumentideks lihtsalt tagatise väärtuse pärast ja ilma selle tagatiseta ei loetaks finantsinstrumenti madala krediidiriskiga instrumendiks. Finantsinstrumente ei loeta madala krediidiriskiga instrumentideks ka lihtsalt seepärast, et nende kohustuste täitmata jätmise risk on madalam kui üksuse muudel finantsinstrumentidel või võrreldes selle riigi krediidiriskiga, kus üksus tegutseb.

- B5.5.23 Selleks et kindlaks määrata, kas finantsinstrumendil on madal krediidirisk, võib üksus kasutada oma sisemisi krediidiriskireitinguid või muid meetodikaid, mis on kooskõlas madala krediidiriski üldtuntud määratlusega ning milles võetakse arvesse neid riske ja finantsinstrumentide liike, mida hinnatakse. Finantsinstrument, mida võib lugeda madala krediidiriskiga instrumendiks, on näiteks välise investeerimisjärgu krediidiireitinguga instrument. Selleks et finantsinstrumente saaks lugeda madala krediidiriskiga instrumentideks, ei ole nende välise reitingu hindamine siiski nõutav. Neid tuleks siiski pidada madala krediidiriskiga instrumentideks turul osaleja perspektiivist, võttes arvesse kõiki finantsinstrumendi tingimusi.

- B5.5.24 Kehtivusajal eeldatavat krediidikahju ei kajastata finantsinstrumendi kohta lihtsalt sellepärast, et instrumenti peeti eelneval aruandeperioodil madala krediidiriskiga instrumendiks ja seda ei loeta madala krediidiriskiga instrumendiks aruandekuupäeval. Sellisel juhul määrab üksus kindlaks, kas krediidirisk on esmasest kajastamisest alates oluliselt suurenenud, ja seega, kas on nõutav kehtivusajal eeldatava krediidikahju kajastamine vastavalt paragrahvile 5.5.3.

Muudatused

- B5.5.25 Mõnel juhul võidakse finantsvara lepingupõhiste rahavoogude uuesti läbiraakimise või muutmise tagajärjel olemasoleva finantsvara kajastamine käesoleva standardi kohaselt lõpetada. Kui finantsvara muutmise tulemusel olemasoleva finantsvara kajastamine lõpetatakse ja seejärel kajastatakse muudetud finantsvara, siis peetakse muudetud vara käesolevas standardis „uueks” finantsvaraks.

▼ **M53**

B5.5.26 Muutmise kuupäeva käsitletakse muudetud finantsvara suhtes väärtuse languse nõuete kohaldamisel vastavalt selle finantsvara esmase kajastamise kuupäevana. See tähendab tüüpiliselt kahju allahindluse mõõtmist 12 kuu jooksul eeldatava krediidikahju summas, kuni paragrahvis 5.5.3 sätestatud nõuded kehtivusajal eeldatava krediidikahju kajastamiseks on täidetud. Teatud ebaharilikel asjaoludel pärast muutmist, mille tagajärjel algse finantsvara kajastamine lõpetatakse, võib siiski olla tõendeid selle kohta, et muudetud finantsvara krediitikvaliteet on esmasel kajastamisel halvenenud, ning seega tuleks finantsvara kajastada krediidi tõttu langenud väärtusega finantsvarana. See võib juhtuda näiteks olukorras, kus probleemset vara on oluliselt muudetud, mille tagajärjel algse finantsvara kajastamine lõpetati. Sellisel juhul võib olla võimalik, et muutmise tulemusel tekib uus finantsvara, mis on esmasel kajastamisel krediidi tõttu langenud väärtusega.

B5.5.27 Kui finantsvara lepingupõhised rahavood on uuesti läbi räägitud või muul viisil muudetud, aga finantsvara ei ole kajastatud, siis loetakse seda finantsvara automaatselt madalama krediidiriskiga varaks. Üksus hindab kogu ilma liigsete kulude või pingutusteta kättesaadava mõistliku ja põhjendatud informatsiooni põhjal, kas krediidirisk on esmasest kajastamisest alates oluliselt suurenenud. See hõlmab ajaloolist ja tulevikku vaatavat informatsiooni ning krediidiriski hindamist finantsvara eeldataval kehtivusajal, mis hõlmab informatsiooni muutmise põhjustanud asjaolude kohta. Tõendid selle kohta, et nõuded kehtivusajal eeldatava krediidikahju kajastamiseks ei ole enam täidetud, võivad hõlmata ajakohastatud infot õigeaegselt maksete tasumise ajalugu muudetud lepingutingimustes. Tüüpiliselt peaks klient enne, kui krediidiriski saab vähenenuks pidada, tõendama järjekindlalt head maksekäitumist teatud ajaperioodil. Näiteks tegemata jäetud või mitetäielike maksete ajalugu ei saa tüüpiliselt kustutada lihtsalt ühe makse tegemisega õigeaegselt pärast lepingutingimuste muutmist.

Eeldatava krediidikahju mõõtmine***Eeldatav krediidikahju***

B5.5.28 Eeldatav krediidikahju on tõenäosusega kaalutud hinnanguline krediidikahju (s.o kõikide rahapuudujääkide nüüdisväärtus) finantsinstrumendi eeldataval kehtivusajal. Rahapuudujääk on üksusele lepingu kohaselt võlgnetavate rahavoogude ja üksusele eeldatavalt laekuvate rahavoogude vahe. Kuna eeldatavas krediidikahjus võetakse arvesse maksete summat ja ajastust, tekib krediidikahju isegi siis, kui üksus eeldab, et talle makstakse täielik summa, aga hiljem, kui summa kuulub lepingu kohaselt tasumisele.

B5.5.29 Finantsvarade puhul on krediidikahju järgmiste artiklite vahe nüüdisväärtus:

a) lepingupõhised rahavood, mis kuuluvad lepingu kohaselt üksusele tasumisele, ja

b) rahavood, mis üksusele eeldatavalt laekuvad.

▼ **M53**

B5.5.30 Väljavõtmata siduva laenuandmiskohustuse puhul on krediidikahju järgmiste artiklite vahe nüüdisväärtus:

a) lepingupõhised rahavood, mis kuuluvad üksusele tasumisele, kui siduva laenuandmiskohustuse hoidja võtab laenu välja, ja

b) rahavood, mis üksusele eeldatavalt laekuvad, kui laen on välja võetud.

B5.5.31 Üksuse hinnanguline eeldatav krediidikahju siduvate laenuandmiskohustuste pealt on kooskõlas tema eeldatavate väljavõtmistega selle siduva laenuandmiskohustuse pealt, st ta võtab 12 kuu jooksul eeldatava krediidikahju prognoosimisel arvesse eeldatavat siduva laenuandmiskohustuse osa, mis võetakse välja 12 kuu jooksul alates aruandekuupäevast, ja kehtivusajal eeldatava krediidikahju prognoosimisel eeldatav siduva laenuandmiskohustuse osa, mis võetakse välja siduva laenuandmiskohustuse eeldataval kehtivusajal.

B5.5.32 Finantsgarantiilepingu puhul tuleb üksusel teha makseid ainult sel juhul, kui võlgnik jätab kohustused täitmata, vastavalt garantiiga tagatud instrumendi tingimustele. Seega on rahapuudujäägid eeldatavad maksed selleks et hüvitada hoidjale krediidikahju, mis talle tekib, millest lahutatakse summad, mis üksusele eeldatavalt laekuvad hoidjalt, võlgnikult või muudelt lepingupooltelt. Kui vara on täielikult garantiiga tagatud, on rahapuudujääkide hinnang finantsgarantiilepingu puhul kooskõlas garantiiga tagatud vara hinnanguliste rahapuudujääkidega.

B5.5.33 Finantsvara puhul, mille väärtus on aruandekuupäeval krediidi tõttu langenud, kuid mis ei ole krediidi tõttu langenud väärtusega ostetud või antud vara, mõõdab üksus eeldatavat krediidikahju vara bilansiline brutojääkmaksumuse ja finantsvara algse sisemise intressimääraga diskonteeritud hinnanguliste tulevaste rahavoogude nüüdisväärtuse vahena. Seda korrigeerimist kajastatakse kasumiaruandes väärtuse langusest tingitud kasumi või kahjumina.

▼ **M54**

B5.5.34 Rendinõuete krediidikahju mõõtmisel peaksid eeldatava krediidikahju kindlaks määramiseks kasutatud rahavood olema kooskõlas rahavoogudega, mida kasutatakse rendinõuete mõõtmiseks vastavalt standardile IFRS 16 *Rendiarvestus*.

▼ **M53**

B5.5.35 Üksus võib kasutada eeldatava krediidikahju hindamisel praktilisi abinõusid, kui need on kooskõlas paragrahvis 5.5.17 sätestatud põhimõtetega. Praktiline abinõu on näiteks eeldatava krediidikahju arvutamine nõuete pealt ostjate vastu, kasutades eraldiste maatriksit. Üksus kasutab oma ajaloolist krediidikahju kogemust (vajadusel korregeeritud vastavalt paragrahvidele B5.5.51–B5.5.52) nõuete puhul ostjate vastu, et prognoosida 12 kuu eeldatavat krediidikahju või kehtivusajal eeldatavat krediidikahju finantsvarade pealt, nagu kohane. Eraldise maatriks võib näiteks määrata fikseeritud eraldisemäärad, olenevalt sellest, mitu

▼ **M53**

päeva nõue ostjate vastu on maksetähtpäeva ületanud (näiteks 1 %, kui ei ole maksetähtpäeva ületanud, 2 %, kui on maksetähtpäeva ületanud vähem kui 30 päeva; 3 %, kui on maksetähtpäeva ületanud rohkem kui 30 päeva, aga vähem kui 90 päeva; 20 %, kui maksetähtpäeva on ületatud 90–180 päeva, jne). Üksus kasutab olenevalt oma klientuuri mitmekesisusest asjakohaseid rühmitusi, kui tema ajalooline krediitkahju kogemus näitab eri segmentide klientide puhul oluliselt erinevaid kahjumustreid. Kriteeriumid, mida võib kasutada varade rühmitamiseks, on näiteks geograafiline piirkond, tooteliik, kliendireiting, tagatis või kaubanduskrediidi kindlustus ja kliendiliik (nagu hulgi- või jaemüük).

Kohustuste täitmata jätmise määratlus

B5.5.36 Paragrahvis 5.5.9 nõutakse, et hindamisel, kas finantsinstrumendi krediidirisk on esmasest kajastamisest alates oluliselt suurenenud, võtab üksus arvesse muutust alates esmasest kajastamisest kohustuste täitmata jätmise riskis.

B5.5.37 Kohustuste täitmata jätmise riski kindlaks määramiseks kohustuste täitmata jätmise määratlemisel kohaldab üksus kohustuste täitmata jätmise määratlust, mis on kooskõlas asjaomase finantsinstrumendi puhul sisemises krediidiriskijuhtimises kasutatava määratlusega, ning võtab kohastel juhtudel arvesse kvalitatiivseid näitajaid (näiteks lepingulised finantskohustused). On siiski vaidlustatav eeldus, et kohustuste täitmata jätmist ei esine hiljem kui finantsvara maksetähtpäeva on ületatud 90 päeva, välja arvatud juhul, kui üksusel on mõistlikku ja põhjendatud informatsiooni, mis tõendab, et asjakohasem on suurema hiline misega kohustuste täitmata jätmise kriteerium. Nendel eesmärkidel kasutatavat kohustuste täitmata jätmise määratlust kohaldatakse järjepidevalt kõikide finantsinstrumentide suhtes, välja arvatud juhul, kui saadakse informatsiooni, mis tõendab, et konkreetse finantsinstrumendi puhul on asjakohasem teine kohustuste täitmata jätmise määratlus.

Eeldatava krediitkahju prognoosimisel aluseks võetav periood

B5.5.38 Vastavalt paragrahvile 5.5.19 on maksimaalne periood, mille vältel eeldatava krediitkahju mõõdetakse, maksimaalne lepinguperiood, mille vältel on üksus avatud krediidiriskile. Siduvate laenuandmiskohustuste ja finantsgarantiilepingute puhul on see maksimaalne lepinguperiood, mille vältel on üksusel kehtiv lepingupõhine kohustus krediiti anda.

B5.5.39 Vastavalt paragrahvile 5.5.20 sisaldavad mõned finantsinstrumendid siiski nii laenu kui ka kasutamata kohustuse komponenti ning üksuse lepingust tulenev õigus nõuda tagasimaksmist ja tühistada kasutamata kohustus ei piira üksuse avatust krediitkahjule lepingukohasel etteatamisperioodil. Näiteks uuenevad krediitilimiidid, nagu krediitkaardid ja arvelduslaenu võib laenuandja lepingu kohaselt tagasi võtta nii lühikese nagu ühepäevase etteatamisega. Praktikas annavad laenuandjad krediiti siiski pikemaks ajaks ja võivad laenuvahendi tagasi võtta ainult pärast seda, kui laenuvõtja krediidirisk suureneb, mis võib olla liiga hilja osa või kogu eeldatava krediitkahju vältimiseks. Nendel finantsinstrumentidel on üldiselt finantsinstrumendi laadist, finantsinstrumendi valitsemise viisist ja krediidiriski olulise suurenemise kohta kättesaadava informatsiooni laadist tulenevalt järgmised tunnused:

- a) finantsinstrumendil ei ole kindlat tähtaega või tagasimaksestruktuuri ja tavaliselt on lühike lepingu tühistamise periood (näiteks üks päev);
- b) lepingukohast õigust lepingut tühistada ei pöörata täitmisele finantsinstrumendi tavalises igapäevases valitsemises ja lepingut võib tühistada ainult siis, kui üksus saab teada krediidiriski suurenemisest vahendi tasandil, ja
- c) finantsinstrumente valitsetakse kollektiivselt.

▼ **M53**

B5.5.40 Kui üksus määrab kindlaks, mis perioodi vältel ta on eeldatavalt avatud krediidiriskile, aga mille jooksul eeldatavat krediidikahju ei saa maandada üksuse tavaliste krediidiriskijuhtimise meetmetega, võtab ta arvesse selliseid tegureid nagu informatsioon ja kogemus:

- a) perioodi kohta, mille ajal üksus oli avatud krediidiriskile sarnaste finantsinstrumentide puhul;
- b) selle kohta, kui pikal ajaperioodil vastavat kohustuste täitmata jätmist esineb sarnaste finantsinstrumentide puhul pärast krediidiriski olulist suurenemist, ja
- c) krediidiijuhtimismeetmete kohta, mida üksus loodab võtta, kui finantsinstrumendi krediidirisk on suurenenud, näiteks kasutamata limiidi vähendamine või eemaldamine.

Tõenäosusega kaalutud tulemus

B5.5.41 Eeldatava krediidikahju prognoosimise eesmärk ei ole hinnata halvimat võimalikku stsenaariumit ega parimat võimalikku stsenaariumit. Selle asemel peegeldab eeldatava krediidikahju prognoos alati võimalust, et krediidikahju tekib, ja võimalust, et krediidikahju ei teki, isegi kui kõige tõenäolisem tulemus on, et krediidikahju ei teki.

B5.5.42 Paragrahvi 5.5.17 punktis a nõutakse, et eeldatava krediidikahju prognoos peegeldaks erapooletut ja tõenäosusega kaalutud summat, mis määratakse kindlaks hulga võimalike tulemuste hindamise teel. Praktikas ei pruugi see tingimata olla keeruline analüüs. Mõnel juhul võib piisata suhteliselt lihtsast modelleerimisest, ilma et oleks vaja suuremat hulka üksikasjalike stsenaariumite simulatsioone. Näiteks võib suure ühiste riskitunnustega finantsinstrumentide rühma keskmine krediidikahju olla mõistlik tõenäosusega kaalutud summa prognoos. Muudel juhtudel on tõenäoliselt vaja kindlaks teha stsenaariumid, mis määravad kindlaks rahavoogude summa ja ajastuse konkreetsete tulemuste jaoks ning nende tulemuste hinnangulise tõenäosuse. Nendel juhtudel peegeldab eeldatav krediidikahju vähemalt kahte tulemust vastavalt paragrahvile 5.5.18.

B5.5.43 Kehtivusajal eeldatava krediidikahju puhul hindab üksus finantsinstrumendi suhtes kohustuste täitmata jätmise riski selle eeldataval kehtivusajal. Kaheteistkümne kuu eeldatav krediidikahju on osa kehtivusajal eeldatavast krediidikahjust ja kujutab kehtivusajal tekkiva rahapuudujäägi, mis tekib, kui kohustuste täitmata jätmist esineb 12 kuu jooksul pärast aruandekuupäeva (või lühemal perioodil, kui finantsinstrumendi eeldatav kehtivusaeg on vähem kui 12 kuud), kaalutuna selle kohustuste täitmata jätmise tõenäosusega. Seega ei ole 12 kuu eeldatav krediidikahju kehtivusajal eeldatav krediidikahju, mis üksusel esineb finantsinstrumendi puhul, mille kohta ta ennustab, et selle kohustused jäetakse järgneva 12 kuu jooksul täitmata, ega rahapuudujäägid, mida ennustatakse järgneva 12 kuu jooksul.

Raha ajaväärtus

B5.5.44 Eeldatav krediidikahju diskonteeritakse aruandekuupäevale, mitte eeldatavale kohustuste täitmata jätmise või muule kuupäevale, kasutades esmasel kajastamisel kindlaks määratud sisemist intressimäära või selle lähendit. Kui finantsinstrumendil on muutuv intressimäär, diskonteeritakse eeldatav krediidikahju, kasutades vastavalt paragrahvile B5.4.5 kindlaks määratud jooksvat sisemist intressimäära.

▼ M53

- B5.5.45 Krediidid tõttu langenud väärtusega ostetud või emiteeritud finantsvara puhul diskonteeritakse eeldatav krediidikahju, kasutades krediidiga korrigeeritud sisemist intressimäära, mis on kindlaks määratud esmasel kajastamisel.

▼ M54

- B5.5.46 Eeldatav krediidikahju rendinõuete pealt diskonteeritakse, kasutades sama diskontomäära, mida kasutatakse rendinõuete mõõtmisel vastavalt standardile IFRS 16.

▼ M53

- B5.5.47 Eeldatav krediidikahju siduva laenuandmiskohustuse pealt diskonteeritakse, kasutades sisemist intressimäära, või selle lähendit, mida kohaldatakse siduvast laenuandmiskohustusest tuleneva finantsvara kajastamisel. See on nii seetõttu, et väärtuse languse nõuete kohaldamiseks käsitletakse finantsvara, mis kajastatakse pärast siduva laenuandmiskohustuse väljavõtmist selle kohustuse jätkuna, mitte uue finantsinstrumendina. Eeldatav krediidikahju finantsvara pealt mõõdetakse seega, võttes arvesse siduva laenuandmiskohustuse algset krediidiriski kuupäevast, millal üksusest sai tühistamatu kohustuse osapool.

- B5.5.48 Eeldatav krediidikahju finantsgarantiilepingute või siduvate laenuandmiskohustuste pealt, mille kohta sisemist intressimäära ei saa kindlaks määrata, diskonteeritakse, kohaldades diskontomäära, mis peegeldab raha ajaväärtuse jooksvat turuhinnangut ja riske, mis on spetsiifilised rahavoogudele, kuid ainult juhul, kui ja sel määral, et riske võetakse arvesse, korrigeerides diskontomäära selle asemel, et korrigeerida diskonteeritavaid rahapuudujääke.

Mõistlik ja põhjendatud informatsioon

- B5.5.49 Käesoleva standardi tähenduses on mõistlik ja põhjendatud informatsioon see, mis on aruandekuupäeval ilma liigsete kulude või pingutusteta mõistlikult kättesaadav, sealhulgas informatsioon mineviku sündmuste, praeguste tingimuste ja tulevaste majandustingimuste prognooside kohta. Ilma liigsete kulude või pingutusteta kättesaadavaks peetakse informatsiooni, mis on kättesaadav finantsaruandluseks.

- B5.5.50 Üksus ei integreeri tulevaste tingimuste prognoose finantsinstrumendi kogu eeldataval kehtivusajal. Eeldatava krediidikahju hindamiseks nõutav otsustustase sõltub üksikasjaliku informatsiooni kättesaadavusest. Mida pikem on prognoosi ajaperiood, seda vähem üksikajalikkude informatsiooni on saada ja seda suuremal määral otsustavust on krediidikahju hindamiseks vaja. Eeldatava krediidikahju hinnanguliselt kindlaks määramiseks ei ole vaja üksikasjalikku prognoosi perioodide kohta, mis on kaugel tulevikus—selliste perioodide kohta võib üksus ekstrapoleerida prognoose kättesaadavast üksikasjalikust informatsioonist.

- B5.5.51 Üksusel ei vii läbi põhjalikku informatsiooni otsingut, vaid ta peab võtma arvesse kogu ilma liigsete kulude või pingutusteta kättesaadavat mõistlikku ja põhjendatud informatsiooni, mis on oluline eeldatava krediidikahju prognoosimiseks, sealhulgas eeldatavate tagasimaksete mõju. Kasutatav informatsioon sisaldab tegureid, mis on spetsiifilised laenusajale, üldiseid majandustingimusi ja nii aruandekuupäeva jooksvate kui ka prognoositavate tingimuste suuna hinnangut. Üksus

▼ **M53**

võib kasutada mitmesuguseid andmeallikaid, mis võivad olla nii sisesed (üksuse-spetsiifilised) kui ka välised. Võimalikud andmeallikad hõlmavad sisemist ajaloolise krediidikahju kogemust, sisemisi reitinguid, teiste üksuste krediidikahju kogemust ja väliseid reitinguid, aruandeid ja statistikat. Üksused, kellel üksuse-spetsiifilisi andmeid ei ole või need andmed ei ole piisavad, võivad kasutada sarnase rühma kogemusi võrreldavate finantsinstrumentide (või finantsinstrumentide rühma) kohta.

B5.5.52 Ajalooline informatsioon on oluline ankur või alus, mille põhjal eeldatavat krediidikahju mõõta. Üksus korrigeerib siiski ajaloolisi andmeid, nagu krediidikahju kogemus, jooksvate jälgitavate andmete põhjal, et peegeldada jooksvate tingimuste mõjusid ja tema tulevaste tingimuste prognoose, mis ei mõjutanud perioodi, millel ajaloolised andmed põhinevad, ja selleks, et eemaldada tingimuste mõjud ajaloolisel perioodil, mis ei ole olulised tulevate lepingupõhiste rahavoogude jaoks. Mõnel juhul võib parim mõistlik ja põhjendatud informatsioon olla korrigeerimata ajalooline informatsioon, olenevalt ajaloolise informatsiooni laadist ja sellest, millal see arvutati, võrreldes asjaoludega aruandekuupäeval ja vaadeldava finantsinstrumendi tunnustega. Eeldatava krediidikahju muutuste hinnangud peaksid peegeldama ja olema otseses vastavuses perioodiliste muutustega seotud jälgitavates andmetes (näiteks muutused töötusmäärades, kinnisvarahindades, kaubahindades, maksete staatus ja teised faktorid, mis viitavad finantsinstrumentide või finantsinstrumentide rühma pealt tekkinud krediidikahjule ja nende muutuste ulatusele). Üksus vaatab regulaarselt läbi metoodika ja eeldused, mida kasutatakse eeldatava krediidikahju hindamiseks, et vähendada erinevusi hinnangute ja tegeliku krediidikahju kogemuse vahel.

B5.5.53 Kui eeldatava krediidikahju hindamiseks kasutatakse varasemaid krediidikahju, on oluline, et informatsiooni varasema krediidikahju määrade kohta rakendatakse rühmadele, mis on kindlaks määratud samal viisil nagu rühmad, mille puhul jälgiti varasemaid krediidikahju määrasid. Järelikult peaks kasutatav meetod võimaldama seostada igat finantsvararühma informatsiooniga mineviku krediidikahju kogemuse kohta sarnaste riskitunnustega finantsvara rühmades ja oluliste jälgitavate andmetega, mis peegeldavad kehtivaid tingimusi.

B5.5.54 Eeldatav krediidikahju peegeldab üksuse enda ootusi krediidikahju osas. Üksus peaks eeldatava krediidikahju hindamisel kogu ilma liigsete kulude või pingutusteta kättesaadavat mõistlikku ja põhjendatud informatsiooni arvesse võttes siiski arvesse võtma ka jälgitavat turuinformatsiooni konkreetse finantsinstrumendi või sarnaste finantsinstrumentide krediidiriski kohta.

▼ **M53****Tagatis**

- B5.5.55 Eeldatava krediidikahju mõõtmiseks peab eeldatavate rahapuudujääkide hinnang peegeldama tagatisest eeldatavaid rahavoogusid ja muid krediidikvaliteeti parandavaid kokkuleppeid, mis on lepingutingimuste osa ja mida üksus ei kajasta eraldi. Tagatud finantsinstrumendi pealt eeldatavate rahapuudujääkide hinnang peegeldab nende rahavoogude summat ja ajastust, mida eeldatakse tagatise võõrandamisest täitemenetluses, millest arvatakse maha tagatise kättesaamise ja müümise kulud, olenemata sellest, kas tagatise sundvõõrandamine täitemenetluses on tõenäoline (s.o eeldatavate rahavoogude hinnangus võetakse arvesse tagatise täitemenetluses sundvõõrandamise tõenäolisust ja rahavoogusid, mis sellest tuleneksid). Järelikult peaks see analüüs hõlmama kõiki rahavoogusid, mida eeldatakse tagatise realiseerimisest pärast lepingu lepingupõhist maksetähtpäeva. Tagatise, mis saadakse täitemenetluses sundvõõrandamise tulemusel, ei kajastata tagatud finantsinstrumendist eraldi seisva varana, välja arvatud juhul, kui see vastab vara kohta käesolevas või muus standardis sätestatud asjaomastele kajastamise kriteeriumitele.

Finantsvara ümberliigitamine (osa 5.6)

- B5.6.1 Kui üksus liigitab vastavalt paragrahvile 4.4.1 finantsvarad ümber, nõutakse paragrahvis 5.6.1, et ümberliigitust tuleb rakendada edasiulatavalt alates ümberliigitamise kuupäevast. Nii amortiseeritud soetusmaksumuse mõõtmise kategooria kui ka õiglasest väärtusest muus koondkasumis mõõtmise kategooria nõuavad, et sisemine intressimäär tuleb kindlaks määrata esmasel kajastamisel. Nende mõlema mõõtmiskategooriaga nõutakse samuti, et väärtuse languse nõudeid tuleb kohaldada ühtemoodi. Järelikult, kui üksus liigitab finantsvara ümber amortiseeritud soetusmaksumuses mõõtmise kategooria ja õiglasest väärtusest muus koondkasumis mõõtmise kategooria vahel:

- a) siis intressitulu kajastamine ei muutu ja seega jätkab üksus sama sisemise intressimäära kasutamist;
- b) eeldatava krediidikahju mõõtmine ei muutu, sest mõlemas mõõtmiskategoorias rakendatakse sama väärtuse languse lähenemisviisi. Kui aga finantsvara liigitatakse ümber õiglasest väärtusest muus koondkasumis mõõtmise kategooriasse, siis kajastatakse kahju allahindlust alates ümberliigitamise kuupäevast finantsvara bilansilise jääkmaksumuse korrigeerimisena. Kui finantsvara liigitatakse ümber amortiseeritud soetusmaksumuses mõõtmise kategooriasse, siis tuleks kahju allahindluse kajastamine lõpetada (ja seega ei kajastataks seda enam bilansilise jääkmaksumuse summa korrigeerimisena), vaid selle asemel kajastataks seda akumuleeritud väärtuse languse summana (võrdses summas) muus koondkasumis ja see avaldatakse alates ümberliigitamise kuupäevast.

- B5.6.2 Üksus ei kajasta siiski eraldi intressitulu või väärtuse langusest tulevat kasumit või kahjumit õiglasest väärtusest muutustega läbi kasumiaruande mõõdetud finantsvara kohta. Järelikult, kui üksus liigitab finantsvara ümber õiglasest väärtusest muustest muutustega läbi kasumiaruande mõõtmise kategooriasse, määratakse sisemine intressimäär kindlaks vara õiglase väärtuse alusel ümberliigitamise kuupäeval. Lisaks käsitletakse osa 5.5 kohaldamiseks finantsvara suhtes alates ümberliigitamise kuupäevast ümberliigitamise kuupäeva esmase kajastamise kuupäevana.

▼ **M53****Kasumid ja kahjumid (osa 5.7)**

- B5.7.1 Paragrahv 5.7.5 võimaldab üksusel teha tühistamatut valikut esitada muus koondkasumis muutused sellise omakapitaliinstrumenti tehtud investeeringu õiglasest väärtusest, mida ei hoita kauplemiseks. See valik tehakse instrumendi kaupa (st aktsia kaupa). Muus koondkasumis esitatud summasid ei kanta hiljem üle kasumiaruandesse. Üksus võib siiski üle kanda kumulatiivse kasumi või kahjumi omakapitali piires. Dividendid selliste investeeringute pealt kajastatakse kasumiaruandes vastavalt paragrahvile 5.7.6, välja arvatud juhul, kui dividend kujutab selgelt osa investeeringumaksumuse katmist.
- B5.7.1A Välja arvatud juhul, kui kohaldatakse paragrahvi 4.1.5, nõutakse paragrahvis 4.1.2A, et finantsvara mõõdetakse õiglasest väärtusest läbi muu koondkasumi, kui finantsvara lepingutingimused tekitavad rahavooge, mis on ainult põhiosa ja tasumata põhiosalt arvestatud intressi maksed, ning vara hoitakse ärimudelil, mille eesmärk saavutatakse nii lepingupõhiste rahavoogude kogumise kui ka finantsvara müümisega. Selles mõõtmiskategoorias kajastatakse teavet kasumiaruandes, nagu mõõdetaks finantsvara amortiseeritud soetusmaksumuses, samas kui finantsvara mõõdetakse finantsseisundi aruandes õiglasest väärtusest. Muu kui vastavalt paragrahvidele 5.7.10–5.7.11 kasumiaruandes kajastatav kasum või kahjum kajastatakse muus koondkasumis. Kui nende finantsvarade kajastamine lõpetatakse, liigitatakse varem muus koondkasumis kajastatud kumulatiivne kasum või kahjum ümber kasumiaruandesse. See peegeldab kasumit või kahjumit, mida oleks kajastatud kajastamise lõpetamise korral kasumiaruandes, kui finantsvara oleks mõõdetud amortiseeritud soetusmaksumuses.
- B5.7.2 Üksus rakendab IAS 21 finantsvaradele ja -kohustistele, mis on vastavalt standardile IAS 21 rahalised varad ja kohustised ja on nomineeritud välisvaluutas. Standardis IAS 21 nõutakse, et rahalistelt varadelt ja kohustistelt tulenevad vahetuskursikasumid ja -kahjumid tuleb kajastada kasumiaruandes. Erandiks on rahaline objekt, mis on määratud riskimaandamisinstrumendina rahavoo riskimaandamise (vt paragrahv 6.5.11), netoinvesteeringu riskimaandamine (vt paragrahv 6.5.13) või sellise omakapitaliinstrumenti õiglase väärtuse riskimaandamine, mille puhul üksus on vastavalt paragrahvile 5.7.5 valinud esitada muutused õiglasest väärtusest muus koondkasumis (vt paragrahv 6.5.8).
- B5.7.2A Välisvaluuta vahetuskursside kasumite ja kahjumite kajastamiseks standardi IAS 21 alusel käsitletakse vastavalt paragrahvile 4.1.2A õiglasest väärtusest läbi muu koondkasumi mõõdetud finantsvara rahalise objektina. Sellist finantsvara käsitletakse vastavalt välisvaluutas amortiseeritud soetusmaksumuses mõõdetava varana. Vahetuskursi erinevused amortiseeritud soetusmaksumuse pealt kajastatakse kasumiaruandes ja muud muutused bilansilises jääkmaksumuses kajastatakse vastavalt paragrahvile 5.7.10.
- B5.7.3 Paragrahv 5.7.5 võimaldab üksusel teha tühistamatut valikut esitada muus koondkasumis hilisemad muutused konkreetsete omakapitaliinstrumenti tehtud investeeringute õiglasest väärtusest. Selline investeering ei ole rahaline objekt. Seega sisaldab vastavalt paragrahvile 5.7.5 muus koondkasumis esitatud kasum või kahjum kõiki seotud välisvahetuse osi.

▼ **M53**

- B5.7.4 Kui mitte-tuletisliku rahalise vara ja mitte-tuletisliku rahalise kohustise vahel on riskimaandamissuhe, esitatakse välisvaluuta osa muutused nende finantsinstrumentide kasumiaruandes.

Õiglasest väärtuses muutustega läbi kasumiaruande määratletud kohustised

- B5.7.5 Kui üksus määratleb finantskohustise õiglasest väärtuses muutustega läbi kasumiaruande, peab ta kindlaks määrama, kas kohustise krediidiriski muutuste mõjude esitamine muus koondkasumis tekitaks või suurendaks kasumiaruandes kajastamise järjekindlust. Arvepidamise kajastamise järjekindlusetus tekiks või suureneks, kui kohustise krediidiriski muutuste mõjude muus koondkasumis esitamise tulemusel oleks kasumi ja kahjumi järjekindlusetus suurem kui juhul, kui need summad oleks esitatud kasumiaruandes.
- B5.7.6 Selleks et seda kindlaks määrata, peab üksus hindama, kas ta ootab, et kohustise krediidiriski muutuste mõjud arvestatakse tasa kasumiaruandes mõne muu õiglasest väärtuses muutustega läbi kasumiaruande mõõdetud finantsinstrumendi õiglase väärtuse muutusega. Selline ootus peab põhinema kohustise tunnuste ja selle muu finantsinstrumendi tunnuste vahelisel majandussuhtel.
- B5.7.7 See määratakse kindlaks esmasel kajastamisel ja seda ei hinnata ümber. Praktilistel põhjustel ei pea üksus saama kõigi varade ja kohustiste osapooleks, mis tingivad arvepidamise järjekindlustuse täpselt üheaegselt. Lubatud on mõistlik hiline mine, tingimusel et eeldatakse ülejäänud tehingute toimumist. Üksus peab kindlaks määramisel, kas kohustise krediidiriski muutuste mõjude esitamise muus koondkasumis tekitaks või suurendaks kasumiaruandes arvepidamise järjekindlustust, peab ta järjekindlalt rakendama oma meetodikat. Üksus võib siiski kasutada erinevaid meetodikaid, kui õiglasest väärtuses muutustega läbi kasumiaruande määratletud kohustiste tunnuste ja muude finantsinstrumentide tunnuste vahel on erinevad majandussuhted. Standardis IFRS 7 nõutakse, et üksus avalikustab finantsaruannete märkustes kvalitatiivsed andmed selle kindlaks määramiseks kasutatud meetodika kohta.
- B5.7.8 Kui selline järjekindlusetus tekib või suureneb, esitab üksus kõik muutused õiglasest väärtuses (sealhulgas kohustise krediidiriski muutuste mõjud) kasumiaruandes. Kui sellist järjekindlustust ei teki või ei suurendata, esitab üksus kohustise krediidiriski muutuste mõjud muus koondkasumis.
- B5.7.9 Muus koondkasumis esitatud summasid ei kanta hiljem üle kasumiaruandesse. Üksus võib siiski üle kanda kumulatiivse kasumi või kahjumi omakapitali piires.
- B5.7.10 Järgmises näites on kirjeldatud olukorda, kus kasumiaruandes tekib arvepidamise järjekindlusetus, kui kohustise krediidiriski muutuste mõjud esitatakse muus koondkasumis. Hüpoteegipank annab klientidele laene ja rahastab neid laene ühtivate tunnustega võlakirjade turul müümise teel (nt tasumata summa, tagasimakseprofiil, tähtaeg ja vääring). Laenu lepingutingimused võimaldavad hüpoteegikliendil oma laenu tagasi maksta (st täita oma kohustust panga ees), ostes vastavat võlakirja õiglasest väärtuses turult ja andes selle võlakirja

▼ M53

üle hüpoteegipangale. Selle lepingujärgse tagasimakseõiguse tulemusel väheneb võlakirja krediitlikvaliteedi halvenedes (ja seega hüpoteegipanga kohustise õiglase väärtuse langedes) ka hüpoteegipanga laenuvara õiglase väärtus. Vara õiglase väärtuse muutus peegeldab hüpoteegikliendi lepingujärgset õigust maksta hüpoteeklaenu tagasi, ostes aluseks olevat võlakirja õiglases väärtuses (mis on käesolevas näites vähenenud) ja kandes võlakirja üle hüpoteegipangale. Järelikult arveldatakse kohustise (võlakiri) krediidiriski muutuste mõjud kasumiaruandes tasa vastava muutusega finantsvara (laen) õiglases väärtuses. Kui kohustise krediidiriski muutuste mõjud esitatakse muus koondkasumis, tekiks kasumiaruandes arvepidamise järjekindlusetus. Järelikult tuleb hüpoteegipangal esitada kõik muutused kohustise õiglases väärtuses (kaasa arvatud kohustise krediidiriski muutuste mõjud) kasumiaruandes.

B5.7.11 Paragrahvis B5.7.10 toodud näites on kohustise krediidiriski muutuste mõjude ja finantsvara õiglase väärtuse muutuste vahel lepinguline seos (st tulenevalt sellest, et hüpoteegikliendil on lepingjärgne õigus laenu tagasi maksta, ostes võlakirja õiglases väärtuses ja andes seda üles hüpoteegipangale). Arvepidamise järjekindlusetus võib tekkida ka lepingulise seose puudumisel.

B5.7.12 Paragrahvides 5.7.7 ja 5.7.8 sätestatud nõuete rakendamisel ei ole arvepidamise järjekindlusetus põhjustatud üksnes mõõtmismeetodist, mida üksus kasutab kohustise krediidiriski muutuste mõjude kindlaks määramiseks. Arvepidamise järjekindlusetus kasumiaruandes tekib ainult siis, kui kohustise krediidiriski muutuste mõjud (nagu määratletud standardis IFRS 7) arvestatakse eeldatavalt tasa muutustega mõne muu finantsinstrumendi õiglases väärtuses. Järjekindlusetus, mis tekib üksnes mõõtmismeetodi tõttu (st seetõttu, et üksus ei eralda kohustise krediidiriski muutusi muudest muutustest selle õiglases väärtuses), ei mõjuta paragrahvides 5.7.7 ja 5.7.8 nõutud kindlaks määramist. Näiteks ei või üksus eraldada muutusi kohustise krediidiriskis muutustest likviidsusriskis. Kui üksus esitab mõlema teguri kombineeritud mõju muus koondkasumis, siis võib järjekindlusetus tekkida seetõttu, et muutused likviidsusriskis võidakse arvesse võtta üksuse finantsvara õiglase väärtuse mõõtmisel ja nende varade kogu õiglase väärtuse muutus esitatakse kasumiaruandes. Selline järjekindlusetus on siiski põhjustatud mõõtmise ebatäpsusest, mitte paragrahvis B5.7.6 kirjeldatud tasaarveldamise seosest, ning ei mõjuta seega paragrahvides 5.7.7 ja 5.7.8 nõutud kindlaks määramist.

Krediidiriski mõiste tähendus (paragrahvid 5.7.7 ja 5.7.8)

B5.7.13 Standardis IFRS 7 on krediidirisk määratletud kui risk, et finantsinstrumendi üks osapool põhjustab teisele rahalise kaotuse, sest ei suuda kohustust täita. Paragrahvi 5.7.7 punktis a sätestatud nõue seondub riskiga, et emitent ei täida kohustust selle konkreetse kohustise osas. See ei ole tingimata seotud emitendi krediitlikõlblikkusega. Näiteks, kui üksus emiteerib tagatud kohustise ja ilma tagatiseta kohustise, mis on muus osas identsed, on nende kahe kohustise krediidirisk erinev, isegi kui need emiteerib sama üksus. Tagatisega kohustise krediidirisk on väiksem kui ilma tagatiseta kohustise krediidirisk. Tagatisega kohustise krediidirisk võib olla nullilähedane.

▼ **M53**

B5.7.14 Paragrahvi 5.7.7 punktis a sätestatud nõude kohaldamisel erineb krediidirisk varaspetsiifilise finantstulemuslikkuse riskist. Varaspetsiifiline finantstulemuslikkus ei ole seotud riskiga, et üksus jätab teatud kohustuse täitmata, vaid on selle asemel seotud riskiga, et üksiku vara või varade rühma finantstulemuslikkus on kehv (või puudub üldse).

B5.7.15 Varale iseloomulikud finantstulemuslikkuse riskid on näiteks:

- a) investeringuühikuga seotusega kohustis, mille puhul investoritele tasumisele kuuluv summa määratakse pidevalt kindlaks konkreetsete varade finantstulemuslikkuse põhjal. Selle investeringuühikuga seotuse mõju kohustise õiglasele väärtusele on varaspetsiifiline finantstulemuslikkuse risk, mitte krediidirisk;
- b) kohustis, mille on emiteerinud järgmiste tunnustega struktureeritud üksus. Üksus on õiguslikult eraldiseisev ja seega on üksuse varad kaitstud üksnes investorite kasuks (ka pankroti korral). Üksus ei sõlmi muid tehinguid ja üksuse varade peale ei saa seada hüpoteeki. Investoritele makstakse rahasummasid üksnes juhul, kui kaitstud varad loovad rahavoogusid. Seega peegeldavad muutused kohustise õiglases väärtuses eelkõige muutusi varade õiglases väärtuses. Varade finantstulemuslikkuse mõju kohustise õiglasele väärtusele on varaspetsiifiline finantstulemuslikkuse risk, mitte krediidirisk.

Krediidiriski muutuste mõjude kindlaks määramine

B5.7.16 Paragrahvi 5.7.7 punktis a sätestatud nõude kohaldamisel määrab üksus kindlaks finantskohustise õiglase väärtuse muutuse summa, mis on omistatav muutustele selle kohustise krediidiriskis kas:

- a) muutuse summana selle õiglases väärtuses, kui muutuse põhjuseks ei saa pidada tururiski põhjustavat turutingimuste muutumist (vt paragrahvid B5.7.17 ja B5.7.18), või
- b) kasutades alternatiivseid meetodeid, mis üksuse hinnangul esitab usaldusväärsemalt muutuse summat kohustise õiglases väärtuses, kui muutuse põhjuseks saab pidada kohustise krediidiriski muutusi.

B5.7.17 Tururiski põhjustavate turutingimuste muutuste hulka kuuluvad viitin-tressimäära, teise üksuse finantsinstrumendi hinna, kauba hinna, valuutavahetuskursi või hinna- või määraindeksi muutused.

B5.7.18 Kui kohustise turutingimuste ainsad asjakohased muutused, on muutused jälgitavas intressi määras (viitemäära), saab paragrahvi B5.7.16 punktis a nimetatud summat hinnata järgmiselt:

- a) kõigepealt arvutab üksus kohustise sisemise tulumäära perioodi alguseks, kasutades kohustise õiglast väärtust ning selle lepingu-põhiseid rahavooge perioodi alguses. Seejärel lahutab ta saadud tulumäära jälgitava intressi määra (viitemäära) perioodi alguses, et leida sisemise tulumäära instrumendikohane komponent;

▼ **M53**

b) järgmiseks arvutab üksus kohustisega seostatavate rahavoogude nüüdisväärtuse kohustise lepingujärgsete rahavoogude abil perioodi lõpuks ning diskontomäära, mis võrdub (i) perioodi lõpu jälgitava intressi määra (viitemäära) ning (ii) punktis a määratud sisemise tulumäära instrumendikohase komponendi summaga;

c) kohustise perioodi lõpu õiglase väärtuse ja punktis b määratud summa vahe on õiglase väärtuse muutus, mis ei ole omistatav jälgitava intressi määra (viitemäära) muutustele. See on summa, mis tuleb vastavalt paragrahvi 5.7.7 punktile a esitada muus koondkasumis.

B5.7.19 Paragrahvis B5.7.18 toodud näide eeldab, et õiglase väärtuse muutused, mille põhjuseks on muud tegurid kui instrumendi krediidiriski muutused või jälgitavate intressimäärade (viitemäära) muutused, ei ole märkimisväärsed. See meetod ei ole sobiv, kui muudest teguritest tingitud muutused õiglasel väärtuses on olulised. Nendel juhtudel kasutab üksus alternatiivset meetodit, mis mõõdab usaldusväärsemalt kohustise krediidiriski muutuste mõjusid (vt paragrahvi B5.7.16 punkt b). Näiteks, kui näite instrument sisaldab tuletisinstrumenti tunnustega väärtpaberit, jäetakse tuletisinstrumenti tunnustega väärtpaberi õiglase väärtuse muutus vastavalt paragrahvi 5.7.7 punktile a muus koondkasumis esitatava summa kindlaks määramisel välja.

B5.7.20 Nagu kõigi õiglase väärtuse mõõtmiste puhul, tuleb üksuse mõõtmismeetodis, mille abil määratakse kindlaks see osa kohustise õiglase väärtuse muutusest, mis on seotud muutustega tema krediidiriskis, kasutada maksimaalselt olulisi jälgitavaid sisendeid ja minimaalselt mittejälgitavaid sisendeid.

RISKIMAANDAMISARVESTUS (6. PEATÜKK)

Riskimaandamisinstrumendid (osa 6.2)

Kriteeriumitele vastavad instrumendid

B6.2.1 Hübriidlepingutes sisalduvaid tuletisinstrumenti tunnustega väärtpabereid, mille kohta eraldi arvestust ei peeta, ei saa määratleda eraldi riskimaandamisinstrumentidena.

B6.2.2 Üksuse enda omakapitaliinstrumendid ei ole üksuse finantsvarad või finantskohustised ja seega ei ole need käsitletavad riskimaandusinstrumentidena.

B6.2.3 Valuutariski maandamiseks määratletakse mittetuletisinstrumenti valuutariski osa vastavalt IAS 21-le.

Kirjutatud optsioonid

B6.2.4 Käesolev standard ei piira neid asjaolusid, mille korral võib õiglasel väärtuses muutustega läbi kasumiaruande mõõdetud tuletisinstrumenti määratleda riskimaandamisinstrumentidena, välja arvatud mõned kirjutatud optsioonid. Kirjutatud optsioon ei vasta riskimaandamisinstrumenti kriteeriumitele, välja arvatud juhul, kui see on määratletud ostetud optsiooni, sealhulgas muus finantsinstrumendis varjatud optsiooni (näiteks kirjutatud ostuoptsiooni, mida kasutatakse tagasiosetatava kohustise maandamiseks) tasaarvestava tegurina.

▼ **M53*****Riskimaandamisinstrumentide määratlemine***

- B6.2.5 Kui üksus muudel juhtudel peale valuutariski maandamise määratleb õiglasel väärtusel muutustega läbi kasumiaruande mõõdetud mittetuletisinstrumentidest finantsvara või -kohustise riskimaandamisinstrumentidena, võib ta selliselt määratleda ainult mittetuletisinstrumenti tervikuna või selle osa.
- B6.2.6 Ühe riskimaandamisinstrumenti võib määratleda rohkem kui üht liiki riskimaandamisinstrumentidena tingimusel, et riskimaandamisinstrument ja erinevad riskipositsioonid on konkreetselt määratletud riskimaandamisobjektidena. Need riskimaandamisobjektid võivad olla erinevates riskimaandamissuhetes.

Riskimaandamisobjektid (osa 6.3)***Kriteeriumitele vastavad objektid***

- B6.3.1 Siduv kohustus omandada äritegevus äriühenduse teel ei saa olla riskimaandamisobjekt, välja arvatud valuutakursiriski puhul, sest muid maandatavaid riske ei saa konkreetselt kindlaks teha ja mõõta. Need muud riskid on üldised äririskid.
- B6.3.2 Kapitaliosaluse meetodil mõõdetav investeering ei saa olla riskimaandamisobjekt õiglase väärtuse riskimaandamisel. Põhjuseks on asjaolu, et kapitaliosaluse meetodiga kajastatakse kasumiaruandes investori osa investeerimisobjekti kasumis või kahjumis, mitte investeeringu õiglase väärtuse muutusi. Samas põhjusel ei saa investeering konsolideeritud tütarettevõtjasse olla õiglase väärtuse riskimaandamisel riskimaandamisobjekt. Põhjuseks on asjaolu, et konsolideerimisel kajastatakse kasumiaruandes tütarettevõtja kasumit või kahjumit, mitte investeeringu õiglase väärtuse muutusi. Välismaisesse äriüksusesse tehtud netoinvesteeringu riskimaandamine on erinev, sest selle puhul on tegemist välisvaluutariski maandamisega, mitte investeeringu väärtuse muutuse õiglase väärtuse riski maandamisega.
- B6.3.3 Paragrahv 6.3.4 lubab üksusel määratleda riskimaandamisobjektidena riskipositsiooni ja tuletisinstrumenti kombinatsioonist moodustuvaid summaarseid riskipositsioone. Sellise riskimaandamisobjekti määratlemise korral hindab üksus, kas summeeritud riskipositsioon kombineerib riskipositsiooni ja tuletisinstrumenti nii, et tekib teistsugune summeeritud riskipositsioon, mida maandatakse konkreetse riski (või riskide) ühe riskipositsioonina. Sellisel juhul võib üksus määratleda riskimaandamisobjekti summeeritud riskipositsiooni põhjal. Näiteks:
- a) üksus võib kasutada 15 kuu pärast äärmiselt tõenäoliselt toimuva kindla koguse kohvi ostu hinnariski (USA dollarite põhjal) maandamiseks 15-kuulist kohvi futuurlepingut. Äärmiselt tõenäolist kohvi ostu ja kohvi futuurlepingut võib riskimaandamise eesmärgil käsitleda 15-kuulise fikseeritud summas USA dollarites valuutariski positsioonina (nt sarnaselt mis tahes muu fikseeritud summas USA dollarites 15 kuu pärast tehtava raha väljamaksega);

▼ M53

b) üksus võib maandada valuutariski välisvaluutas nomineeritud fikseeritud intressimääraga võla kogu 10-aastaseks tähtajaks. Samas vajab üksus fikseeritud intressimääraga riskipositsiooni oma käibevaluutas ainult lühikeseks või keskpikaks ajaks (näiteks kaheks aastaks) ja ujuva intressimääraga riskipositsiooni oma käibevaluutas tähtaja lõpuni jäänud ülejäänud ajaks. Iga kaheaastase vahemiku lõpus (st jooksvalt iga kahe aasta järel) fikseerib üksus järgmise kahe aasta intressimäära riskipositsiooni (kui intressitase on selline, et üksus soovib intressimäära fikseerida). Sellises olukorras võib üksus sõlmida 10-aastase eri valuutade intressimäära vahetuslepingu koos üleminekuga fikseeritud intressimääralt ujuvale intressimäärale, millega fikseeritud intressimääraga valutavõlg vahetatakse muutuva intressimääraga riskipositsiooniks käibevaluutas. Selle lisandub kaheaastane intressimäära vahetustehing, millega käibevaluuta põhjal vahetatakse muutuva intressimääraga võlg fikseeritud määraga võlaks. Sisuliselt käsitatakse fikseeritud intressimääraga valutavõlga ja 10-aastast fikseeritud intressimääralt ujuvale intressimäärale üleminekuga intressimäära vahetuslepingut riskimaandamise eesmärgil ühiselt 10-aastase muutuva intressimääraga võla käibevaluutariskina.

B6.3.4 Kui riskimaandamisobjekt määratletakse summaarse riskipositsiooni alusel, võtab üksus riskimaandamise efektiivsuse hindamisel ja riskimaandamise ebaefektiivsuse mõõtmisel arvesse summaarset riskipositsiooni moodustavate objektide kombineeritud mõju. Siiski jätkatakse summaarset riskipositsiooni moodustavate objektide kohta eraldi arvestuse pidamist. See tähendab, et näiteks:

a) summaarse riskipositsiooni osaks olevaid tuletisinstrumente kajastatakse eraldi õiglasel väärtuses mõõdetud vara või kohustistena;

b) kui summaarse riskipositsiooni osaks olevate objektide vahel määratletakse riskimaandamissuhte, peab tuletisinstrumenti summaarsele riskipositsioonile lisamise viis olema kooskõlas vastava tuletisinstrumenti kui riskimaandamisinstrumenti määratlusega summaarse riskipositsiooni tasemel. Näiteks kui üksus jätab tuletisinstrumenti kui summaarse riskipositsiooni objektide vahelises riskimaandamissuhtes osaleva riskimaandamisinstrumenti määratlusest välja selle forvardelemendi, peab ta forvardelemendi välja jätma ka siis, kui ta kajastab vastavat tuletisinstrumenti riskimaandamisobjektina kui osa summaarsest riskipositsioonist. Muul juhul sisaldab summaarne riskipositsioon tuletisinstrumenti täielikult või osaliselt.

B6.3.5 Paragrahvis 6.3.6 sätestatakse, et suure tõenäosusega kontsernisisesel tehingu välisvaluutarisk võib olla konsolideeritud raamatupidamisaruandes rahavooriski maandav tehing tingimusel, et tehing on muus valuutas kui tehingu osapoolteks oleva üksuse kasutatav valuuta ning välisvaluutarisk mõjutab konsolideeritud kasumit või kahjumit. Selleks võib üksus olla emaettevõtja, tütarettevõtja, seotud ettevõtja, ühisettevõtja või filiaal. Kui prognoositavate kontsernisisesete tehingute välisvaluutarisk ei mõjuta konsolideeritud kasumit või kahjumit, ei või kontsernisisesed tehingud olla riskimaandamisobjektid. Nii on tavaliselt litsentsitasude, intressimaksete ja halduskulude puhul sama kontserni liikmete vahel juhul, kui nendega ei ole seotud kontserniväliseid tehinguid. Kuid kui prognoositavate kontsernisisesete tehingute välisvaluutarisk mõjutab konsolideeritud kasumit või kahjumit, võivad kontsernisisesed tehingud olla riskimaandamisobjektid. Näiteks on

▼ **M53**

prognoositav varude müük või ost sama kontserni liikmete vahel, kui toimub varude edasimüümise kontsernivälisele osapoolale. Samuti võib konsolideeritud kasumit või kahjumit mõjutada prognoositav kontsernisisene masinate ja seadmete müük ühelt kontserni üksuselt, kes need valmistab, teisele kontserni üksusele, kes hakkab neid oma tegevuses kasutama. See võib juhtuda näiteks siis, kui masinaid ja seadmeid ostnud üksus arvestab nendelt kulumit ning algselt masinate ja seadmete jaoks määratud summa võib muutuda, kui prognoositav kontsernisisene tehing on muus valuutas kui ostva üksuse kasutatav valuuta.

- B6.3.6 Kui prognoositava kontsernisisese tehingu riskimaandamine vastab riskimaandamisarvestuse kasutamise kriteeriumitele, kajastatakse tekkiv kasum või kahjum muus koondkasumis või eemaldatakse sellest vastavalt paragrahvile 6.5.11. Asjakohane ajavahemik või ajavahemikud, mille jooksul maandatava tehingu välisvaluutarisk mõjutab kasumit või kahjumit, on siis, kui see mõjutab konsolideeritud kasumit või kahjumit.

Riskimaandamisobjektide määratlemine

- B6.3.7 Komponent on tervikobjektist väiksem riskimaandamisobjekt. Seega kajastab komponent ainult mõnda tervikobjekti riski või kajastab riske ainult teatud määral (näiteks objekti osa määratlemise korral).

Riskikomponendid

- B6.3.8 Riskimaandamisobjektina määratlemise kriteeriumitele vastamiseks peab riskikomponent olema finants- või mittefinantsobjekti eraldi kindlaks tehtav komponent ning objekti rahavoogude või õiglase väärtuse muutused, mille põhjuseks saab pidada kõnealuse riskikomponendi muutusi, peavad olema usaldusväärselt mõõdetavad.
- B6.3.9 Et teha kindlaks, millised riskikomponendid vastavad riskimaandamisobjektina määratlemise kriteeriumitele, hindab üksus selliseid riskikomponente konkreetses turustruktuuris, millega riskid on seotud ja kus toimub riskimaandamistegevus. Selle kindlaksmääramiseks on vaja hinnata asjakohaseid fakte ja asjaolusid, mis on eri riskide ja turgude puhul erinevad.
- B6.3.10 Riskikomponentide määratlemisel riskimaandamisobjektidena võtab üksus arvesse seda, kas riskikomponendid on lepingus selgelt sätestatud (lepingus sätestatud riskikomponendid) või sisalduvad oma objekti õiglases väärtuses või rahavoogudes (lepingus sätestamata riskikomponendid). Lepingus sätestamata riskikomponendid võivad olla seotud objektidega, mis ei ole lepingud (näiteks prognoositavad tehingud), või lepingutega, milles ei ole komponenti selgelt sätestatud (näiteks siduv kohustus, mis sisaldab ainult ühte hinda, mitte hinnakujundusvalemit, millega seostatakse erinevaid alusobjekte). Näiteks:

▼ M53

a) üksusel A on pikaajaline maagaasi tarneleping, mille kohaselt gaasi hind määratakse kindlaks lepingus sätestatud valemiga, mis seostab omavahel kaupu ja muid tegureid (näiteks gaasiõli, kütteõli ja muud komponendid, näiteks veokulud). Üksus A maandab kõnealuse tarnelepingu gaasiõli komponendi riski gaasiõli forvardlepingu abil. Kuna gaasiõli komponent on sätestatud tarnelepingu tingimustes, on tegemist lepingus sätestatud riskikomponendiga. Tänu hinnakujundusvalemile järeltab üksus A seega, et gaasiõli hinnarisk on selgelt eristatav. Samal ajal on olemas gaasiõli forvardlepingute turg. Seega järeltab üksus A, et gaasiõli hinnarisk on usaldusväärselt mõõdetav. Järelikult on tarnelepingus sisalduv gaasiõli hinnarisk riskikomponent, mis vastab riskimaandamisobjektina määratlemise kriteeriumitele;

b) üksus B maandab tulevaste kohviostude riski oma tootmisprognoosi põhjal. Prognoositud ostukoguse osaline riskimaandamine algab kuni 15 kuud enne tarnet. Aja jooksul (tarnekuupäeva lähenedes) suurendab üksus B maandatud riskiga kogust. Üksus B kasutab kohvi hinnariski maandamiseks kahte liiki lepinguid:

i) börsil kaubeldavad kohvi futuurlepingud ja

ii) Colombiast kindlasse tootmiskohta tarnitava Arabica kohvi tarnelepingud. Nimetatud lepingute kohaselt määratakse kohvi tonni hind kindlaks börsil kaubeldavate kohvi futuurlepingute hinna põhjal, millele hinnakujundusvalemit kasutades liidetakse fikseeritud hinnaerinevus ja muutuv logistikateenuste tasu. Kohvi tarneleping on täitmisele kuuluv leping, mille kohaselt üksus B saab tegeliku kohvitarne.

Käimasoleva saagikoristusperioodiga seotud tarnete korral võimaldab kohvi tarnelepingute sõlmimine üksusel B fikseerida hinnaerinevuse tegelikult ostetud kohvi kvaliteedi (Colombiast pärit Arabica kohv) ja börsil kaubeldava futuurlepingu aluseks oleva võrdluskvaliteedi vahel. Järgmise saagikoristusperioodiga seotud kohvi tarnelepingud ei ole aga veel saadaval, mistõttu hinnaerinevust ei saa fikseerida. Üksus B kasutab käimasoleva ja järgmise saagikoristusperioodiga seotud kohvitarnete võrdluskvaliteedi komponendiga seotud hinnariski maandamiseks kohvi futuurlepinguid. Üksus B teeb kindlaks, et ta on avatud kolmele erinevale riskile: võrdluskvaliteediga seotud kohvi hinnarisk, võrdluskvaliteediga kohvi hinna ja tegelikult saadava Colombiast pärit Arabica kohvi hindade vahele vastav kohvi hinnarisk ning muutuvad logistikakulud. Käimasoleva saagikoristusperioodiga seotud tarnete korral on võrdluskvaliteediga seotud kohvi hinnarisk pärast üksuse B kohvitarnepingu sõlmimist lepingus sätestatud riskikomponent, sest hinnakujundusvalem sisaldab börsil kaubeldavate kohvi futuurlepingute hinnaindeksit. Üksus B järeltab, et kõnealune riskikomponent on selgelt eristatav ja usaldusväärselt mõõdetav. Järgmise saagikoristusperioodiga seotud tarnete kohta

▼ M53

ei ole üksus B veel kohvitarnepinguid sõlminud (st need tarned on prognoositavad tehingud). Seega on võrdluskvaliteediga seotud kohvi hinnarisk lepingus sätestamata riskikomponent. Üksus B võtab turustruktuuri analüüsid arvesse seda, kuidas kujuneb talle tulevikus tehtavate konkreetsete kohvitarnete hind. Kõnealuse turustruktuuri analüüsi põhjal järeldab üksus B seega, et prognoositavate tehingutega kaasneb ka võrdluskvaliteediga seotud kohvi hinnarisk kui selgelt eristatav ja usaldusväärselt mõõdetav riskikomponent, kuigi see on lepingus sätestamata. Järelikult võib üksus B määratleda riskikomponentidel põhinevaid riskimaandamissuhteid (seoses võrdluskvaliteediga seotud kohvi hinnariskiga) nii kohvitarnepingute kui ka prognoositavate tehingute suhtes;

- c) üksus C maandab osa tulevaste reaktiivkütuse ostude riskist oma tarbimisprognoosi põhjal kuni 24 kuud enne tarnet ja suurendab maandatud riskiga kogust aja jooksul. Üksus C kasutab kõnealuse riski maandamiseks eri liiki lepinguid sõltuvalt riskimaandamise kestusest, mis mõjutab tuletisinstrumentide likviidsust turul. Pikema kestuse korral (12–24 kuud) kasutab üksus C toornafta lepinguid, sest ainult need on turul piisavalt likviidsed. Ajavahe- miku 6–12 kuud korral kasutab üksus C gaasiõli tuletisinstrumente, sest need on piisavalt likviidsed. Kuni kuuekuulise ajavahe- miku korral kasutab üksus C reaktiivkütuse lepinguid. Üksuse C analüüs nafta ja naftasaaduste turu struktuuri kohta ning tema asjakohaste faktide ja asjaolude hinnang on järgmine:

- i) üksus C tegutseb geograafilises piirkonnas, kus toornafta võrd- lushinnana kasutatakse Brenti hinda. Toornafta kui tooraine võrdlushind mõjutab paljude rafineeritud naftasaaduste hinda, kuna see on nende põhisisend. Gaasiõli hind on rafineeritud naftasaaduste võrdlushind, mida kasutatakse üldisemalt nafta- destillaatide hinnakujunduse orientiirina. See kajastub ka üksuse C tegevuskeskkonna toornafta ja rafineeritud naftasaa- duste turgudel kaubeldavate tuletisinstrumentide liikides, näiteks:

— võrdlustoornafta futuurlepingud, mis sõlmitakse Brenti toor- nafta kohta;

— võrdlusgaasiõli futuurlepingud, mida kasutatakse destillaatide hinnakujunduse orientiirina – näiteks reaktiivkütuse hinnavahe tuletisinstrumentid katavad hinnaerinevuse reak- tiivkütuse ja kõnealuse võrdlusgaasiõli hindade vahel;

▼ M53

— võrdlusgaasiõli *crack*-hinnavahe tuletisinstrument (st toornafta ja gaasiõli hinnavahe ehk rafineerimismarginaali tuletisinstrument), mis on indekseeritud Brenti toornafta suhtes;

- ii) rafineeritud naftasaaduste hind ei sõltu sellest, millist konkreetset toornaftat konkreetsetes rafineerimistehases töödeldakse, sest kõnealused rafineeritud naftasaadused (näiteks gaasiõli ja reaktiivkütus) on standardtooted;

Seega järeldeb üksus C, et tema reaktiivkütuse ostude hinnarisk sisaldab Brenti toornaftal põhinevat toornafta hinnariski komponenti ja gaasiõli hinnariski komponenti, kuigi toornaftat ja gaasiõli ei ole üheski lepingukokkuleppes käsitletud. Üksus C järeldeb, et kõnealused kaks riskikomponenti on eraldi kindlaks tehtavad ja usaldusväärselt mõõdetavad, kuigi nad ei ole lepingus sätestatud. Järelikult võib üksus C määratleda prognoositavate reaktiivkütuse ostude suhtes riskikomponentidel põhinevaid riskimaandamissuhteid (seoses toornafta või gaasiõliga). Osutatud analüüs tähendab samuti seda, et kui üksus C kasutaks näiteks toornafta tuletisinstrumente, mis põhinevad *West Texas Intermediate*'i (WTI) toornafta hinnal, muudaksid Brenti toornafta ja WTI toornafta hinnaerinevuse muutused riskimaandamise ebaefektiivseks;

- d) üksusel D on fikseeritud intressimääraga võlainstrument. Kõnealune instrument on välja antud turukeskkonnas, kus paljusid erinevaid samaseid võlainstrumente võrreldakse nende hinnavahe järgi võrdlusintressimääraga (näiteks LIBOR) ning muutuva intressimääraga instrumendid on selles keskkonnas tavaliselt indekseeritud kõnealuse võrdlusintressimäär suhtes. Intressimäär riski maandamiseks kõnealuse võrdlusintressimäär alusel kasutatakse sageli intressimäär vahetuslepinguid, olenemata võlainstrumentide ja võrdlusintressimäär hinnavahedest. Fikseeritud intressimääraga võlainstrumentide hinna muutumine on otseses seoses võrdlusintressimäär jooksva muutumisega. Üksus D järeldeb, et võrdlusintressimäär on komponent, mis on selgelt eristatav ja usaldusväärselt mõõdetav. Järelikult võib üksus D määratleda fikseeritud intressimääraga võlainstrumenti suhtes riskikomponentidel põhinevaid riskimaandamissuhteid seoses võrdlusintressimäär riskiga.

B6.3.11 Kui riskikomponent määratletakse riskimaandamisobjektina, rakendatakse selle riskikomponendi suhtes riskimaandamisarvestuse nõudeid samal viisil, nagu neid rakendatakse muude riskimaandamisobjektide suhtes, mis ei ole riskikomponendid. Näiteks kehtivad määratlemise kriteeriumid, sealhulgas tingimus, et riskimaandamissuhe peab vastama riskimaandamise efektiivsuse nõuetele ning riskimaandamise ebaefektiivsust tuleb mõõta ja kajastada.

▼ **M53**

B6.3.12 Üksus võib samuti määratleda riskimaandamisobjekti ainult neid rahavoogude või õiglase väärtuse muutusi, mis on kõrgemad või madalamad teatud hinnast või muust muutujast (ühepoolne risk). Riskimaandamisinstrumendiks oleva ostetud optsiooni sisemine väärtus (eeldades, et sellel on samasugused põhitingimused nagu määratletud riskil), kuid mitte selle ajaväärtus, peegeldab maandatava alusinstrumendi või –teingu ühepoolset riski. Näiteks võib üksus määratleda tulevaste rahavoogude tulemuste kõikumise, mis tuleneb prognoositava kaubaostu hinnatõusust. Sellises olukorras määratleb üksus ainult kindlaksmääratud tasemest kõrgemast hinnatõusust tulenevaid rahavoo kahjumeid. Maandatav risk ei hõlma ostetud optsiooni ajaväärtust, kuna ajaväärtus ei ole sellise prognoositava teingu komponent, mis mõjutab kasumit või kahjumit.

B6.3.13 Kehtib vaidlustatav eeldus, et lepingus sätestamata inflatsioonirisk ei ole selgelt eristatav ja usaldusväärselt mõõdetav ning seetõttu ei saa seda määratleda finantsinstrumendi riskikomponendina. Mõnel vähesel juhul on siiski võimalik teha kindlaks inflatsiooniriski riskikomponenti, mis on selgelt eristatav ja usaldusväärselt mõõdetav inflatsioonikeskkonna ja asjaomase võlaturu konkreetsete asjaolude tõttu.

B6.3.14 Näiteks annab üksus laenu keskkonnas, kus inflatsiooniga seotud võlakirjade mahu ja tähtaegade struktuur annab tulemuseks piisavalt likviidse turu, mis võimaldab konstrueerida nullkuponiga tegelike intressimäärade tähtaegade struktuuri. See tähendab, et vastava valuuta jaoks on inflatsioon oluline tegur, mida võlaturul käsitlevad eraldi. Sellistel asjaoludel saaks inflatsiooniriski komponendi määratleda maandatud riskiga võlainstrumendi rahavoogude diskonteerimisega, kasutades nullkuponiga tegelike intressimäärade tähtaegade struktuuri (st sarnaselt sellega, kuidas on võimalik määratleda riskivaba (nominaalse) intressimäära komponenti). Seevastu paljudel juhtudel ei ole inflatsiooniriski komponent selgelt eristatav ja usaldusväärselt mõõdetav. Näiteks annab üksus ainult nominaalse intressimääraga laenu inflatsiooniga seotud võlakirjade turul, mis ei ole piisavalt likviidne, et võimaldada nullkuponiga tegelike intressimäärade tähtaegade struktuuri konstrueerimist. Sellisel juhul ei toeta turustruktuuri ning faktide ja asjaolude analüüs üksuse järeldust, et inflatsioon on oluline tegur, mida võlaturul käsitlevad eraldi. Seega ei saa üksus ümber lükata vaidlustatavat eeldust, et lepingus sätestamata inflatsioonirisk ei ole selgelt eristatav ja usaldusväärselt mõõdetav. Järelikult ei vastaks inflatsiooniriski komponent riskimaandamisobjektina määratlemise kriteeriumitele. See järeldus kehtib olenemata sellest, kas üksusel on tegelikult olemas mõni inflatsiooniriski maandamise instrument. Eelkõige ei saa üksus kaudselt tuletada tegeliku inflatsiooniriski maandamise instrumendi tingimusi nii, et ta lihtsalt projitseerib selle tingimused nominaalse intressimääraga võlale.

B6.3.15 Inflatsiooniga seotud kajastatud võlakirja rahavoogude lepingus sätestatud inflatsiooniriski komponent (eeldades, et puudub vajadus tuletisinstrumendi tunnustega väärtpaberi eraldi arvestamiseks) on eraldi kindlaks tehtav ja usaldusväärselt mõõdetav seni, kuni instrumendi muud rahavood ei ole inflatsiooniriski komponendi poolt mõjutatavad.

▼ **M53***Nominaalsumma komponendid*

- B6.3.16 Riskimaandamissuhtes saab riskimaandamisobjektina määratleda nominaalsumma kahte liiki komponente: tervikobjekti osaks olev komponent või kihikomponent. Komponenti liik muudab arvestustulemust. Üksus määratleb arvestuse eesmärgil komponendi järjepidevalt koos oma riskimaandamise eesmärgiga.
- B6.3.17 Osaks oleva komponendi näide on 50 protsenti laenu lepingulistest rahavoogudest.
- B6.3.18 Kihikomponent võidakse eristada kindlaksmääratud, kuid avatud üldkogumist või kindlaksmääratud nominaalsummast. Näiteks:
- a) osa rahalise tehingu mahust, näiteks välisvaluutas toimuva müügi rahavoo järgmised 10 VVÜ-d pärast 201X. aasta märtsis saadava rahavoo esimest 20 VVÜ-d ⁽¹⁾;
 - b) osa füüsilisest mahust, näiteks asukohas XYZ hoitava maagaasi alumine kiht suurusega viis miljonit kuupmeetrit;
 - c) osa füüsilisest või muust tehingumahust, näiteks esimesed 100 barrelit 201X. aasta juunis ostetavast naftast või esimesed 100 MWh 201X. aasta juunis müüdavast elektrist; või
 - d) üks kiht riskimaandamisobjekti nominaalsummast, näiteks viimased 80 miljonit VÜ-d 100 miljoni VÜ suurusest siduvast kohustusest, 20 miljoni VÜ suurune alumine kiht 100 miljoni VÜ väärtuses fikseeritud intressimääraga võlakirjast või 30 miljoni VÜ suurune ülemine kiht 100 miljoni VÜ suurusest fikseeritud intressimääraga võlast, mis on õiglasel väärtuses ette makstav (kindlaksmääratud nominaalsumma on 100 miljonit VÜ-d).
- B6.3.19 Kui õiglase väärtuse riskimaandamisel määratletakse kihikomponent, määratleb üksus selle kindlaksmääratud nominaalsummast. Kriteeriumitele vastava õiglase väärtuse riskimaandamise nõuete täitmiseks mõeldakse üksus riskimaandamisobjekti uuesti, et teha kindlaks õiglase väärtuse muutused (nt mõeldakse objektile uuesti maandatud riskist tulevaid õiglase väärtuse muutusi). Õiglase väärtuse riskimaandamise korrigeerimine tuleb kajastada kasumiaruandes hiljemalt objekti kajastamise lõpetamise ajal. Järelikult on vaja jälgida objekti, millega on seotud õiglase väärtuse riskimaandamise korrigeerimine. Õiglase väärtuse riskimaandamisel kasutatava kihikomponendi puhul peab üksus sel eesmärgil jälgima nominaalsummat, millest see on määratletud. Näiteks paragrahvi B6.3.18 punktis d sätestatud juhul tuleb 20 miljoni VÜ suuruse alumise kihi või 30 miljoni VÜ suuruse ülemise kihi jälgimiseks jälgida kogu kindlaksmääratud nominaalsummat, milleks on 100 miljonit VÜ-d.
- B6.3.20 Ettemakse optsiooni sisaldav kihikomponent ei vasta õiglase väärtuse riskimaandamisel riskimaandamisobjektina määratlemise kriteeriumitele, kui ettemakse optsiooni õiglast väärtust mõjutavad maandatud riski muutused. See tingimus ei kehti juhul, kui määratud kihis on riskimaandamisobjekti õiglase väärtuse muutuse kindlaksmääramisel arvesse võetud seotud ettemakse optsiooni mõju.

⁽¹⁾ Käesolevas standardis väljendatakse rahalisi summasid „valuutaühikutes“ (VÜ) ja „välisvaluutaühikutes“ (VVÜ).

▼ **M53***Objekti komponentide ja kogu rahavoogude vaheline suhe*

B6.3.21 Kui finants- või mittefinantsobjekti rahavoogude komponent määratakse riskimaandamisobjektina, ei tohi vastav komponent olla suurem kui tervikobjekti kogu rahavood. Siiski võib riskimaandamisobjektina määratleda ja ainult ühe konkreetse riski suhtes maandada (näiteks ainult nende muutuste suhtes, mis tulenevad LIBORi või võrdluskaua hinna muutustest) tervikobjekti kõik rahavood.

B6.3.22 Näiteks kui finantskohustise sisemine intressimäär on LIBORi määraast väiksem, ei saa üksus määratleda:

a) kohustise komponenti, mis on võrdne LIBORi määraga (millele õiglase väärtuse riskimaandamise korral lisandub põhisumma), ja

b) negatiivset jääkkomponenti.

B6.3.23 Fikseeritud intressimääraga finantskohustise korral, mille sisemine intressimäär on (näiteks) 100 baaspunkti võrra LIBORist väiksem, võib üksus siiski määratleda riskimaandamisobjektina kõnealuse tervikkohustise (st põhisumma, millele on liidetud 100 baaspunkti võrra vähendatud LIBORi määraga intress) väärtuse muutuse selle osa, mis on tingitud LIBORi muutustest. Kui fikseeritud intressimääraga finantsinstrumendi riski maandatakse teatud ajal pärast selle väljaandmist ja intressimäärad on vahepeal muutunud, võib üksus määratleda objekti eest makstavast lepingujärgsest intressimääraast suurema viitemääraga võrduva riskikomponendi. Üksus võib seda teha tingimusel, et viitemäär on väiksem kui sisemine intressimäär, mis on arvutatud eeldusel, et üksus ostis instrumendi riskimaandamisobjekti esmakordse määratlemise päeval. Näiteks oletagem, et üksus annab välja fikseeritud intressimääraga finantsvara väärtuses 100 VÜd, millel on 6-protsendiline sisemine intressimäär ajal, mil LIBOR on 4 protsenti. Ta hakkab selle vara riske teatud aja möödudes maandama, kui LIBOR on tõusnud 8 protsendini ja vara õiglase väärtus on langenud 90 VÜ-ni. Üksus arvutab, et kui ta oleks ostanud vara sel kuupäeval, mil ta esimest korda määratles seotud LIBORi intressimäära riskimaandamisobjektina, siis vara kehtinud õiglase väärtuse 90 VÜ põhjal oleks selle sisemine tulusus olnud 9,5 protsenti. Kuna LIBOR on sellest sisemisest tulususest väiksem, saab üksus määratleda 8-protsendilise LIBORi osa, mis koosneb osaliselt lepingujärgsest intressi rahavoogudest ja osaliselt erinevusest praeguse õiglase väärtuse (st 90 VÜd) ja lõpptähtajal tagasimakstava summa vahel (st 100 VÜd).

B6.3.24 Kui muutuva intressimääraga finantskohustise eest makstakse intressi (näiteks) 20 baaspunkti (alampiiriga null baaspunkti) võrra vähendatud kolme kuu LIBORi alusel, võib üksus riskimaandamisobjektina määratleda selle tervikkohustise (st 20 baaspunkti, kaasa arvatud alampiir, võrra vähendatud kolme kuu LIBOR) need rahavood, mis on tingitud LIBORi muutustest. Seega seni, kuni kohustise järelejäanud kehtivusaja kolme kuu LIBORi forvard-kõver ei lange alla 20 baaspunkti, muutuvad riskimaandamisobjekti rahavood samuti nagu kohustisel,

▼ **M53**

mille eest makstakse intressi kolme kuu LIBORi määra alusel nii, et hinnavahe on null või positiivne. Kui aga kohustise (või selle osa) järelejäänud kehtivusaja kolme kuu LIBORi forvard-köver langeb alla 20 baaspunkti, muutuvad riskimaandamisobjekti rahavood vähem kui kohustisel, mille eest makstakse intressi kolme kuu LIBORi määra alusel nii, et hinnavahe on null või positiivne.

- B6.3.25 Sarnane mitterahalise objekti näide on kindlast naftamaardlast saadav kindlat tüüpi toornafta, mille hind määratakse asjakohase võrdlustoor-nafta hinna alusel. Kui üksus kasutab selle toornafta müügilepingus hinnakujundusvalemit, mille kohaselt toornafta hind võrdub 10 VÜ (alampiiriga 15 VÜ) võrra vähendatud võrdlustoor-nafta hinnaga, võib üksus riskimaandamisobjektina määratleda kõik müügilepingust tulenevad rahavoogude muutused, mis on tingitud võrdlustoor-nafta hinna muutumisest. Üksus ei saa siiski määratleda komponenti, mis võrdub võrdlustoor-nafta hinna muutuse täismääraga. Seega kuni (iga tarne) forvardhind ei lange alla 25 VÜ, muutuvad riskimaandamisob-jekti rahavood samuti nagu toornafta müük võrdlustoor-nafta hinnaga (või positiivse hinnavahega). Kui aga mis tahes tarne forvardhind langeb alla 25 VÜ, on riskimaandamisobjekti rahavoogude muutus väiksem kui toornafta müügil võrdlustoor-nafta hinnaga (või positiivse hinnavahega).

Riskimaandamisarvestuse kasutamise kriteeriumid (osa 6.4)

Riskimaandamise efektiivsus

- B6.4.1 Riskimaandamise efektiivsus on see ulatus, millega riskimaandami-sinstrumendi õiglase väärtus või rahavood tasakaalustavad riskimaan-damisobjekti õiglase väärtuse või rahavoogude muutusi (näiteks kui riskimaandamisobjekt on riskikomponent, on objekti õiglase väärtuse või rahavoogude vastav muutus selline muutus, mis on tingitud maan-datud riskist). Riskimaandamise ebaefektiivsus on see ulatus, mille võrra riskimaandamisinstrumendi õiglase väärtuse või rahavoogude muutused on suuremad või väiksemad riskimaandamisobjekti omadest.
- B6.4.2 Üksus analüüsib riskimaandamissuhte määratlemisel ja pidevalt riski-maandamise ebaefektiivsuse allikaid, mis eeldatavasti mõjutavad riski-maandamissuhet selle kehtivusaja jooksul. Kõnealuse analüüsi (mis hõlmab kõiki paragrahvi B6.5.21 kohaseid riskimaandamissuhte tasa-kaalustamisest tulenevaid ajakohastamisi) alusel hindab üksus, kas riskimaandamise efektiivsuse nõuded on täidetud.
- B6.4.3 Kahtluste vältimiseks tuleb märkida, et mõju, mida avaldab algse vastaspoole asendamine kliiriva vastaspoolega ning paragrahvis 6.5.6 kirjeldatud seonduvate muudatuste tegemine, võetakse arvesse riski-maandamisinstrumendi mõõtmisel ning seega riskimaandamise efek-tiivsuse hindamisel ja riskimaandamise efektiivsuse mõõtmisel.

▼ **M53*****Majanduslik suhe riskimaandamisobjekti ja riskimaandamisinstrumendi vahel***

- B6.4.4 Majandusliku suhte olemasolu nõue tähendab, et riskimaandamisinstrumendi ja riskimaandamisobjekti väärtused liiguvad üldjuhul vastassuunas sama riski tõttu, milleks on maandatud risk. Seega peab esinema eeldus, et riskimaandamisinstrumendi väärtus ja riskimaandamisobjekti väärtus muutuvad süstemaatiliselt vastavalt sama alusvara liikumistele, mis on majanduslikult seotud nii, et nad reageerivad maandatud riskile (näiteks Brenti ja WTI toornafta) sarnasel viisil.
- B6.4.5 Kui alusvarad ei ole samad, kuid on majanduslikult seotud, võib tekkida olukordi, kus riskimaandamisinstrumendi ja riskimaandamisobjekti väärtused liiguvad samas suunas, näiteks seetõttu, et kahe seotud alusvara hinnaerinevus muutub, samal ajal kui alusvarad ise oluliselt ei liigu. See on endiselt kooskõlas riskimaandamisinstrumendi ja riskimaandamisobjekti majandusliku suhtega, kui võib endiselt eeldada, et riskimaandamisinstrumendi ja riskimaandamisobjekti väärtused liiguvad alusvara liikumise korral üldjuhul vastassuunas.
- B6.4.6 Majandusliku suhte olemasolu hindamine hõlmab riskimaandamis-suhte võimaliku käitumise analüüsi selle kehtivusajal eesmärgiga teha kindlaks, kas selle puhul võib eeldada riskimaandamise eesmärgi saavutamist. Ainult kahe muutuja statistilise korrelatsiooni olemasolu iseenesest ei võimalda veel teha järeldust, et majanduslik suhe on olemas.

Krediidiriski mõju

- B6.4.7 Kuna riskimaandamisarvestuse mudel põhineb üldisel ideel riskimaandamisinstrumendi ja riskimaandamisobjekti kasumite ja kahjumite vastastikusest tasaarvestamisest, sõltub riskimaandamise efektiivsus lisaks nimetatud objektide vahelisele majanduslikule suhtele (st nende alusvaras toimuvatele muutustele) ka krediidiriski mõjust nii riskimaandamisinstrumendi kui ka riskimaandamisobjekti väärtusele. Krediidiriski mõju tähendab, et isegi riskimaandamisinstrumendi ja riskimaandamisobjekti vahelise majandusliku suhte olemasolu korral võib tasakaalustamise tase muutuda ebatühtlaseks. See võib olla tingitud riskimaandamisinstrumendi või riskimaandamisobjekti krediidiriski muutumisest sellisel määral, et krediidirisk hakkab avaldama majanduslikust suhtest (st alusvaras toimuvate muutuste mõjust) tulenevatele muutustele domineerivat mõju. Domineerivat mõju põhjustab selline määr, mille korral krediidiriskist tulenev kahjum (või kasum) tühistab alusvaras toimuvate muutuste mõju riskimaandamisinstrumendi või riskimaandamisobjekti väärtusele, isegi kui need muutused on olulised. Seevastu ei tekita domineerivat mõju olukord, kus konkreetse perioodi jooksul alusvaras suuri muutusi ei toimu ning isegi väikesed krediidiriskiga seotud muutused riskimaandamisinstrumendi või riskimaandamisobjekti väärtuses võivad mõjutada väärtust rohkem kui alusvara.

▼ **M53**

- B6.4.8 Näide krediidiriski domineerivast mõjust riskimaandamissuhte on olukord, kus üksus kasutab kauba hinnariski maandamiseks tagatiseta tuletisinstrumenti. Kui vastava tuletisinstrumenti vastaspoole krediidi-kõlblikkus oluliselt halveneb, võib vastaspoole krediidikõlblikkuse muutuste mõju kaaluda üles kauba hinna muutuste mõju riskimaandamisinstrumenti õiglasele väärtusele, samas kui riskimaandamisobjekti väärtuse muutused sõltuvad suuresti kauba hinna muutustest.

Riskimaandamise suhtarv

- B6.4.9 Vastavalt riskimaandamise efektiivsuse nõuetele peab riskimaandamissuhte maandamise suhtarv langema kokku arvuga, mis tuleneb üksuse tegelikult maandatud riskimaandamisobjektide hulgast ja riskimaandamisinstrumentide hulgast, mida üksus tegelikult kasutab sellise hulga riskimaandamisobjektide riski maandamiseks. Seega kui üksus maandab objekti riskist vähem kui 100 protsenti, näiteks 85 protsenti, kasutab ta riskimaandamissuhte määratlemiseks sama riskimaandamisinstrumentide hulgast, mida üksus tegelikult kasutab nimetatud 85 protsendi maandamiseks. Kui üksus sarnaselt kasutab riski maandamiseks nominaalsummana näiteks finantsinstrumenti 40 ühikut, määratleb ta riskimaandamissuhte riskimaandamise suhtarvuga, mis tuleneb nimetatud 40 ühikust (st üksus ei tohi kasutada riskimaandamise suhtarvu, mis põhineb suuremal ühikute hulgal, kui ta võib kokku omada, või väiksemal ühikute hulgal) ja nende riskimaandamisobjektide hulgast, mille riski ta kõnealuse 40 ühikuga tegelikult maandab.

- B6.4.10 Riskimaandamissuhte määratlus, mis tuleneb üksuse tegelikult kasutatavate riskimaandamisobjektide ja riskimaandamisinstrumentide hulgale vastavast riskimaandamise suhtarvust, ei tohi siiski peegeldada riskimaandamisobjekti ja riskimaandamisinstrumenti kaalutegurite ebavõrdsust, mille tagajärjel maandamine muutuks ebaefektiivseks (olenemata selle kajastamisest või mittekajastamisest) ja saadav arvestustulemus ei oleks kooskõlas riskimaandamisarvestuse eesmärgiga. Seega peab üksus riskimaandamissuhte määratlemise eesmärgil korregerima tegelikult kasutatavate riskimaandamisobjektide ja riskimaandamisinstrumentide kogusest tulenevat riskimaandamise suhtarvu, kui see on vajalik kirjeldatud ebavõrdsuse vältimiseks.

- B6.4.11 Näiteid asjakohastest kaalutlustest, kui hinnatakse, kas mõni arvestustulemus on vastuolus riskimaandamisarvestuse eesmärgiga:

- a) kas soovitud riskimaandamise suhtarv on määratud kindlaks selleks, et vältida rahavoo riskimaandamise korral riskimaandamise ebaefektiivsuse kajastamist või et saavutada õiglase väärtuse riskimaandamise korrektsiooni eesmärgiga suurendada õiglase väärtuse arvestuse kasutamist, kuid ilma riskimaandamisinstrumenti õiglase väärtuse muutusi tasakaalustamata;

▼ **M53**

- b) kas riskimaandamisobjekti ja riskimaandamisinstrumendi konkreetsete kaalutegurite kasutamisel on majanduslik põhjendus, kuigi see põhjustab riskimaandamise ebaefektiivsust. Näiteks üksus sõlmib riskimaandamisinstrumendi lepingu ja määrab selle hulga, mis ei vasta riskimaandamisobjekti parima riskimaandamise hulgale, sest riskimaandamisinstrumentide standardne maht ei võimalda üksusel sõlmida täpselt sellise hulga riskimaandamisinstrumentide lepingut („tehingukoguse probleem”). Selle näiteks on üksus, mis maandab 100 tonni kohvi ostude riski standardsete kohvi futuurlepingutega, mille maht on 37 500 naela. Üksus võib sajatonnise ostukoguse riski maandamiseks kasutada viit või kuut lepingut (vastavalt 85 või 102,1 tonnile). Sellisel juhul kasutab üksus riskimaandamissuhte määramiseks riskimaandamise suhtarvu, mis tuleneb tegelikult kasutatavate kohvi futuurlepingute arvust, sest riskimaandamisobjekti ja riskimaandamisinstrumendi kaalutegurite mittevastavuse tagajärjel tekkiv riskimaandamise ebaefektiivsus ei tekitaks riskimaandamisarvestuse eesmärgiga vastuolus olevat arvestustulemust.

Riskimaandamise efektiivsuse nõuetele vastavuse hindamise sagedus

- B6.4.12 Üksus hindab riskimaandamissuhte alustamisel ja jooksvalt, kas riskimaandamissuhe vastab riskimaandamise efektiivsuse nõuetele. Üksus teostab jooksvat hindamist vähemalt igal aruandekuupäeval või riskimaandamise tõhususe nõudeid mõjutavate asjaolude olulise muutumise korral olenevalt sellest, kumb saabub esimesena. Hindamine on seotud ootustega riskimaandamise efektiivsusele ning on seetõttu ainult tulevikku vaatav.

Riskimaandamise efektiivsuse nõuetele vastavuse hindamise meetodid

- B6.4.13 Käesolevas standardis ei täpsustata meetodit, mille kohaselt hinnatakse, kas riskimaandamissuhe vastab riskimaandamise efektiivsuse nõuetele. Üksus peab siiski kasutama meetodit, mis võimaldab arvesse võtta riskimaandamissuhte olulisi tunnuseid, kaasa arvatud riskimaandamise ebaefektiivsuse allikaid. Kõnealustest asjaoludest olenevalt võib hindamismeetod olla kvalitatiivne või kvantitatiivne.
- B6.4.14 Näiteks kui riskimaandamisinstrumendi ja riskimaandamisobjekti olulised tingimused (näiteks nominaalsumma, tähtaeg ja alusvara) kattuvad või on väga sarnased, võib üksusel olla võimalik selliste oluliste tingimuste kvalitatiivse hindamise põhjal järeldada, et riskimaandamisinstrumendi ja riskimaandamisobjekti väärtused liiguvad sama riski tõttu üldjuhul vastassuunas ning seega on riskimaandamisobjekti ja riskimaandamisinstrumendi vahel majanduslik suhe (vt paragrahvid B6.4.4–B6.4.6).
- B6.4.15 Asjaolu, et tuletisinstrument on riskimaandamisinstrumendina määramise ajal rahas või rahast väljas, et tähenda iseenesest, et kvalitatiivne hindamine ei ole sobilik. See sõltub sellest, kas kõnealusest asjaolust tuleneva riskimaandamise ebaefektiivsuse määr võib olla nii suur, et seda ei saa kvalitatiivse hindamisega piisavalt hõlmata.

▼ M53

- B6.4.16 Seevastu kui riskimaandamisinstrumendi ja riskimaandamisobjekti olulised tingimused ei ole sarnased, tekib tasakaalustamise ulatuse suhtes suurem ebakindlus. Järelikult on riskimaandamise efektiivsust riskimaandamissuhte kestuse jooksul raskem ennustada. On võimalik, et sellises olukorras saab üksus teha järelduse riskimaandamisobjekti ja riskimaandamisinstrumendi vahelise majandusliku suhte olemasolu kohta üksnes kvantitatiivse hindamise alusel (vt paragrahvid B6.4.4–B6.4.6). Mõnes olukorras võib kvantitatiivne hindamine olla vajalik ka selleks, et hinnata, kas riskimaandamissuhte määratlemiseks kasutatud riskimaandamise suhtarv vastab riskimaandamise efektiivsuse nõuetele (vt paragrahvid B6.4.9–B6.4.11). Üksus võib kasutada nimetatud kahe eri eesmärgi saavutamiseks sama või erinevaid meetodeid.
- B6.4.17 Riskimaandamise efektiivsust mõjutavate asjaolude muutumise korral võib üksusel tekkida vajadus muuta meetodit, mille kohaselt hinnatakse, kas riskimaandamissuhte vastab riskimaandamise efektiivsuse nõuetele, et tagada riskimaandamissuhte oluliste tunnuste, kaasa arvatud riskimaandamise ebaefektiivsuse allikate jätkuv arvessevõtmine.
- B6.4.18 Üksuse riskijuhtimine on põhiline teabeallikas, mille põhjal hinnatakse, kas riskimaandamissuhte vastab riskimaandamise efektiivsuse nõuetele. See tähendab, et otsustamise eesmärgil kasutatavat juhtimisteavet (või analüüsi) saab kasutada alusena, mille põhjal hinnatakse, kas riskimaandamissuhte vastab riskimaandamise efektiivsuse nõuetele.
- B6.4.19 Üksuse riskimaandamissuhet käsitlev dokumentatsioon sisaldab teavet selle kohta, kuidas üksus kavatseb hinnata riskimaandamise efektiivsuse nõuete täitmist, sealhulgas kasutatava meetodi või meetodite kohta. Meetodite muutmise korral ajakohastatakse riskimaandamissuhet käsitlevat dokumentatsiooni (vt paragrahv B6.4.17).

Kriteeriumitele vastavate riskimaandamissuhete arvestus (osa 6.5)

- B6.5.1 Õiglase väärtuse riskimaandamise näiteks on riskimaandamine, millega maandatakse fikseeritud intressimääraga võlainstrumendi õiglase väärtuse muutuste riski, mis tuleneb intressimäärade muutustest. Sellise riskimaandamisinstrumendi võib sõlmida kas emitent või instrumendi valdaja.
- B6.5.2 Rahavoogude riskimaandamise eesmärk on lükata riskimaandamisinstrumendist saadav kasum või kahjum edasi perioodi või perioodidesse, mil maandatud riskiga eeldatavad tulevased rahavood mõjutavad kasumit või kahjumit. Rahavoogude riskimaandamise näiteks on vahetuslepingu kasutamine, et muuta ujuva intressimääraga võlg (mida mõõdetakse amortiseeritud soetusmaksumuses või õiglases väärtuses) fikseeritud intressimääraga võlaks (st tulevase tehingu riskimaandamine, mille puhul maandatavad tulevased rahavood on tulevased intressimaksud). Seevastu pärast soetamist õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatava omakapitaliinstrumendi kavandatav ost on näide objektist, mis ei saa olla rahavoogude riskimaandamises riskimaandamisobjektiks, sest riskimaandamisinstrumendist saadavat edasi lükatud kasumit või kahjumit ei oleks võimalik nõuetekohaselt liigitada kasumiks või kahjumiks selles perioodis, mil see toimiks tasakaalustavalt. Samal põhjusel ei saa rahavoogude riskimaandamises riskimaandamisobjektiks olla kavandatav omakapitaliinstrumendi ost, mida pärast soetamist kajastatakse õiglases väärtuses koos õiglase väärtuse muutustega muus koondkasumis.

▼ **M53**

- B6.5.3 Siduva kohustuse riskimaandamine (näiteks kütusehinna muutuse riski maandamine seoses elektrihaami kajastamata lepingulise siduva kohustusega osta kütust fikseeritud hinnaga) maandab õiglase väärtuse muutuse riski. Seega selline riskimaandamine on õiglase väärtuse riskimaandamine. Kuid paragrahvi 6.5.4 kohaselt saab siduva kohustuse välisvaluutariski maandamist arvestada alternatiivselt rahavoogude riskimaandamisena.

Riskimaandamise ebaefektiivsuse mõõtmine

- B6.5.4 Riskimaandamise ebaefektiivsuse mõõtmisel võtab üksus arvesse raha ajaväärtust. Järelikult määratleb üksus riskimaandamisobjekti väärtuse nüüdiseväärtuse põhjal ja seega hõlmab riskimaandamisobjekti väärtuse muutus ka raha ajaväärtuse mõju.

- B6.5.5 Üksus võib riskimaandamise ebaefektiivsuse mõõtmise eesmärgil riskimaandamisobjekti väärtuse muutuse arvutamiseks kasutada tuletisinstrumenti, mille tingimused kattuvad riskimaandamisobjekti oluliste tingimustega (seda nimetatakse tavaliselt hüpoteetiliseks tuletisinstrumentiks) ning näiteks prognoositava tehingu riskimaandamise kalibreerimiseks kasutatakse maandatud riskiga hinna (või intressimäära) taset. Näiteks kui riskimaandamist kasutati praegusel turutasemel kahepoolse riski suhtes, oleks hüpoteetiliseks tuletisinstrumentiks hüpoteetiline forvardleping, mille väärtus riskimaandamissuhte määratlemise hetkel võrduks nulliga. Kui riskimaandamist kasutati näiteks ühepoolse riski suhtes, esindaks hüpoteetiline tuletisinstrument hüpoteetilise optsiooni sisemist väärtust, mis on riskimaandamissuhte määratlemise hetkel rahas, kui maandatud riskiga hinnatase vastab praegusele turutasemele, või rahast väljas, kui maandatud riskiga hinnatase ületab (või pika positsiooni riskimaandamise korral on allpool) praegust turutaset. Hüpoteetilise tuletisinstrumenti kasutamine on üks võimalus, kuidas arvutada riskimaandamisobjekti väärtuse muutust. Hüpoteetiline tuletisinstrument jälgendab riskimaandamisobjekti ning annab seega samasuguse tulemuse nagu siis, kui väärtuse muutmise kindlakstegemiseks oleks kasutatud teistsugust meetodit. Seega ei ole hüpoteetilise tuletisinstrumenti kasutamine iseseisev meetod, vaid matemaatiline abivahend, mida saab kasutada ainult riskimaandamisobjekti väärtuse arvutamiseks. Järelikult ei saa hüpoteetilise tuletisinstrumenti abil lisada riskimaandamisobjekti väärtusesse omadusi, mis on olemas üksnes riskimaandamisinstrumentis (aga mitte riskimaandamisobjektis). Selle näiteks on välisvaluutas nomineeritud võlg (olenemata sellest, kas see on fikseeritud või muutuva intressimääraga). Kui sellise võla väärtuse muutuse või selle rahavoogude kumulatiivse muutuse nüüdiseväärtuse arvutamiseks kasutatakse hüpoteetilist tuletisinstrumenti, ei saa hüpoteetilise tuletisinstrumentiga lihtsalt kaudselt tuletada valuutade vahetamise kulu, kuigi tegelikud tuletisinstrumentid, mille alusel valuutasid vahetatakse, võivad sellist kulu sisaldada (näiteks erinevate valuutade intressimäära vahetuslepingud).

- B6.5.6 Hüpoteetilise tuletisinstrumenti abil kindlaks tehtud riskimaandamisobjekti väärtuse muutuse põhjal võib hinnata ka seda, kas riskimaandamissuhte vastab riskimaandamise efektiivsuse nõuetele.

▼ **M53*****Riskimaandamissuhte tasakaalustamine ja riskimaandamise suhtarvu muutmine***

- B6.5.7 Tasakaalustamine tähendab juba olemasoleva riskimaandamissuhte riskimaandamisobjekti või riskimaandamisinstrumendi määratletud koguste korrigeerimist eesmärgiga säilitada riskimaandamise suhtarv, mis vastab riskimaandamise efektiivsuse nõuetele. Riskimaandamisobjekti või riskimaandamisinstrumendi määratletud koguste muutmist muul eesmärgil ei käsitata käesoleva standardi rakendamisel tasakaalustamisena.
- B6.5.8 Tasakaalustamist arvestatakse kui riskimaandamissuhte jätkumist vastavalt paragrahvidele B6.5.9–B6.5.21. Tasakaalustamise korral tehakse kindlaks riskimaandamissuhte riskimaandamise ebaefektiivsus, mida kajastatakse vahetult enne riskimaandamissuhte korrigeerimist.
- B6.5.9 Riskimaandamise suhtarvu korrigeerimine võimaldab üksusel reageerida riskimaandamisinstrumendi ja riskimaandamisobjekti vahelises suhtes tekkivatele muutustele, mis tulenevad nende alusvarast või riskimuutjatest. Selle näiteks on olukord, kus erineva kuid seotud alusvaraga riskimaandamisinstrumendi ja riskimaandamisobjekti riskimaandamissuhe muutub seoses nende kahe alusvara (näiteks erinevad kuid seotud võrdlusindeksid, intressimäärad või hinnad) suhte muutumisega. Seega võimaldab tasakaalustamine jätkata riskimaandamissuhte olukorras, kus riskimaandamisinstrumendi ja riskimaandamisobjekti suhe muutub nii, et seda saab kompenseerida riskimaandamise suhtarvu korrigeerimisega.
- B6.5.10 Näiteks üksus kasutab välisvaluuta A riski maandamiseks välisvaluuta tuletisinstrumenti, mis põhineb välisvaluutal B, ning välisvaluutad A ja B on omavahel seotud (st nende vahetuskurssi hoitakse kindlas vahemikus või see on kehtestatud keskpanga või muu asutuse poolt). Välisvaluutade A ja B vahetuskursi muutumise (st uue vahemiku või kursi kehtestamise) korral tagaks riskimaandamissuhte tasakaalustamine vastavalt uuele vahetuskursile, et riskimaandamissuhe vastab jätkuvalt riskimaandamise efektiivsuse nõudele, mida uutes oludes rakendatakse riskimaandamise suhtarvule. Seevastu välisvaluuta tuletisinstrumenti tingimuste mittetäitmise korral ei saaks riskimaandamise suhtarvu muutmisega tagada, et riskimaandamissuhe vastab jätkuvalt riskimaandamise efektiivsuse nõudele. Seega ei aita tasakaalustamine jätkata riskimaandamissuhte olukorras, kus riskimaandamisinstrumendi ja riskimaandamisobjekti suhe muutub nii, et seda ei saa kompenseerida riskimaandamise suhtarvu korrigeerimisega.
- B6.5.11 Riskimaandamisinstrumendi õiglase väärtuse ja riskimaandamisobjekti õiglase väärtuse või rahavoogude muutuste tasaarvestamise ulatuse muutus ei tähenda alati riskimaandamisinstrumendi ja riskimaandamisobjekti suhte muutust. Üksus analüüsib riskimaandamise ebaefektiivsuse allikaid, mis eeldatavasti mõjutavad riskimaandamissuhte selle kehtivusaja jooksul, ning hindab, kas muutused tasaarvestamise ulatuses on:
- a) riskimaandamise suhtarvu ümber toimuvad kõikumised olukorras, kus suhtarv on endiselt kehtiv (st peegeldab õigesti riskimaandamisinstrumendi ja riskimaandamisobjekti suhet), või

▼ **M53**

- b) märk sellest, et riskimaandamise suhtarv ei peegelda enam õigesti riskimaandamisinstrumendi ja riskimaandamisobjekti suhet.

Üksus lähtub hindamisel riskimaandamise suhtarvu suhtes rakendatavast riskimaandamise efektiivsuse nõudest, mille eesmärk on tagada, et riskimaandamissuhe ei peegelda riskimaandamisobjekti ja riskimaandamisinstrumendi kaalutegurite ebavõrdsust, mille tagajärjel maandamine muutuks ebaefektiivseks (olenemata selle kajastamisest või mittekajastamisest) ja saadav arvestustulemus ei oleks kooskõlas riskimaandamisarvestuse eesmärgiga. Seega vajab kõnealune hinnang otsust.

- B6.5.12 Muutumatu riskimaandamise suhtarvu ümber toimuvaid kõikumisi (ja sellega seotud riskimaandamise ebaefektiivsust) ei saa vähendada nii, et riskimaandamise suhtarvu korrigeeritakse vastavalt igale konkreetsele tulemusele. Sellises olukorras tuleb tasaarvestuse ulatuse muutust mõõta ja riskimaandamise ebaefektiivsust tuleb kajastada, kuid see ei vaja tasakaalustamist.

- B6.5.13 Seevastu kui tasaarvestuse ulatuse muutused näitavad, et kõikumised toimuvad vastava riskimaandamissuhte jaoks kasutatavast riskimaandamise suhtarvust erineva riskimaandamise suhtarvu ümber või esineb algsest suhtarvust eemaldumise suundumus, saab riskimaandamise ebaefektiivsust vähendada riskimaandamise suhtarvu korrigeerimisega, samas kui senise riskimaandamise suhtarvu säilitamine tekitaks üha suuremat riskimaandamise ebaefektiivsust. Seega peab üksus sellises olukorras hindama, kas riskimaandamissuhe peegeldab riskimaandamisobjekti ja riskimaandamisinstrumendi kaalutegurite ebavõrdsust, mille tagajärjel maandamine muutuks ebaefektiivseks (olenemata selle kajastamisest või mittekajastamisest) ja saadav arvestustulemus ei oleks kooskõlas riskimaandamisarvestuse eesmärgiga. Riskimaandamise suhtarvu korrigeerimine mõjutab ka riskimaandamise ebaefektiivsuse mõõtmist ja kajastamist, sest tasakaalustamise korral tehakse kindlaks riskimaandamissuhte riskimaandamise ebaefektiivsus, mida kajastatakse vahetult enne riskimaandamissuhte korrigeerimist vastavalt paragrahvile B6.5.8.

- B6.5.14 Tasakaalustamine tähendab, et pärast riskimaandamissuhte alustamist korrigeerib üksus riskimaandamisarvestuse eesmärgil riskimaandamisinstrumentide või riskimaandamisobjektide hulka vastavalt riskimaandamissuhte riskimaandamise suhtarvu mõjutavate asjaolude muutumisele. Üldjuhul peaks selline korrigeerimine seisnema tegelikult kasutatavate riskimaandamisinstrumentide ja riskimaandamisobjektide hulga korrigeerimises. Siiski peab üksus korrigeerima tegelikult kasutatavate riskimaandamisobjektide ja riskimaandamisinstrumentide hulga tulenevat riskimaandamise suhtarvu, kui:

- a) riskimaandamise suhtarv, mis tuleneb üksuse tegelikult kasutatavate riskimaandamisobjektide ja riskimaandamisinstrumentide hulga muutustest, peegeldaks ebavõrdsust, mille tagajärjel maandamine muutuks ebaefektiivseks ja saadav arvestustulemus ei oleks kooskõlas riskimaandamisarvestuse eesmärgiga, ja

▼ **M53**

- b) üksus säilitaks oma tegelikult kasutatavate riskimaandamisinstrumentide ja riskimaandamisobjektide hulga, nii et tulemuseks on riskimaandamise suhtarv, mis uutes oludes peegeldaks ebavõrdsust, mille tagajärjel saadav arvestustulemus ei oleks kooskõlas riskimaandamisarvestuse eesmärgiga (st üksus ei tohi tekitada ebavõrdsust sellega, et hoidub riskimaandamise suhtarvu korrigeerimisest).

B6.5.15 Tasakaalustamist ei rakendata, kui riskimaandamissuhte riskimaandamise eesmärk on muutunud. Selle asemel lõpetatakse vastava riskimaandamissuhte riskimaandamisarvestus (sellele vaatamata võib üksus määratleda uue riskimaandamissuhte, milles kasutatakse eelmise riskimaandamissuhte riskimaandamisinstrumenti või riskimaandamisobjekti, nagu on kirjeldatud paragrahvis B6.5.28).

B6.5.16 Riskimaandamissuhte tasakaalustamise korral on erinevaid võimalusi riskimaandamise suhtarvu korrigeerimiseks:

- a) riskimaandamisobjekti kaaluteguri suurendamine (mis ühtlasi vähendab riskimaandamisinstrumendi kaalutegurit) ühe järgmise meetodiga:

- i) riskimaandamisobjekti mahu suurendamine või

- ii) riskimaandamisobjekti mahu vähendamine;

- b) riskimaandamisobjekti kaaluteguri suurendamine (mis ühtlasi vähendab riskimaandamisinstrumendi kaalutegurit) ühe järgmise meetodiga:

- i) riskimaandamisinstrumendi mahu suurendamine või

- ii) riskimaandamisinstrumendi mahu vähendamine.

Mahu muudatusi tehakse riskimaandamissuhte osaks olevas hulgas. Seega ei tähenda mahtude vähendamine tingimata, et objektid või tehingud lakkavad olemast või nende toimumist enam ei eeldata, vaid nad ei ole enam riskimaandamissuhte osad. Näiteks riskimaandamisinstrumendi mahu vähendamise korral võib tuletisinstrument üksusele alles jääda, kuid ainult üks osa sellest jääb riskimaandamissuhte riskimaandamisinstrumendiks. See võib toimuda juhul, kui tasakaalustamine on võimalik ainult riskimaandamissuhtes oleva riskimaandamisinstrumendi mahu vähendamisega, kuid üksus säilitab selle mahuosa, mida ei ole enam vaja. Sellisel juhul arvestatakse tuletisinstrumendi määratlemata osa õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande (kui seda ei ole määratletud mõne muu riskimaandamissuhte riskimaandamisinstrumendina).

B6.5.17 Riskimaandamise suhtarvu korrigeerimine riskimaandamisobjekti mahu suurendamisega ei mõjuta seda, kuidas mõõdetakse riskimaandamisinstrumendi õiglase väärtuse muutusi. Samuti ei mõjuta see varem määratletud mahuga seotud riskimaandamisobjekti väärtuse muutuste mõõtmist. Siiski sisaldavad riskimaandamisobjekti väärtuse muutused alates tasakaalustamise kuupäevast ka riskimaandamisobjekti täiendava mahu väärtuse muutust. Nimetatud muutusi mõõdetakse alates tasakaalustamise kuupäevast ja selle kuupäeva suhtes,

▼ M53

mitte riskimaandamissuhte määratlemise kuupäeva suhtes. Näiteks kui üksus maandas algselt 100 tonni kauba riski forvardhinnaga 80 VÜ (forvardhind riskimaandamissuhte alguses) ning lisas tasakaalustamise käigus mahule 10 tonni ajal, kui forvardhind oli 90 VÜ, koosneb riskimaandamisobjekt pärast tasakaalustamist kahest kihist: hinnaga 80 VÜ-d maandatud 100 tonni ja hinnaga 90 VÜ-d maandatud 10 tonni.

B6.5.18 Riskimaandamise suhtarvu korrigeerimine riskimaandamisinstrumendi mahu vähendamisega ei mõjuta seda, kuidas mõõdetakse riskimaandamisobjekti väärtuse muutusi. Samuti ei mõjuta see jätkuvalt määratletud mahuosaga seotud riskimaandamisinstrumendi õiglase väärtuse muutuste mõõtmist. See mahuosa, mille võrra riskimaandamisinstrumendi vähendati, ei ole alates tasakaalustamise kuupäevast enam riskimaandamissuhte osa. Näiteks kui üksus kasutas kauba hinnariski maandamiseks algselt riskimaandamisinstrumendina 100-tonnise mahuga tuletisinstrumenti ja vähendab seda mahtu tasakaalustamise käigus 10 tonni võrra, jääb riskimaandamisinstrumendi nominaalmahuks 90 tonni (riskimaandamissuhtest välja jäänud tuletisinstrumenti mahu (10 tonni) suhtes tekkivate tagajärgede kohta vt paragrahv B6.5.16).

B6.5.19 Riskimaandamise suhtarvu korrigeerimine riskimaandamisinstrumendi mahu suurendamisega ei mõjuta seda, kuidas mõõdetakse riskimaandamisobjekti väärtuse muutusi. Samuti ei mõjuta see varem määratletud mahuga seotud riskimaandamisinstrumendi väärtuse muutuste mõõtmist. Siiski sisaldavad riskimaandamisinstrumendi õiglase väärtuse muutused alates tasakaalustamise kuupäevast ka riskimaandamisinstrumendi täiendava mahu väärtuse muutust. Muutusi mõõdetakse alates tasakaalustamise kuupäevast ja selle kuupäeva suhtes, mitte riskimaandamissuhte määratlemise kuupäeva suhtes. Näiteks kui üksus kasutas kauba hinnariski maandamiseks algselt riskimaandamisinstrumendina 100-tonnise mahuga tuletisinstrumenti ja lisas sellele tasakaalustamise käigus 10 tonni, jääb riskimaandamisinstrumendi kogumahuks pärast tasakaalustamist 110 tonni. Riskimaandamisinstrumendi õiglase väärtuse muutus on kogumahu 110 tonni moodustavate tuletisinstrumentide õiglase väärtuse muutuste kogusumma. Sellistel tuletisinstrumentidel võivad olla (ja tõenäoliselt on) erinevad olulised tingimused, näiteks forvardintressimäärad, sest need sõlmiti erinevatel ajahetkedel (arvestades ka võimalust, et tuletisinstrumentid määrati riskimaandamissuhetesse pärast nende esmast kajastamist).

B6.5.20 Riskimaandamise suhtarvu korrigeerimine riskimaandamisobjekti mahu vähendamisega ei mõjuta seda, kuidas mõõdetakse riskimaandamisinstrumendi õiglase väärtuse muutusi. Samuti ei mõjuta see jätkuvalt määratletud mahuosaga seotud riskimaandamisobjekti väärtuse muutuste mõõtmist. See mahuosa, mille võrra riskimaandamisobjekti vähendati, ei ole alates tasakaalustamise kuupäevast enam riskimaandamissuhte osa. Näiteks kui üksus maandas algselt 100 tonni kauba riski forvardhinnaga 80 VÜ-d ja vähendas tasakaalustamise käigus seda mahtu 10 tonni võrra, on riskimaandamisobjektiks pärast tasakaalustamist 90 tonni, mille risk on maandatud hinnaga 80 VÜ-d. Riskimaandamisobjekti 10 tonni, mis ei ole enam riskimaandamissuhte osa, kajastatakse arvestuses vastavalt riskimaandamisarvestuse lõpetamise nõuetele (vt paragrahvid 6.5.6–6.5.7 ja B6.5.22–B6.5.28).

▼ M53

- B6.5.21 Riskimaandamissuhte tasakaalustamise korral ajakohastab üksus oma analüüsi, milles käsitletakse riskimaandamise ebaefektiivsuse allikaid, mis eeldatavasti mõjutavad riskimaandamissuhte selle (allesjäänud) kehtivusaja jooksul (vt paragrahv B6.4.2). Riskimaandamissuhte dokumentatsiooni ajakohastatakse nõuetekohaselt.

Riskimaandamisarvestuse lõpetamine

- B6.5.22 Riskimaandamisarvestus lõpetatakse edasiulatuvalt alates kuupäevast, mil kriteeriumid ei ole enam täidetud.

- B6.5.23 Üksus ei tühistata riskimaandamissuhte määratlust ja ei lõpeta selle arvestamist, kui riskimaandamissuhte:

- a) vastab endiselt riskimaandamise eesmärgile, mille alusel riskimaandamissuhte vastas riskimaandamise kriteeriumitele (st üksus püüab endiselt seda riskimaandamise eesmärki saavutada), ja
- b) vastab jätkuvalt kõigile muudele kriteeriumitele (vajadusel pärast riskimaandamissuhte tasakaalustamise arvessevõtmist).

- B6.5.24 Käesoleva standardi rakendamisel eristatakse üksuse riskijuhtimise strateegiat selle riskimaandamise eesmärkidest. Riskijuhtimise strateegia kehtestatakse kõige kõrgemal tasemel, kus üksus määrab kindlaks, kuidas ta oma riski juhib. Tavaliselt määratakse riskijuhtimise strateegias kindlaks riskid, mille suhtes üksus on avatud, ning kirjeldatakse, kuidas üksus neile reageerib. Riskijuhtimise strateegia kehtestatakse tavaliselt pikemaks ajaks ning võib võimaldada teatavat paindlikkust strateegia kehtivusajal toimuvatele asjaolude muutustele (näiteks erinev intressimäärade või kauba hinna tase, mille tulemuseks on teistsugune riskimaandamise ulatus) reageerimiseks. Üldjuhul on see sätestatud üldises dokumendis, mida üksuse eri tasemetel järkjärgult täpsemaks muutuvaid juhiseid sisaldavate meetodite abil konkretiseeritakse. Seevastu riskimaandamissuhte riskimaandamise eesmärki rakendatakse konkreetse riskimaandamissuhte tasemel. See on seotud sellega, kuidas konkreetset määratletud riskimaandamisinstrumenti kasutatakse riskimaandamisobjektina määratletud konkreetse riski maandamiseks. Seega võib riskijuhtimise strateegia sisaldada palju erinevaid riskimaandamissuhteid, mille riskimaandamise eesmärgid on seotud riskijuhtimise strateegia üldise elluviimisega. Näiteks:

- a) üksusel on laenuvahendite intressiriski juhtimiseks strateegia, milles kehtestatakse vahemikud, millele peab vastama kogu üksuse muutuva intressimääraga ja fikseeritud intressimääraga rahastuse vahetuskord. Strateegia kohaselt peab fikseeritud intressimääraga võla osakaal püsima 20 ja 40 protsendi vahel. Aeg-ajalt teeb üksus sõltuvalt intressimäärade tasemest otsuseid strateegia elluviimise kohta (st määrab oma positsiooni fikseeritud intressimäärade riski 20–40 protsendi vahemikus). Kui intressimäärad on madalad, fikseerib üksus võlgade intressi suuremas osas kui kõrgete intressimäärade ajal. Üksuse muutuva intressimääraga võlg on 100 VÜ-d, millest 30 VÜ-d muudetakse fikseeritud intressimääraga riskipositsiooniks. Üksus kasutab ära madalaid intressimäärasid ning võtab suure investeeringu tegemiseks lisaks 50 VÜ-d laenu, lastes sel eesmärgil välja fikseeritud intressimääraga võlakirja. Madalate intressimäärade valguses otsustab üksus määrata oma fikseeritud intressimäärade riskipositsiooniks 40 protsenti koguvõlast, vähendades varem maandatud muutuva intressimääraga positsiooni 20 VÜ võrra, nii et tulemuseks on fikseeritud intressimääraga riskipositsioon väärtusega 60 VÜ-d. Selles olukorras jääb riskijuhtimise

▼ M53

strateegia ise samaks. Seevastu viis, kuidas üksus strateegiat ellu viib, on muutunud ja see tähendab, et varem maandatud muutuva intressimääraga 20 VÜ väärtuses riskipositsiooni suhtes rakendatav riskimaandamise eesmärk on muutunud (st riskimaandamissuhte tasandil). Järelikult tuleb selles olukorras varem maandatud muutuva intressimääraga riskipositsiooni riskimaandamisarvestuses diskonteerida 20 VÜ-ga. Selleks võib vähendada vahetustehingupositsiooni nominaalsumma 20 VÜ võrra, kuid üksus võib sõltuvalt asjaoludest kõnealuse vahetustehingu mahu alles jätta ning kasutada seda näiteks mõne muu riskipositsiooni maandamiseks või paigutada selle kauplemisportfelli. Kui aga üksus muudaks osa uuest fikseeritud intressimääraga võlast muutuva intressimääraga riskipositsiooniks, tuleks varem maandatud muutuva intressimääraga riskipositsiooni riskimaandamisarvestust jätkata;

- b) mõned riskid (näiteks võlainstrumentide avatud portfelli intressimäära risk) tulenevad sageli muutuvatest positsioonidest. Lisaks muudavad seda riski pidevalt uued võlainstrumendid ja võlainstrumentide kajastamise lõpetamine (see erineb lihtsast positsiooni sulgemisest tähtaja saabumise korral). See on dünaamiline protsess, mille juhtimiseks kasutatavad riskid ja riskimaandamisinstrumendid ei jää kuigi pikaks ajaks samaks. Järelikult korrigeerib sellise riskiga üksus sageli riskimaandamisinstrumente, mida kasutatakse intressimäära riski maandamiseks vastavalt riski muutumisele. Näiteks 24-kuulise järelejäänud tähtajaga võlainstrumendid määratletakse intressimäära riski suhtes 24 kuuks riskimaandamisobjektina. Sama menetlust rakendatakse muude ajavahemike või tähtaegade suhtes. Lühikese ajavahemiku järel katkestab üksus kõik, mõned või osa varem tähtaegade jaoks määratletud riskimaandamissuhetest ja määratleb tähtaegadele uued riskimaandamissuhted, lähtudes nende suurusest ja antud ajal olemas olevatest riskimaandamisinstrumentidest. Riskimaandamisarvestuse lõpetamine sellises olukorras näitab, et kõnealused riskimaandamissuhted on loodud nii, et üksus tegeleb varem määratletud riskimaandamisinstrumendi ja riskimaandamisobjekti asemel pigem uue riskimaandamisinstrumendi ja uue riskimaandamisobjektiga. Riskijuhtimise strateegia jääb samaks, kuid puudub varem määratletud riskimaandamissuhte suhtes edasi kestev riskimaandamise eesmärk ning neid riskimaandamissuhteid sellisel kujul enam ei esine. Sellises olukorras rakendatakse riskimaandamisarvestuse lõpetamist ulatuses, milles riskimaandamise eesmärk on muutunud. See sõltub üksuse olukorrast ja võib mõjutada näiteks kõiki või ainult mõnda tähtajaperioodi riskimaandamissuhet või ainult mõne riskimaandamissuhte osa;

- c) üksusel on riskijuhtimise strateegia, mille kohaselt ta juhib prognoositava müügi välisvaluutariski ja sellest tulenevaid nõudeid. Strateegia raames maandab üksus välisvaluutariski konkreetse riskimaandamissuhtena ainult kuni nõude kajastamise hetkeni. Seejärel üksus selle konkreetse riskimaandamissuhte põhjal enam välisvaluutariski ei maanda. Selle asemel maandab ta samas välisvaluutas nomineeritud nõuete, võlgade ja tuletisinstrumentide (mis ei ole seotud veel ootel olevate prognoositavate tehingutega) välisvaluutariski ühiselt. Arvestuse eesmärgil toimib see loomuliku

▼ **M53**

riskimaandamisena, sest kõigi nimetatud objektide välisvaluutariski kasumid ja kahjumid kajastatakse kohe kasumiaruandes. Kui riskimaandamissuhe on määratletud kuni maksetähtpäevani, tuleb see järelikult arvestuse eesmärgil lõpetada nõude kajastamise hetkel, sest algse riskimaandamissuhte riskimaandamise eesmärk enam ei kehti. Välisvaluutariski maandatakse nüüd sama strateegia raames, kuid teistsugusel alusel. Seevastu kui üksusel oleks teistsugune riskimaandamise eesmärk ja ta maandaks välisvaluutariski ühe pideva riskimaandamissuhtena konkreetselt selle prognoositava müügisumma ja sellest tuleneva nõude suhtes kuni arvelduskuupäevani, jätkus riskimaandamisarvestus kuni selle kuupäevani.

B6.5.25 Riskimaandamisarvestuse lõpetamine võib mõjutada:

- a) riskimaandamissuhet tervikuna või
- b) riskimaandamissuhte osa (mis tähendab, et riskimaandamisarvestust jätkatakse riskimaandamissuhte ülejäänud osa suhtes).

B6.5.26 Riskimaandamissuhte lõpetatakse täielikult, kui see tervikuna ei vasta enam kriteeriumitele. Näiteks:

- a) riskimaandamissuhte ei vasta enam riskimaandamise eesmärgile, mille alusel riskimaandamissuhte täitis riskimaandamise kriteeriume (st üksus ei püüa enam seda riskimaandamise eesmärki saavutada);
- b) riskimaandamisinstrument või -instrumendid on müüdud või lõpetatud (kogu riskimaandamissuhte osaks olnud mahu suhtes); või
- c) riskimaandamisobjekti ja riskimaandamisinstrumendi vahel ei ole enam majanduslikku suhet või krediidirisk hakkab avaldama kõnealusest majanduslikust suhtest tulenevatele väärtuse muutustele domineerivat mõju.

B6.5.27 Osa riskimaandamissuhtest lõpetatakse (ja riskimaandamisarvestus jätkub ülejäänud osa suhtes), kui ainult üks osa riskimaandamissuhtest ei vasta enam kriteeriumitele. Näiteks:

- a) riskimaandamissuhte tasakaalustamisel võidakse riskimaandamise suhtarvu korrigeerida nii, et osa riskimaandamisobjekti mahust ei ole enam riskimaandamissuhtes (vt paragrahv B6.5.20); seega lõpetatakse riskimaandamisarvestus ainult riskimaandamisobjekti selle osa suhtes, mis ei ole enam riskimaandamissuhtes; või
- b) kui osa prognoositavaks tehinguks (või selle osaks) oleva riskimaandamisobjekti mahust ei ole enam väga tõenäoline, lõpetatakse riskimaandamisarvestus ainult riskimaandamisobjekti selle osa suhtes, mis ei ole enam väga tõenäoline. Kui aga üksusel on varasem kogemus prognoositavate tehingute riskimaandamisinstrumentide määratlemisel ning ta leiab seejärel, et prognoositud tehingute toimumist enam ei eeldata, muutub sarnaste prognoositavate tehingute ennustamise korral kaheldavaks üksuse suutlikkus prognoositavate tehinguid täpselt ennustada. See mõjutab hinnangut sellele, kas sarnased prognoositavad tehingud on suure tõenäosusega (vt paragrahv 6.3.3) ning seega kas nad vastavad riskimaandamisobjektina määratlemise kriteeriumitele.

▼ **M53**

B6.5.28 Üksus võib määratleda uue riskimaandamissuhte, milles kasutatakse eelmise riskimaandamissuhte riskimaandamisinstrumenti või riskimaandamisobjekti, mille riskimaandamisarvestus on (osaliselt või täielikult) lõpetatud. See ei tähenda riskimaandamissuhte jätkamist, vaid uut algust. Näiteks:

- a) riskimaandamisinstrumendi krediitdivõime halveneb sedavõrd suurel määral, et üksus asendab selle uue riskimaandamisinstrumendiga. See tähendab, et algse riskimaandamissuhtega ei saavutatud riskimaandamise eesmärki, mistõttu see lõpetatakse tervikuna. Uus riskimaandamisinstrument on määratletud sama varem maandatud riski maandamiseks ja moodustab uue riskimaandamissuhte. Seega mõõdetakse riskimaandamisobjekti õiglase väärtuse või rahavoogude muutusi alates uue riskimaandamissuhte määramise kuupäevast ja selle kuupäeva suhtes, mitte algse riskimaandamissuhte määramise kuupäeva suhtes;
- b) riskimaandamissuhe lõpetatakse enne selle tähtaja lõppu. Selle riskimaandamissuhte osaks olnud riskimaandamisinstrument võidakse määratleda mõne teise riskimaandamissuhte riskimaandamisinstrumendina (näiteks kui seoses tasakaalustamisega korrigeeritakse riskimaandamise suhtarvu riskimaandamisinstrumendi mahu suurendamisega või määratletakse täiesti uus riskimaandamissuhe).

Opsioonide ajaväärtuse arvestus

B6.5.29 Opsiooni võib pidada seotuks ajavahemikuga, sest selle ajaväärtusele vastab tasu opsiooni omaniku kaitsmise eest teatud ajavahemiku jooksul. Kui soovitakse hinnata, kas opsioon maandab tehinguga või ajavahemikuga seotud riskimaandamisobjekti riski, on olulised siiski selle riskimaandamisobjekti omadused, kaasa arvatud see, kuidas ja millal see mõjutab kasumit või kahjumit. Seega hindab üksus riskimaandamisobjekti liiki (vt paragrahvi 6.5.15 punkt a) riskimaandamisobjekti laadi põhjal (olenemata sellest, kas riskimaandamissuhe seisneb rahavoogude riskimaandamises või õiglase väärtuse riskimaandamises):

- a) opsiooni ajaväärtus seondub tehinguga seotud riskimaandamisobjektiga juhul, kui riskimaandamisobjekt on oma laadilt tehing, mille ajaväärtus omab selle tehingu kulude iseloomu. Selle näiteks on olukord, kus opsiooni ajaväärtus on seotud riskimaandamisobjektiga, mille tulemusena kajastatava objekti algne mõõtmine hõlmab tehingukulusid (näiteks üksus maandab prognoositava tehingu või siduva kohustuse kujul esineva kaubaostu kauba hinnariski suhtes ja võtab varude algsel mõõtmisel arvesse tehingukulusid). Tänu opsiooni ajaväärtuse arvestamisele konkreetse riskimaandamisobjekti esimesel mõõtmisel mõjutab ajaväärtus kasumit või kahjumit samal ajal kui vastav riskimaandamisobjekt. Sarnaselt lisaks üksus, kes maandab prognoositava tehingu või siduva kohustuse kujul esineva kauba müügi riski, opsiooni ajaväärtuse müügiga seotud kuludele (seega kajastatakse ajaväärtust kasumiaruandes samal perioodil nagu maandatud riskiga müügist saadud tulu):

▼ M53

- b) optsiooni ajaväärtus seondub ajavahemikuga seotud riskimaandamisobjektiga juhul, kui riskimaandamisobjekt on oma laadilt selline, et ajaväärtus seisneb teatud kindla ajavahemiku jooksul riskikaitse saamise kulus (kuid riskimaandamisobjekti tulemuseks ei ole tehing, mis sisaldab punktile a vastavat tehingukulu mõistet). Näiteks kui kaubavaru puhul maandatakse kuueks kuuks selle õiglase väärtuse languse risk, kasutades vastava tähtajaga kaubaoptsiooni, jaotatakse optsiooni ajaväärtus kasumile või kahjumile (st amortiseeritaks süstemaatiliselt ja ratsionaalselt) kõnealuse kuuekuulise ajavahemiku jooksul. Teiseks näiteks on välismaisesse üksusesse tehtud netoinvesteeringu riski maandamine 18 kuuks, kasutades valuutaoptsiooni, mille tulemusena optsiooni ajaväärtus jaotatakse kõnealusele 18-kuulisele perioodile.

B6.5.30 Riskimaandamisobjekti omadused, kaasa arvatud see, kuidas ja millal riskimaandamisobjekt mõjutab kasumit või kahjumit, mõjutavad ka ajavahemikku, mille jooksul ajavahemikuga seotud riskimaandamisobjekti riski maandava optsiooni ajaväärtus amortiseeritakse ning mis vastab ajavahemikule, mille jooksul optsiooni sisemine väärtus võib riskimaandamisarvestuse kohaselt kasumit või kahjumit mõjutada. Näiteks kui ujuva intressimääraga võlakirja intressikulu suhtes kaitse saamiseks kasutatakse intressimääraoptsiooni (ülempiiri), amortiseeritakse selle ülempiiri ajaväärtus kasumiaruandes samas ajavahemikus, mille jooksul ülempiiri sisemine väärtus võib kasumit või kahjumit mõjutada:

- a) kui ülempiir maandab intressimäära tõusu riski ujuva intressimääraga võlakirja viieaastase tähtaja esimese kolme aasta jooksul, amortiseeritakse ülempiiri ajaväärtus esimese kolme aasta jooksul; või
- b) kui ülempiir on tulevikus rakenduv optsioon, mis maandab intressimäära tõusu riski ujuva intressimääraga võlakirja viieaastase tähtaja teisel ja kolmandal aastal, amortiseeritakse ülempiiri ajaväärtus teise ja kolmanda aasta jooksul.

B6.5.31 Paragrahvi 6.5.15 kohast optsioonide ajaväärtuse arvestust rakendatakse ka ostetud ja kirjutatud optsiooni (millest üks on müügi- ja teine ostuoptsioon) kombinatsiooni suhtes, mille netoajaväärtus riskimaandamisinstrumendina määratlemise ajal on null (seda nimetatakse tavaliselt nullkuluga koridoriks). Sellisel juhul kajastab üksus ajaväärtuse muutusi muus koondkasumis, isegi kui ajaväärtuse kumulatiivne muutus riskimaandamissuhte ajavahemiku kogukestuse jooksul võrdub nulliga. Seega kui optsiooni ajaväärtus seondub:

- a) tehinguga seotud riskimaandamisobjektiga, võrdub riskimaandamissuhte lõpus riskimaandamisobjekti korrigeeriva või kasumiks või kahjumiks ümber liigitatava (vt paragrahvi 6.5.15 punkt b) ajaväärtuse summa nulliga;
- b) ajavahemikuga seotud riskimaandamisobjektiga, võrdub ajaväärtusega seotud amortisatsioonikulu nulliga.

▼ **M53**

B6.5.32 Paragrahvi 6.5.15 kohast optsioonide ajaväärtuse arvestust rakendatakse ainult ulatuses, milles ajaväärtus seondub riskimaandamisobjektiga (ühilduv ajaväärtus). Optsiooni ajaväärtus seondub riskimaandamisobjektiga juhul, kui optsiooni olulised tingimused (näiteks nominaalsumma, tähtaeg ja alusvara) on riskimaandamisobjektiga ühilduvad. Seega kui optsiooni ja riskimaandamisobjekti olulised tingimused ei ole täielikult ühilduvad, teeb üksus kindlaks ühilduva ajaväärtuse ehk preemias (tegelikus ajaväärtuses) sisalduva ajaväärtuse selle osa, mis seondub riskimaandamisobjektiga (ja mida seetõttu tuleks käsitleda paragrahvi 6.5.15 kohaselt). Üksus kasutab ühilduva ajaväärtuse kindlakstegemiseks sellise optsiooni hinnangulist väärtust, mille olulised tingimused kattuvad täielikult riskimaandamisobjekti tingimustega.

B6.5.33 Kui tegelik ajaväärtus ja ühilduv ajaväärtus on erinevad, teeb üksus vastavalt paragrahvile 6.5.15 omakapitali eraldi osas akumuleeritava summa kindlaks järgmiselt:

a) kui riskimaandamissuhte alguses on tegelik ajaväärtus ühilduvast ajaväärtusest suurem, siis üksus:

i) teeb omakapitali eraldi osas akumuleeritud summa kindlaks ühilduva ajaväärtuse põhjal ja

ii) kajastab kahe ajaväärtuse õiglase väärtuse muutuste vahe kasumis või kahjumis;

b) kui riskimaandamissuhte alguses on tegelik ajaväärtus ühilduvast ajaväärtusest väiksem, lähtub üksus omakapitali eraldi osas akumuleeritud summa kindlakstegemisel ühest järgmisest õiglase väärtuse kumulatiivsest muutusest olenevalt sellest, kumb on väiksem:

i) tegelik ajaväärtus ja

ii) ühilduv ajaväärtus.

Ülejääv osa tegeliku ajaväärtuse õiglase väärtuse muutusest kajastatakse kasumis või kahjumis.

Forvardlepingute forvardelemendi ja finantsinstrumentide välisvaluutabaasi hinnavahede arvestus

B6.5.34 Forvardlepingu võib lugeda seotuks ajavahemikuga, sest selle forvardelement vastab ajavahemiku eest arvestatud tasudele (mis on selle määratlemise mõte). Kui soovitakse hinnata, kas riskimaandamisinstrument maandab tehinguga või ajavahemikuga seotud riskimaandamisobjekti riski, on olulised siiski selle riskimaandamisobjekti omadused, kaasa arvatud see, kuidas ja millal see mõjutab kasumit või kahjumit. Seega hindab üksus riskimaandamisobjekti liiki (vt paragrahv 6.5.16 ja paragrahvi 6.5.15 punkt a) riskimaandamisobjekti laadi põhjal (olenemata sellest, kas riskimaandamissuhe seisneb rahavoogude riskimaandamises või õiglase väärtuse riskimaandamises):

▼ M53

a) forvardlepingu ajaväärtus seondub tehinguga seotud riskimaandamisobjektiga juhul, kui riskimaandamisobjekt on tehing, mille forvardelement omab selle tehingu kulude iseloomu. Selle näiteks on olukord, kus forvardelement on seotud riskimaandamisobjektiga, mille tulemusena kajastatava objekti algne mõõtmine hõlmab tehingukulusid (näiteks üksus maandab prognoositava tehingu või siduva kohustuse kujul esineva varude ostu valuutariski suhtes ja võtab varude algsel mõõtmisel arvesse tehingukulusid). Tänu forvardelemendi arvestamisele konkreetse riskimaandamisobjekti esmases mõõtmises mõjutab forvardelement kasumit või kahjumit samal ajal kui vastav riskimaandamisobjekt. Sarnaselt lisab üksus, kes maandab prognoositava tehingu või siduva kohustuse kujul esineva välisvaluutas nomineeritud kauba müügi valuutariski, forvardelemendi müügiga seotud kuludele (seega kajastatakse forvardelementi kasumiaruandes samal perioodil nagu maandatud riskiga müügist saadud tulu);

b) forvardlepingu forvardelement seondub ajavahemikuga seotud riskimaandamisobjektiga juhul, kui riskimaandamisobjekt on oma laadilt selline, et forvardelement seisneb teatud kindla ajavahemiku jooksul riskikaitse saamise kulus (kuid riskimaandamisobjekti tulemuseks ei ole tehing, mis sisaldab punktile a vastavat tehingukulu mõistet). Näiteks kui kaubavaru puhul maandatakse kuueks kuuks selle õiglase väärtuse languse risk, kasutades vastava tähtsajaga kauba forvardlepingut, jaotatakse forvardlepingu forvardelement kasumile või kahjumile (st amortiseeritaks süstemaatiliselt ja ratsionaalselt) kõnealuse kuuekuulise ajavahemiku jooksul. Teiseks näiteks on välismaisesse üksusesse tehtud netoinvesteeringu riski maandamine 18 kuuks, kasutades välisvaluuta forvardlepingut, mille tulemusena forvardlepingu forvardelement jaotatakse kõnealusele 18-kuulisele perioodile.

B6.5.35 Riskimaandamisobjekti omadused, kaasa arvatud see, kuidas ja millal riskimaandamisobjekt mõjutab kasumit või kahjumit, mõjutavad ka ajavahemikku, mille jooksul ajavahemikuga seotud riskimaandamisobjekti riski maandava forvardlepingu forvardelement amortiseeritakse ning mis vastab ajavahemikule, millega forvardelement on seotud. Näiteks kui forvardleping maandab kolme kuu intressimäärade muutumise riski kolmekuulises ajavahemikus, mis algab kuue kuu pärast, amortiseeritakse forvardelement seitsmendat kuni üheksandat kuud hõlmava ajavahemiku jooksul.

B6.5.36 Paragrahvi 6.5.16 kohast forvardlepingu forvardelemendi arvestust rakendatakse ka juhul, kui forvardlepingu riskimaandamisinstrumendina määratlemise kuupäeval on forvardelemendi väärtus null. Sellisel juhul kajastab üksus forvardelemendist tingitud õiglase väärtuse muutusi muus koondkasumis, kuigi forvardelemendist tingitud kumulatiivne õiglase väärtuse muutus riskimaandamissuhte kogu kestuse jooksul võrdub nulliga. Seega kui forvardlepingu forvardelement seondub:

a) tehinguga seotud riskimaandamisobjektiga, võrdub riskimaandamissuhte lõpus riskimaandamisobjekti korrigeeriva või kasumiks või kahjumiks ümber liigitatava (vt paragrahvi 6.5.15 punkt b ja paragrahv 6.5.16) forvardelemendi summa nulliga;

▼ **M53**

- b) ajavahemikuga seotud riskimaandamisobjektiga, võrdub forvardelemendiga seotud amortisatsioonikulu nulliga.

B6.5.37 Paragrahvi 6.5.16 kohast forvardlepingute forvardelemendi arvestust rakendatakse ainult ulatuses, milles forvardelement seondub riskimaandamisobjektiga (ühilduv forvardelement). Forvardlepingu forvardelement seondub riskimaandamisobjektiga juhul, kui forvardlepingu olulised tingimused (näiteks nominaalsumma, tähtaeg ja alusvara) on riskimaandamisobjektiga ühilduvad. Seega kui forvardlepingu ja riskimaandamisobjekti olulised tingimused ei ole täielikult ühilduvad, teeb üksus kindlaks ühilduva forvardelemendi ehk forvardlepingus sisalduva forvardelemendi (tegelik forvardelement) selle osa, mis seondub riskimaandamisobjektiga (ja mida seetõttu tuleks käsitleda paragrahvi 6.5.16 kohaselt). Üksus kasutab ühilduva forvardelemendi kindlakstegemiseks sellise forvardlepingu hinnangulist väärtust, mille olulised tingimused kattuvad täielikult riskimaandamisobjekti tingimustega.

B6.5.38 Kui tegelik forvardelement ja ühilduv forvardelement on erinevad, teeb üksus vastavalt paragrahvile 6.5.16 omakapitali eraldi osas akumuleeritava summa kindlaks järgmiselt:

- a) kui riskimaandamissuhte alguses on tegeliku forvardelemendi absoluutväärtus ühilduva forvardelemendi väärtusest suurem, siis üksus:

i) teeb omakapitali eraldi osas akumuleeritud summa kindlaks ühilduva forvardelemendi põhjal ja

ii) kajastab kahe forvardelemendi õiglase väärtuse muutuste vahe kasumis või kahjumis;

- b) kui riskimaandamissuhte alguses on tegeliku forvardelemendi absoluutväärtus ühilduva forvardelemendi väärtusest väiksem, lähtub üksus omakapitali eraldi osas akumuleeritud summa kindlakstegemisel ühest järgmisest õiglase väärtuse kumulatiivsest muutusest olenevalt sellest, kumb on väiksem:

i) tegeliku forvardelemendi absoluutväärtus ja

ii) ühilduva forvardelemendi absoluutväärtus.

Ülejääv osa tegeliku forvardelemendi õiglase väärtuse muutusest kajastatakse kasumis või kahjumis.

B6.5.39 Kui üksus eraldab finantsinstrumendist valuutabaasi hinnavahe elemendi ning jätab selle välja vastava finantsinstrumendi määratlusest riskimaandamisinstrumendina (vt paragrahvi 6.2.4 punkt b), rakendatakse valuutabaasi hinnavahele paragrahvides B6.5.34–B6.5.38 sätestatud rakendusjuhiseid samuti, nagu neid rakendatakse forvardlepingu forvardelemendile.

▼ M53

Objektide rühma riskimaandamine (osa 6.6)*Netopositsiooni riskimaandamine*

Vastavus riskimaandamisarvestuse kriteeriumitele ja netopositsiooni määratlemine

- B6.6.1 Netopositsioon vastab riskimaandamisarvestuse kriteeriumitele ainult juhul, kui üksus rakendab riskimaandamise eesmärgil netosummas maandamist. Üksuse selline riskimaandamine on faktiline asjaolu (mitte üksnes avaldatud või dokumenteeritud asjaolu). Seega ei saa üksus rakendada netosummas riskimaandamisarvestust üksnes teatud kindla arvestustulemuse saavutamiseks, kui see ei vasta tema riskimaandamismeetodile. Netopositsiooni riskimaandamine peab olema kehtestatud riskijuhtimise strateegia osa. Tavaliselt kinnitavad selle IAS 24 määratlusele vastavad juhtkonna võtmeisikud.
- B6.6.2 Näiteks üksusel A, mille arvestusvaluutaks on kohalik valuuta, on siduv kohustus tasuda üheksa kuu pärast reklaamikulude eest 150 000 VVÜ-d ja siduv kohustus müüa 15 kuu pärast valmistooteid 150 000 VVÜ eest. Üksus A sõlmib välisvaluuta tuletisinstrumenti, mille arveldus toimub üheksa kuu pärast ja mille alusel üksus saab 100 VVÜ-d ja maksab 70 VVÜ-d. Üksusel ei ole muid valuutariske. Üksus A ei maanda valuutariski netosummana. Seega ei saa üksus A rakendada üheksa kuu jooksul riskimaandamisarvestust välisvaluuta tuletisinstrumenti ja 100 VVÜ väärtusega netopositsiooni (mis koosneb 150 000 VVÜ suurusest siduvast reklaamiteenuste ostukohustusest ja 149 900 VVÜ (150 000 VVÜst) suurusest siduvast müügi-kohustusest) vahelisele suhtele.
- B6.6.3 Kui üksus A maandaks valuutariski netosummana ja ei sõlmiks välisvaluuta tuletisinstrumenti (sest see suurendab, mitte ei vähenda tema valuutariski), oleks üksusel üheksa kuu jooksul loomulik maandatud riskipositsioon. Tavaliselt ei kajastuks kõnealune maandatud riskipositsioon finantsaruannetes, sest tehinguid kajastatakse erinevates tulevastes aruandeperioodides. Nullväärtuses netopositsioon vastaks riskimaandamisarvestuse kriteeriumitele üksnes juhul, kui paragrahvis 6.6.6 sätestatud tingimused on täidetud.
- B6.6.4 Kui netopositsiooni moodustavate objektide rühm määratletakse riskimaandamisobjektina, määratleb üksus üldise objektide rühma, mis sisaldab netopositsiooni moodustamise võimalusega objekte. Üksusel ei ole lubatud määratleda netopositsiooni täpsustamata abstraktse summana. Näiteks üksusel on rühm üheksa kuu pärast rakenduvaid siduvaid müügikohustusi väärtusega 100 VVÜ-d ja rühm 18 kuu pärast rakenduvaid siduvaid ostukohustusi väärtusega 120 VVÜ-d. Üksus ei saa määratleda netopositsiooni summa suurusena abstraktselt kuni 20 VVÜ-d. Selle asemel peab ta määratlema ostude brutosumma ja müükide brutosumma, millest kokku tekib maandatud riskiga netopositsioon. Üksus määratleb brutopositsioonid, millest tekib netopositsioon, nii et üksusel oleks võimalik täita kriteeriumitele vastavate riskimaandamissuhete arvestuse kriteeriume.

Riskimaandamise efektiivsuse nõuete rakendamine netopositsiooni riskimaandamisele

- B6.6.5 Kui üksus hindab netopositsiooni riskimaandamise käigus, kas paragrahvi 6.4.1 punktis c sätestatud riskimaandamise efektiivsuse nõuded on täidetud, võtab ta arvesse netopositsiooni osaks olevate objektide väärtuse muutusi, millel on riskimaandamisinstrumenti ja õiglase väärtuse muutusega sarnane mõju riskimaandamisinstrumentidele. Näiteks üksusel on rühm üheksa kuu pärast rakenduvaid siduvaid

▼ **M53**

müügikohustusi väärtusega 100 VVÜ-d ja rühm 18 kuu pärast rakenduvaid siduvaid ostukohustusi väärtusega 120 VVÜ-d. Ta maandab netopositsiooni valuutariski väärtusega 20 VVÜ-d, kasutades forvard-vahetuslepingut summale 20 VVÜ-d. Kui üksus hindab, kas paragrahvi 6.4.1 punktis c sätestatud riskimaandamise efektiivsuse nõuded on täidetud, võtab ta arvesse järgmiste asjaolude vahelist suhet:

a) forvard-vahetuslepingu õiglase väärtuse muutus koos valuutariskiga seotud muutustega siduvate müügikohustuste väärtuses ja

b) valuutariskiga seotud muutused siduvate ostukohustuste väärtuses.

B6.6.6 Kui paragrahvis B6.6.5 esitatud näites oleks üksuse netopositsiooni väärtus null, siis võtaks ta paragrahvi 6.4.1 punktis c sätestatud riskimaandamise efektiivsuse nõuete täitmise hindamisel sarnaselt arvesse suhet siduvate müügikohustuste valuutariskiga seotud muutuste ja siduvate ostukohustuste valuutariskiga seotud muutuste vahel.

Netopositsiooni moodustav rahavoogude riskimaandamine

B6.6.7 Kui üksus maandab tasaarvestatavate riskipositsioonidega objektide rühma (st netopositsiooni) riski, sõltub riskimaandamisarvestuse kriteeriumite täitmine riskimaandamise liigist. Kui tegemist on õiglase väärtuse riskimaandamisega, võib netopositsioon vastata riskimaandamisobjekti kriteeriumitele. Kui aga tegemist on rahavoogude riskimaandamisega, saab netopositsioon vastata riskimaandamisobjekti kriteeriumitele üksnes juhul, kui seda kasutatakse valuutariski maandamiseks ja netopositsiooni määratluses täpsustatakse aruandeperiood, mille jooksul prognoositavad tehingud eeldatavasti kasumit või kahjumit mõjutavad, ning samuti täpsustatakse nende laad ja maht.

B6.6.8 Näiteks üksusel on netopositsioon, mis koosneb 100 VVÜ väärtuses müügittehingute alumisest kihist ja 150 VVÜ väärtuses ostutehingute alumisest kihist. Nii müügi- kui ka ostutehingud on nomineeritud samas välisvaluutas. Maandatud netopositsiooni määratluse piisavaks täpsustamiseks selgitab üksus riskimaandamissuhte originaaldokumentides, et müüa võidakse toodet A või toodet B ning osta võidakse masinatüüpi A, masinatüüpi B ja toorainet A. Samuti täpsustab üksus iga tehingukategooria mahu. Üksus dokumenteerib, et alumine müügittehingute kiht (100 VVÜ-d) koosneb toote A esimese 70 VVÜ suurusest ja toote B esimese 30 VVÜ suurusest prognoositavast müügimahust. Kui nimetatud müügimahud mõjutavad eeldatavasti kasumit või kahjumit eri aruandeperioodides, mainib üksus seda asjaolu dokumentatsioonis: näiteks toote A müügist saadavad esimesed 70 VVÜ-d mõjutavad eeldatavasti kasumit või kahjumit esimeses aruandeperioodis ja toote B müügist saadavad esimesed 30 VVÜ-d mõjutavad eeldatavasti kasumit või kahjumit teises aruandeperioodis. Üksus

▼ M53

dokumenteerib ka seda, et alumine ostutehingute kihis (150 VVÜ-d) sisalduvad esimesed 60 VVÜ-d masinatüübi A ostmiseks, esimesed 40 VVÜ-d masinatüübi B ostmiseks ja esimesed 50 VVÜ-d tooraine A ostmiseks. Kui nimetatud ostumahud mõjutavad eeldatavasti kasumit või kahjumit eri aruandeperioodides, esitab üksus dokumentatsioonis ostumahtude jaotuse vastavalt aruandeperioodidele, milles nad eeldatavasti kasumit või kahjumit mõjutavad (sarnaselt müügi-mahtude dokumenteerimisega). Näiteks prognoositavat tehingut kirjeldatakse järgmiselt:

- a) masinatüübi A ostmiseks kasutatavad esimesed 60 VVÜ-d, mis eeldatavasti mõjutavad kasumit või kahjumit kolmandast aruandeperioodist alates järgmise kümne aruandeperioodi jooksul;
- b) masinatüübi B ostmiseks kasutatavad esimesed 40 VVÜ-d, mis eeldatavasti mõjutavad kasumit või kahjumit neljandast aruandeperioodist alates järgmise 20 aruandeperioodi jooksul;
- c) esimesed 50 VVÜd, mida kasutatakse tooraine A ostmiseks, mis eeldatavasti saabub kolmandas aruandeperioodis ja müüakse (st mõjutab kasumit või kahjumit) selle ja järgneva aruandeperioodi jooksul.

Prognoositavate tehingumahtude laadi kirjeldamisel tuleks käsitleda ka näiteks ühte liiki varaobjektide, seadmete ja masinate kulumiarvestuse mudelit, kui selliste objektide laadi tõttu võidakse nende suhtes rakendada erinevaid kulumiarvestuse mudeleid olenevalt sellest, kuidas üksus neid objekte kasutab. Näiteks kui üksus kasutab masinatüübi A objekte kahes erinevas tootmisprotsessis, mille kulumiarvestust tehakse vastavalt kümne aruandeperioodi jooksul lineaarsel meetodil ja toodangühiku meetodil, peaks ta masinatüübi A prognoositava ostumahu dokumenteerimisel eristama seda mahtu rakendatava kulumiarvestuse mudeli järgi.

B6.6.9 Netopositsiooni rahavoogude riskimaandamise korral sisaldavad paragrahvi 6.5.11 kohaselt kindlaks tehtud summad netopositsiooni osaks olevate objektide väärtuse muutusi, millel on riskimaandamisobjekti ja õiglase väärtuse muutusega sarnane mõju riskimaandamisinstrumendile. Netopositsiooni osaks olevate objektide väärtuse muutusi, millel on riskimaandamisinstrumendiga sarnane mõju, kajastatakse siiski alles siis, kui kajastatakse nendega seotud tehinguid, näiteks prognoositud müügi tuluna kajastamise ajal. Näiteks üksusel on kavas teha üheksa kuu pärast 100 VVÜ eest rühm väga tõenäolisi prognoositavaid müügitehinguid ja 18 kuu pärast 120 VVÜ eest rühm väga tõenäolisi prognoositavaid ostutehinguid. Ta maandab netopositsiooni valuutariski väärtusega 20 VVÜ-d, kasutades forvard-vahetuslepingut summale 20 VVÜ-d. Paragrahvi 6.5.11 punktide a–b kohaselt rahavoo riskimaandamisreservis kajastatavate summade kindlakstegemisel võrdleb üksus:

- a) forvard-vahetuslepingu õiglase väärtuse muutust koos valuutariskiga seotud muutustega väga tõenäoliste prognoositavate müügitehingute väärtuses;
- b) valuutariskiga seotud muutusi väga tõenäoliste prognoositavate ostutehingute väärtuses.

▼ **M53**

Kuni väga tõenäoliste prognoositavate müügitehingute kajastamiseni finantsaruannetes kajastab üksus siiski ainult forvard-vahetuslepinguga seotud summasid. Müügitehingute kajastamise ajal kajastatakse kõnealustest prognoositavatest tehingutest saadud väärtuse muutuse kasumid või kahjumid (st riskimaandamissuhte määratlemise ja tulu kajastamise vahelisel ajal toimunud väärtuse muutus, mis on tingitud valuutakursi muutusest).

- B6.6.10 Samaselt kui näites oleks üksuse netopositsiooni väärtus null, võrdleks ta väga tõenäoliste prognoositavate müügitehingute valuutariskiga seotud väärtuse muutusi väga tõenäoliste prognoositavate ostutehingute valuutariskiga seotud väärtuse muutustega. Siiski kajastatakse nimetatud summad alles siis, kui seotud prognoositavad tehingud kajastatakse finantsaruannetes.

Riskimaandamisobjektina määratletud objektirühmade kihid

- B6.6.11 Paragrahvis B6.3.19 märgitud põhjusel on olemasolevate objektirühmade kihikomponentide määratlemiseks vaja eraldi kindlaks määrata maandatud riskiga kihikomponendi määratlemise aluseks oleva objektirühma nominaalsumma.
- B6.6.12 Riskimaandamissuhe võib sisaldada mitme erineva objektirühma kihte. Näiteks varade rühma ja kohustiste rühma netopositsiooni riskimaandamisel võib riskimaandamissuhe sisaldada kombinatsioonis varade rühma kihikomponenti ja kohustiste rühma kihikomponenti.

Riskimaandamisinstrumendi kasumi või kahjumi esitamine

- B6.6.13 Kui objektide riski maandatakse rahavoogude riskimaandamise korral ühiselt rühmana, võivad need mõjutada kasumiaruande eri ridadel ja muus koondkasumis kajastatavaid objekte. Riskimaandamise kasumi või kahjumi esitamine nimetatud aruandes sõltub objektide rühmast.
- B6.6.14 Kui objektide rühmal ei ole tasaarvestatavaid riskipositsioone (näiteks välisvaluuta kulude rühm, mis mõjutab kasumiaruande eri ridadel ja muus koondkasumis kajastatavaid objekte, mille puhul maandatakse valuutariski), siis jaotakse ümberliigitatud riskimaandamisinstrumendi kasum ja kahjum proportsionaalselt riskimaandamisobjektidest mõjutatud ridadel kajastatavate objektide vahel. Selline jaotamine toimub süstemaatiliselt ja ratsionaalselt ning selle tulemusena ei tohi ühest riskimaandamisinstrumendist tuleneva netokasumi või kahjumi koguväärtus suurened.
- B6.6.15 Kui objektide rühmal on tasaarvestatavaid riskipositsioone (näiteks välisvaluuta nomineeritud müügitehingute ja kulude rühm, mille puhul maandatakse ühiselt valuutariski), siis esitab üksus riskimaandamisest tuleneva kasumi või kahjumi kasumiaruandes ja muus koondkasumis eraldi real kajastatava objektina. Eeldame näiteks välisvaluutas toimuva 100 VVÜ väärtuses müügi ja välisvaluutas tehtud 80 VVÜ väärtuses kulude netopositsiooni valuutariski maandamist 20 VVÜ väärtuses forvard-vahetuslepinguga. Forvard-vahetuslepingust saadud kasum või kahjum, mis liigitatakse rahavoo riskimaandamisreservist ümber kasumiaruandesse (kui netopositsioon mõjutab kasumit või kahjumit), esitatakse maandatud riskiga müügitehingutest ja kuludest eristatud eraldi real kajastatava objektina. Kui müük toimub varasemal perioodil kui kulude teke, mõõdetakse müügitulu endiselt hetkevahetuskursiga vastavalt IAS 21-le. Seotud riskimaandamise kasum

▼ M53

või kahjum esitatakse eraldi real kajastatava objektina, nii et kasum või kahjum kajastab netopositsiooni riskimaandamise mõju koos vastava korrigeerimisega rahavoo riskimaandamisreservis. Kui maandatud riskiga kulud mõjutavad hilisema perioodi kasumit või kahjumit, liigitatakse varem müügittehingute rahavoo riskimaandamisreservis kajastatud riskimaandamise kasum või kahjum ümber kasumiks või kahjumiks ning esitatakse IAS 21 kohaselt hetkevahetuskursiga mõõdetud maandatud riskiga kulusid sisaldavatest ridadest eristatud eraldi real kajastatava objektina.

- B6.6.16 Õiglase väärtuse riskimaandamise mõne tüübi kasutamisel ei ole riskimaandamise eesmärk niivõrd tasaarvestada riskimaandamisobjekti õiglase väärtuse muutust, vaid pigem teisendada riskimaandamisobjekti rahavoogusid. Näiteks üksus kasutab fikseeritud intressimääraga võlainstrumenti õiglase väärtuse intressimäärariski maandamiseks intressimäärade vahetuslepingut. Üksuse riskimääramise eesmärk on teisendada fikseeritud intressimääraga rahavood ujuva intressimääraga rahavoogudeks. Selle eesmärgi kajastamiseks riskimaandamissuhte arvestuses lisatakse intressimäärade vahetuslepingu intressi netojuurdekasv kasumisse või kahjumisse. Netopositsiooni (näiteks fikseeritud intressimääraga vara ja fikseeritud intressimääraga kohustise netopositsiooni) riskimaandamise korral tuleb kõnealune intressi netojuurdekasv esitada kasumiaruandes ja muus koondkasumis eraldi real kajastatava objektina. Selle eesmärk on vältida ühe instrumendi netokasumi või -kahjumi summeerimist tasaarvestatavaks brutosummaks ja nende kajastamist eri ridadel (näiteks sellega välditakse ühe intressimäärade vahetuslepingu summeerimist brutointressituluks ja brutointressikuluks).

JÕUSTUMISKUUPÄEV JA ÜLEMINEKUSÄTTED (7. PEATÜKK)

Üleminek (osa 7.2)

Kauplemiseks hoitavad finantsvarad

- B7.2.1 Üksus teeb käesoleva standardi esmakordse rakendamise kuupäeval kindlaks, kas üksuse finantsvara haldamiseks kasutatav ärimudel vastab paragrahvi 4.1.2 punktis a või paragrahvi 4.1.2A punktis a sätestatud tingimusele või kas finantsvara vastab paragrahvis 5.7.5 sätestatud valiku kriteeriumitele.

Väärtuse langus

- B7.2.2 Üleminekul peaks üksus püüdma saavutada esmasel kajastamisel esinenud krediidiriskile ligilähedast riski, võttes arvesse kogu mõistlikku ja põhjendatud informatsiooni, mis on kättesaadav ilma liigsete kulude või pingutusteta. Üksus ei ole kohustatud korraldama põhjalikke otsinguid informatsiooni saamiseks, et teha ülemineku kuupäeval kindlaks, kas krediidirisk on pärast esmast kajastamist oluliselt suurenenud. Kui üksusel ei ole võimalik seda ilma liigsete kuludeta või pingutusteta kindlaks teha, rakendatakse paragrahvi 7.2.20.

▼ **M53**

B7.2.3 Algselt kajastatud finantsinstrumentide (või siduvate laenuandmiskohustuste või finantsgarantiilepingute, mille lepingupooleks üksus on saanud) kahju allahindluse kindlakstegemiseks enne esmakordse rakendamise kuupäeva võtab üksus nii selliste objektide üleviimisel kui ka nende kajastamise lõpetamisel arvesse informatsiooni, mis on vajalik esmase kajastamise krediidiriski tegeliku või ligilähedase suuruse kindlaksmääramiseks. Üksus võib algse krediidiriski tegeliku või ligilähedase suuruse kindlakstegemiseks arvesse võtta sisemist ja välist informatsiooni, kaasa arvatud portfelliinformatsiooni, kooskõlas paragrahvidega B5.5.1–B5.5.6.

B7.2.4 Kui üksusel on vähe varasemat informatsiooni, võib ta kasutada sisetest aruannetest ja statistikast (mis võib olla kogutud uue toote väljalaskmise otsustamise ajal) saadud informatsiooni, informatsiooni sarnaste toodete kohta või sarnaste rühmade kogemusi seoses võrreldavate finantsinstrumentidega, kui see on asjakohane.

MÕISTED (LISA A)

Tuletisinstrumentid

BA.1 Tüüpilised tuletisinstrumentide näited on futuur- ja forward-, vahetus- ja optioonilepingud. Tuletisinstrumentil on tavaliselt tinglik väärtus, mis on rahasumma, aktsiate arv, kaalu- või mahuühikute arv või muud lepingus määratletud ühikud. Kuid tuletisinstrumenti puhul ei ole nõutav, et selle valdaja või väljaandja investeeriks või saaks lepingu jõustumisel tingliku väärtuse. Alternatiivselt võib tuletisinstrument nõuda fikseeritud makset või mõne tulevase sündmuse tõttu muutuva suurusega summa makset (kuid mitte proportsionaalselt alusvara muutusega), mis ei ole seotud tingliku väärtusega. Näiteks võib leping nõuda fikseeritud makset summas 1 000 VÜ-d, kui kuue kuu LIBOR suureneb 100 baaspunkti võrra. Selline leping on tuletisinstrument, kuigi tinglik väärtus ei ole kindlaks määratud.

BA.2 Käesolevas standardis määratletud tuletisinstrumenti määratlus hõlmab lepinguid, mida arveldatakse kogusummas alusvara ülekandmisega (nt forwardleping fikseeritud intressimääraga võlainstrumenti ostmiseks). Üksusel võib olla selline leping mittefinantsobjekti ostmiseks või müümiseks, mida saab arveldada rahas või muu finantsinstrumentidega või vahetades finantsinstrumente (nt leping kauba ostmiseks või müümiseks fikseeritud hinnaga mingil kuupäeval tulevikus). Selline leping kuulub käesoleva standardi rakendusalasasse, välja arvatud juhul, kui leping sõlmiti ja seda kasutatakse edaspidi mittefinantsobjekti üleandmiseks vastavalt üksuse eeldatavatele ostu-, müügi- või kasutamisevajadustele. Käesolevat standardit kohaldatakse siiski selliste lepingute suhtes üksuse eeldatava ostu- müügi või kasutuse nõuete puhul, kui üksus teeb sellise määratluse vastavalt paragrahvile 2.5 (vt paragrahvid 2.4–2.7).

BA.3 Tuletisinstrumenti üks iseloomulikke tunnuseid on see, et selle esialgne netoinvesteering on väiksem, kui oleks nõutav muud liiki lepingute puhul, mis eeldavasti reageeriksid turutegurite muutustele samamoodi. Optioonileping vastab sellisele mõistele, sest optiooni preemia on väiksem kui investeering, mis oleks nõutav optiooniga seotud finantsinstrumenti soetamiseks. Valuuta vahetustehing, millega nõutakse võrdse õiglase väärtusega erinevate valuutade esmast vahetamist, vastab määratlusele, sest selle esialgne netoinvesteering on null.

▼ **M53**

- BA.4 Tavapärastel turutingimustel toimuv ost või müük tingib tehingupäeva ja arvelduspäeva vahelisel ajal sellise fikseeritud hinnaga siduva kohustuse, mis vastab tuletisinstrumenti määratlusele. Kuid siduva kohustuse lühikese kestuse tõttu ei kajastata seda tuletisfinantsinstrumendina. Selle asemel sätestab käesolev standard selliste tavapärastel turutingimustel lepingute kohta spetsiaalse arvestuse (vt paragrahvid 3.1.2 ja B3.1.3–B3.1.6).
- BA.5 Tuletisinstrumenti määratlus viitab mitterahalistele muutujatele, mis ei ole lepingu osapoolle spetsiifilised. Need sisaldavad maavärina kahjude indeksit konkreetsetes regioonides ja temperatuuri indeksit konkreetsetes linnades. Mitterahalised muutujad, mis on lepingu osapoolle spetsiifilised, sisaldavad kahjustusi tekitava või lepingu osapoolle vara hävitava tulekahju tekkimist või mittetekkimist. Muutus mitterahalise vara õiglase väärtuses on omanikule spetsiifiline, kui õiglase väärtus ei kajasta ainult muutusi selliste varade turuhindades (finantsmuutuja), vaid ka konkreetse mitterahalise vara tingimusi (mitterahaline muutuja). Näiteks, kui konkreetse auto jääkväärtuse garanteerimisega kaasneb garanti risk auto füüsilise seisukorra muutuste suhtes, siis on see risk autoomanikule spetsiifiline.

Kauplemiseesmärgil hoitavad finantsvarad ja kohustised

- BA.6 Kauplemine peegeldab tavaliselt aktiivset ja sagedast ostmist ja müümist ning kauplemiseesmärgil hoitavaid finantsinstrumente kasutatakse tavaliselt eesmärgiga saada kasumit lühiajalistest hinna kõikumistest või vahendaja müügmarginaalist.
- BA.7 Kauplemiseesmärgil hoitavate finantskohustiste hulka kuuluvad:
- a) tuletisinstrumentide kohustised, mida ei kajastata riskimaandamisinstrumentidena;
 - b) kohustused kanda üle finantsvarasid, mida on laenuks võtnud lühikeseks müüja (s.o üksus, mis müüb finantsvarasid, mida ta on laenuks võtnud ja veel ei oma);
 - c) finantskohustised, mis on võetud kavatsusega osta need lähiajal tagasi (nt noteeritud võlainstrument, mida emitent võib osta lähiajal tagasi, sõltuvalt selle õiglase väärtuse muutustest), ja
 - d) finantskohustised, mis kuuluvad selliste kindlaksmääratud finantsinstrumentide portfelli, mida hallatakse ühiselt ja mille suhtes on tõendeid hiljuti toimunud lühiajalise kasumivõtmise kohta.
- BA.8 Asjaolu, et kohustist kasutatakse kauplemistegevuse finantseerimiseks, ei muuda veel iseenesest seda kauplemiseesmärgil hoitavaks kohustiseks.

▼ **M32****RAHVUSVAHELINE FINANTSARUANDLUSSTANDARD 10***Konsolideeritud finantsaruanded*

EESMÄRK

- 1 Käesoleva IFRSi eesmärk on kehtestada põhimõtted konsolideeritud finantsaruannete esitamiseks ja koostamiseks juhul, kui (majandus)üksus kontrollib ühte või mitut (majandus)üksust.

Eesmärgi täitmine▼ **M38**

- 2 Lõikes 1 esitatud eesmärgi täitmiseks nõutakse käesolevas IFRSis, et:

▼ **M32**

- (a) (majandus)üksus (*emaettevõtte*), mis kontrollib ühte või mitut teist (majandus)üksust (*tütarettevõtet*), esitaks konsolideeritud finantsaruanded;
- (b) määraks kindlaks *kontrolli* põhimõtte ja kehtestaks kontrolli konsolideerimise alusena;

▼ **M38**

- (c) määraks kindlaks, kuidas rakendada kontrolli põhimõtet, et tuvastada, kas investor kontrollib investeerimisobjekti ja peab seega investeerimisobjekti konsolideerima;
- (d) sätestaks arvestusnõuded konsolideeritud finantsaruannete koostamiseks ja
- (e) määratlaks investeerimisettevõtte ning näeks ette erandi investeerimisettevõtte konkreetsete tütarettevõtete konsolideerimiseks.

▼ **M32**

- 3 Käesolevas IFRSis ei käsitleta äriühenduste arvestusnõudeid ega nende mõju konsolideerimisele, sealhulgas äriühenduses tekkivale firmaväärtusele (vt IFRS 3 *Äriühendused*).

RAKENDUSALA

▼ **M51**

- 4 Konsolideeritud finantsaruanded esitab emaettevõttest (majandus)üksus. Käesolevat IFRSi kohaldatakse kõikide (majandus)üksuste suhtes, välja arvatud järgnevatel juhtudel:

- (a) emaettevõtte ei pea esitama konsolideeritud finantsaruandeid, kui on täidetud kõik järgmised tingimused:
- (i) ettevõtte on täisomanduses või teise (majandus)üksuse osalises omanduses olev tütarettevõtte ja kõiki selle teisi omanikke, sealhulgas hääleõiguseta omanikke, on teavitatud ja neil puuduvad vastuväited, et (majandus)üksus ei koosta konsolideeritud finantsaruandeid;
- (ii) ettevõtte võla- või omakapitaliinstrumentidega ei kaubelda avalikul turul (asukohariigi või välisriigi väärtpaberibörsil või börsivälisel turul, sealhulgas kohalikud ja piirkondlikud turud);

▼ **M51**

(iii) ettevõtte ei ole esitanud ega ole hetkel esitamas oma finantsaruandeid väärt-paberikomisjonile ega muule järelevalvet teostavale organisatsioonile eesmärgiga emiteerida avalikul turul mis tahes liiki instrumente ning

(iv) ettevõtte üle täielikku kontrolli omav või vahepealne emaetevõtte koostab IFRSidega kooskõlas olevad avalikult kättesaadavad finantsaruanded, milles tütaretevõtted on konsolideeritud või neid on kasumi või kahjumi kaudu mõõdetud õiglasel väärtusel vastavalt käesolevale IFRSile.

(b) [välja jäetud].

(c) [välja jäetud].

4A Käesolevat IFRSi ei kohaldata töösuhtejärgsete hüvitiste plaanide ega muude töövõtjate pikaajaliste hüvitiste plaanide suhtes, mille suhtes kohaldatakse rahvusvahelist raamatupidamisstandardit IAS 19 *Hüvitised töötajatele*.

4B Investeeringusettevõttest emaetevõtte ei esita konsolideeritud finantsaruandeid, kui vastavalt käesoleva IFRSi paragrahvile 31 on nõutud kõikide tütaretevõtete õiglasel väärtusel mõõtmist kasumi või kahjumi kaudu.

▼ **M32****Kontroll**

5 **Investor määrab majandus(üksuses) (investeeringusobjektis) osalemise olemusest olenemata kindlaks, kas ta on emaetevõtte, hinnates seda, kas ta kontrollib investeeringusobjekti.**

6 **Investor kontrollib investeeringusobjekti, kui ta on avatud või tal on õigused investeeringusobjektis osalemisest tulenevale muutuvale kasumile ja ta saab mõjuvõimu kaudu, mis tal on investeeringusobjekti üle, mõjutada seda kasumit.**

7 **Seega kontrollib investor investeeringusobjekti üksnes juhul, kui:**

(a) **tal on mõjuvõim investeeringusobjekti üle (vt lõiked 10–14);**

(b) **ta on avatud või tal on õigused investeeringusobjektis osalemisest tulenevale muutuvale kasumile (vt lõiked 15 ja 16) ja**

(c) **ta saab kasutada oma mõjuvõimu investeeringusobjekti üle, et mõjutada oma kasumi suurust (vt lõiked 17 ja 18).**

8 Hinnates seda, kas ta kontrollib investeeringusobjekti, võtab investor arvesse kõiki fakte ja asjaolusid. Investor hindab uuesti, kas ta kontrollib investeeringusobjekti, kui faktidest ja asjaoludest ilmneb, et üks või mitu lõikes 7 nimetatud kolmest kontrollielemendist on muutunud (vt lõiked B80–B85).

9 Kaks või rohkem investorit kontrollivad ühiselt investeeringusobjekti, kui nad peavad oluliste tegevuste juhtimiseks koos tegutsema. Sellisel juhul ei kontrolli ükski investor eraldi investeeringusobjekti, sest ükski investor ei saa juhtida tegevusi, tegemata koostööd teiste investoritega. Investor arvestab oma osalust investeeringusobjektis kooskõlas asjakohaste IFRSidega, näiteks IFRS 11 *Ühised ettevõtmised*, IAS 28 *Investeeringud sidus- ja ühisettevõtetesse* või IFRS 9 *Finantsinstrumendid*.

▼ **M32****Mõjuvõim**

- 10 Investorigil on mõjuvõim investeerimisobjekti üle, kui investoril on õigused, mis annavad talle hetkel võimaluse juhtida olulisi tegevusi, st tegevusi, mis mõjutavad olulisel määral investeerimisobjekti kasumit.
- 11 Mõjuvõim tuleneb õigustest. Mõnikord on mõjuvõimu lihtne hinnata, näiteks juhul, kui mõjuvõim investeerimisobjekti üle saadakse otse ja üksnes omakapitaliinstrumentidega (näiteks aktsiad) antavatest hääleõigustest ja seda saab hinnata sellistest osalustest tulenevaid hääleõigusi arvesse võttes. Muudel juhtudel on hindamine keerulisem ja nõuab mitme teguri arvessevõtmist, näiteks kui mõjuvõim tuleneb ühest või mitmest lepingupõhisest kokkuleppesest.
- 12 Investorigil, kellel on hetkel võimalus juhtida olulisi tegevusi, on mõjuvõim isegi siis, kui ta ei ole oma juhtimisõigusi veel kasutanud. Tõendid selle kohta, et investor on juhtinud olulisi tegevusi, saavad aidata investoril mõjuvõimu kindlaks määrata, kuid sellised tõendid ei ole iseenesest määrava tähtsusega selle kindlaksmääramisel, kas investoril on mõjuvõim investeerimisobjekti üle.
- 13 Kui kahel või enamal investoril on õigused, mis annavad neile ühepoolse võimaluse juhtida erinevaid olulisi tegevusi, siis on investeerimisobjekti üle mõjuvõim investoril, kellel on hetkel võimalus juhtida investeerimisobjekti kasumit kõige rohkem mõjutavaid tegevusi.
- 14 Investorigil saab olla mõjuvõim investeerimisobjekti üle ka juhul, kui muudel (majandus)üksustel on õigused, mis annavad neile hetkel võimaluse osaleda oluliste tegevuste juhtimisel, näiteks kui teisel (majandus)üksusel on *märkimisväärne mõju*. Üksnes kaitsvaid õigusi omaval investoril ei ole mõjuvõimu investeerimisobjekti üle (vt lõiked 26–B28) ja ta ei oma seega kontrolli investeerimisobjekti üle.

Kasum

- 15 Investor on avatud või tal on õigused investeerimisobjektis osalemisest tulenevale muutuvale kasumile, kui osalemisest tulenev investoril kasum võib muutuda vastavalt investeerimisobjekti finantstulemus(likus)ele. Investorigil kasum saab olla ainult positiivne, ainult negatiivne või nii positiivne kui ka negatiivne.
- 16 Kuigi investeerimisobjekti saab kontrollida ainult üks investor, võivad investeerimisobjekti kasumist osa saada mitu osapoolt. Investeerimisobjekti kasumist või väljamaksetest võivad osa saada näiteks mittekontrollivate osaluste omanikud.

Mõjuvõimu ja kasumi vaheline seos

- 17 Investor kontrollib investeerimisobjekti, kui tal on nii investeerimisobjekti üle mõjuvõim ja avatus või õigused investeerimisobjektis osalemisest tulenevale muutuvale kasumile kui ka võimalus kasutada oma mõjuvõimu, et mõjutada investeerimisobjektis osalemisest tulenevat investoril kasumit.

▼ **M32**

- 18 Seega määrab otsustusõigusi omav investor kindlaks, kas ta on käsundiaandja või käsundisaaja. Investor, kes on lõigete B58–B72 kohaselt käsundisaaja, ei oma kontrolli investeerimisobjekti üle, kui ta kasutab talle delegeeritud otsustusõigusi.

ARVESTUSNÕUDED

- 19 **Emaettevõtte kasutab konsolideeritud finantsaruannete koostamisel sarnastes tingimustes toimunud samalaadsete tehingute ja sündmuste puhul ühtseid arvestusmeetodeid.**

- 20 Investeerimisobjekti konsolideerimine algab kuupäevast, mil investor saavutab kontrolli investeerimisobjekti üle, ja lõpeb siis, kui investor kaotab kontrolli investeerimisobjekti üle.

- 21 Lõigetega B86–B93 nähakse ette juhised konsolideeritud finantsaruannete koostamiseks.

Mittekontrollivad osalused

- 22 Emaettevõtte kajastab mittekontrollivaid osalusi konsolideeritud finantsseisundi aruandes omakapitali koosseisus, eraldi emaettevõtte omanikele kuuluvast omakapitalist.

- 23 Muutusi emaettevõttele kuulavas tütarettevõtte osaluses, mille tulemusena emaettevõtte ei kaota kontrolli tütarettevõtte üle, arvestatakse omakapitali tehingutena (st tehingud oma omanikeõigusi teostavate omanikega).

- 24 Lõigetega B94–B96 nähakse ette juhised mittekontrollivate osaluste arvestamiseks konsolideeritud finantsaruannetes.

Kontrolli kaotamine

- 25 Kui emaettevõtte kaotab kontrolli tütarettevõtte üle, siis ta:

- (a) lõpetab endise tütarettevõtte varade ja kohustiste kajastamise oma konsolideeritud finantsseisundi aruandes;
- (b) kajastab kontrolli kaotamisel endises tütarettevõttes säilinud investeeringut selle õiglases väärtuses ning seejärel kajastab seda ja kõiki summasid, mida endine tütarettevõtte talle võlgneb või mida ta ise võlgneb sellisele tütarettevõttele, kooskõlas asjakohaste IFRSidega. Seda õiglast väärtust loetakse õiglaseks väärtuseks finantsvara esmasel kajastamisel kooskõlas IFRS 9-ga või vajaduse korral soetusmaksumuseks sidus- või ühisettevõttesse tehtud investeeringu esmasel kajastamisel;
- (c) kajastab kontrolli kaotamisega seotud kasumit või kahjumit, mis kuulub endisele kontrollivale osalusele.

- 26 Lõigetega B97–B99 nähakse ette juhised kontrolli kaotamise arvestamiseks.

▼ **M38**

KINDLAKSTEGEMINE, KAS (MAJANDUS)ÜKSUS ON INVESTEERIMISSETTEVÕTE

27 Emaettevõtte teeb kindlaks, kas ta on investeerimisettevõtte. Investeerimisettevõtte on (majandus)üksus, mis:

- (a) saab ühelt või mitmelt investorilt rahalised vahendid eesmärgiga osutada sellele investorile (nendele investoritele) investeringute valitsemise teenuseid;
- (b) kinnitab oma investori(te)le, et tema ärieesmärk on investeerida rahalised vahendid üksnes selleks, et saada kapitali väärtuse kasvust tulenevat tulu, investeerimistulu või mõlemat, ja
- (c) mõõdab ning hindab sisuliselt kõigi oma investeeringute tasuvust õiglase väärtuse alusel.

Lõigetes B85A–B85M on esitatud asjakohane rakendusjuhisis.

28 (Majandus)üksus peab selle hindamisel, kas ta vastab lõikes 27 kirjeldatud määratlusele, kaaluma, kas tal on järgmised investeerimisettevõttele iseloomulikud omadused:

- (a) tal on mitu investeeringut (vt lõiked B85O–B85P);
- (b) tal on mitu investorit (vt lõiked B85Q–B85S);
- (c) tal on investorid, kes ei ole (majandus)üksuse seotud osapooled (vt lõiked B85T–B85U), ja
- (d) talle kuuluvad omandiõiguse osalused omakapitali vormis või muud sarnased osalused (vt lõiked B85V–B85W).

Neist iseloomulikest omadustest mõne puudumine ei välista tingimata (majandus)üksuse liigitamist investeerimisettevõtteks. Investeerimisettevõtte, kellel puudub mõni nimetatud iseloomulik omadus, avalikustab IFRS 12 *Muudes (majandus)üksustes olevate osaluste avalikustamine* lõikes 9A nõutud lisateabe.

29 Kui faktid ja asjaolud viitavad muutustele ühes või mitmes investeerimisettevõtte määratluse kolmest elemendist, mida on kirjeldatud lõikes 27, või investeerimisettevõttele iseloomulikes omadustes, mida on kirjeldatud lõikes 28, peab emaettevõtte uuesti hindama, kas ta on investeerimisettevõtte.

30 Emaettevõtte, kes lakkab olemast investeerimisettevõtte või kes muutub investeerimisettevõtteks, kajastab oma staatuse muutust edasiulatuvalt alates staatuse muutumise kuupäevast (vt lõiked B100–B101).

INVESTEERIMISSETTEVÕTTED: KONSOLIDEERIMISE ERAND

31 Investeerimisettevõtte ei konsolideeri teise (majandus)üksuse üle kontrolli omandamisel oma tütarettevõtteid ega rakenda IFRS 3, välja arvatud lõikes 32 kirjeldatud juhul. Investeerimisettevõtte mõõdab selle asemel tütarettevõttesse tehtud investeeringut kasumiaruandes õiglaselt väärtuses kooskõlas IFRS 9-ga. ⁽¹⁾

⁽¹⁾ IFRS 10 *Konsolideeritud finantsaruanded* lõikes C7 on sätestatud: „Kui (majandus)üksus rakendab käesolevat IFRS-i, kuid ei rakenda veel IFRS 9-t, siis käesolevas IFRS-is toodud viiteid IFRS 9-le loetakse viiteks IAS 39-le *Finantsinstrumendid: kajastamine ja mõõtmine*”.

▼ **M51**

- 32 Olenemata lõikes 31 esitatud nõudest, kui investeerimisettevõttel on tütarettevõtte, mis ei ole investeerimisettevõtte ja mille peamine eesmärk ja tegevus seisneb investeerimisettevõtte investeerimistegevusega seotud teenuste osutamises (vt paragrahvid B85C–B85E), konsolideerib investeerimisettevõtte käesoleva tütarettevõtte vastavalt käesoleva IFRSi paragrahvidele 19–26 ning kohaldab iga sellise tütarettevõtte omandamise suhtes rahvusvahelise finantsaruandlusstandardi IFRS 3 nõudeid.

▼ **M38**

- 33 Investeerimisettevõtte emajäsevõtte konsolideerib kõik tema kontrolli all olevad (majandus)üksused, kaasa arvatud need, mida ta kontrollib investeerimisettevõttest tütarettevõtte kaudu, välja arvatud juhul, kui emajäsevõtte ise on investeerimisettevõtte.

▼ **M32**

Lisa A

Määratletud mõisted

Käesolev lisa on IFRSi lahutamatu osa.

konsolideeritud finantsaruanded

Kontserni finantsaruanded, milles **emajäsevõtte** ja tema **tütarettevõtte** varad, kohustised, omakapital, tulud, kulud ja rahavood on esitatud nii, nagu oleks tegemist üheainsa (majandus)üksusega.

kontroll investeerimisobjekti üle

Investor kontrollib investeerimisobjekti, kui ta on avatud või tal on õigused investeerimisobjektis osalemisest tulenevale muutuvale kasumile ja tal on võimalus mõjutada seda kasumit mõjuvõimu kaudu, mis tal on investeerimisobjekti üle.

otsusetegija

Otsustusõigustega (majandus)üksus, mis on muude osapoolte suhtes kas käsundiandja või käsundisaja.

kontsern

Emajäsevõtte ja tema **tütarettevõtted**.

▼ **M38**

investeerimisettevõtte

(Majandus)üksus, mis

- (a) saab ühelt või mitmelt investorilt rahalised vahendid eesmärgiga osutada sellele investorile (nendele investoritele) investeerimistegevuse teenuseid;
- (b) kinnitab oma investorile, et tema ärieesmärk on investeerida rahalised vahendid üksnes selleks, et saada kapitali väärtuse kasvust tulenevat tulu, investeerimistulu või mõlemat, ja
- (c) mõõdab ning hindab sisuliselt kõigi oma investeeringute tasuvust õiglase väärtuse alusel.

▼ **M32**

mittekontrolliv osalus	Tütarettevõtte omakapital, mis ei kuulu otseselt ega kaudselt emaettevõttele .
emaettevõtte	(Majandus)üksus, mis kontrollib ühte või mitut (majandus)üksust.
mõjuvõim	Õigused, mis annavad hetkel võimaluse juhtida olulisi tegevusi .
kaitsvad õigused	Õigused, mis peaksid kaitsma neid õigusi omava osapooli huve, andmata sellele osapoolile mõjuvõimu (majandus)üksuse üle, millega need õigused on seotud.
olulised tegevused	Käesoleva IFRSi kohaldamisel on olulised tegevused investeerimisobjekti tegevused, mis mõjutavad olulisel määral investeerimisobjekti kasumit.
tagasikutsumisõigused	Õigused võtta otsusetegijalt ära tema otsustuspädevus.
tütarettevõtte	(Majandus)üksus, mida kontrollib teine (majandus)üksus.

Järgmised mõisted on määratletud IFRS 11-s, IFRS 12-s *Muudes (majandus)üksustes olevate osaluste avalikustamine*, IAS 28-s (muudetud 2011) või IAS 24-s *Seotud osapooli käsitleva teabe avalikustamine* ja neid kasutatakse käesolevas IFRSis kõnealuste IFRSide tähendustes:

- sidusettevõtte;
- osalus teises (majandus)üksuses;
- ühisettevõtte;
- juhtkonna võtmeisikud;
- seotud osapool;
- märkimisväärne mõju.

Lisa B

Rakendusjuhised

Käesolev lisa on IFRSi lahutamatu osa. Selles kirjeldatakse lõigete 1–26 rakendamist ja sellel on sama pädevus nagu IFRSi teistel osadel.

- B1 Käesolevas lisas esitatud näidetes kirjeldatakse hüpoteetilisi olukordi. Ehkki näidete teatavad tahud võivad esineda tegelikes olukordades, tuleb IFRS 10 rakendamisel hinnata konkreetse olukorra kõiki asjakohaseid fakte ja asjaolusid.

▼ M32**KONTROLLI HINDAMINE**

B2 Selleks et teha kindlaks, kas investoril on kontroll investeerimisobjekti üle, hindab investor, kas tal on:

- (a) mõjuvõim investeerimisobjekti üle;
- (b) avatus või õigused investeerimisobjektis osalemisest tulenevale muutuvale kasumile ja
- (c) võimalus kasutada oma mõjuvõimu investeerimisobjekti üle, et mõjutada investori kasumi suurust.

B3 Seda saab kindlaks teha, võttes arvesse järgmisi tegureid:

- (a) investeerimisobjekti eesmärk ja ülesehitus (vt lõiked B5–B8);
- (b) mis on olulised tegevused ja kuidas tehakse otsused nende tegevuste kohta (vt lõiked B11–B13);
- (c) kas investori õigused annavad talle hetkel võimaluse juhtida olulisi tegevusi (vt lõiked B14–B54);
- (d) kas investor on avatud või tal on õigused investeerimisobjektis osalemisest tulenevale muutuvale kasumile (vt lõiked B55–B57) ja
- (e) kas investoril on võimalus kasutada oma mõjuvõimu investeerimisobjekti üle, et mõjutada investori kasumi suurust (vt lõiked B58–B72).

B4 Hinnates oma kontrolli investeerimisobjekti üle, võtab investor arvesse muude osapooltega olemasoleva suhte olemust (vt lõiked B73–B75).

Investeerimisobjekti eesmärk ja ülesehitus

B5 Hinnates oma kontrolli investeerimisobjekti üle, võtab investor arvesse investeerimisobjekti eesmärki ja ülesehitust, et teha kindlaks olulised tegevused ja seda, kuidas tehakse otsuseid oluliste tegevuste kohta, kellel on hetkel võimalus juhtida selliseid tegevusi ja kes saab kasumit sellistest tegevustest.

B6 Investeerimisobjekti eesmärgi ja ülesehituse arvessevõtmisel võib selguda, et investeerimisobjekti kontrollitakse omakapitaliinstrumentide, näiteks investeerimisobjekti lihtaktsiate kaudu, mis annavad nende omanikule proportsionaalsed hääleõigused. Sel juhul keskendutakse kontrolli hindamisel otsustusprotsessi muutvate täiendavate kokkulepete puudumise korral sellele, millisel osapoolel on võimalus kasutada investeerimisobjekti tegevus- ja rahastamispoliitika kindlaksmääramiseks piisavaid hääleõigusi (vt lõiked B34–B50). Kõige lihtsamal juhul, kui muud tegurid puuduvad, kontrollib investeerimisobjekti investor, kellele kuulub enamik hääleõigusi.

B7 Selleks et teha keerulisematel juhtudel kindlaks, kas investor kontrollib investeerimisobjekti, võib olla vajalik võtta arvesse teatavaid või kõiki lõikes B3 nimetatud muid tegureid.

▼ **M32**

- B8 Investeeringisobjekt võib olla üles ehitatud selliselt, et hääleõigused ei ole peamine tegur, mis otsustab selle, kes kontrollib investeeringisobjekti, näiteks kui hääleõigused on seotud üksnes haldusülesannetega ja olulisi tegevusi juhitakse lepingupõhiste kokkulepete kaudu. Sellisel juhul võtab investor investeeringisobjekti eesmärki ja ülesehitust arvesse võttes arvesse ka riske, mille suhtes peab investeeringisobjekt olema avatud, riske, mida ta peab edasi andma investeeringisobjekti osapooltele, ja seda, kas investor on avatud kõikidele neile riskidele või osale neist. Võetakse arvesse nii kahjumiriski kui ka potentsiaalset kasumit.

Mõjuvõim

- B9 Selleks et omada mõjuvõimu investeeringisobjekti üle, peavad investoril olema õigused, mis annavad talle hetkel võimaluse juhtida olulisi tegevusi. Mõjuvõimu hindamisel võetakse arvesse üksnes sisulisi õigusi ja õigusi, mis ei ole kaitsvad (vt lõiked B22–B28).
- B10 Otsus, kas investoril on mõjuvõim, sõltub olulistest tegevustest, oluliste tegevuste kohta otsuste tegemise viisist ning investorile ja muudele osapooltele kuuluvatest õigustest investeeringisobjekti suhtes.

Olulised tegevused ja oluliste tegevuste juhtimine

- B11 Paljude investeeringisobjektide puhul mõjutab nende kasumit hulk põhi- ja rahastamistegevusi. Olulised tegevused võivad asjaoludest olenevalt olla muu hulgas näiteks järgmised (loetelu ei ole ammendav):

- (a) kaupade või teenuste müük ja ost;
- (b) finantsvarade juhtimine nende eluea jooksul (sealhulgas kohustuste täitmatajätmise korral);
- (c) varade valimine, omandamine või müük;
- (d) uute toodete või protsesside uurimine ja arendamine ning
- (e) rahastamisstruktuuri kindlaksmääramine ja rahastamine.

- B12 Otsused oluliste tegevuste kohta võivad olla muu hulgas näiteks järgmised (loetelu ei ole ammendav):

- (a) investeeringisobjekti tegevust ja kapitali käsitlevad otsused, sealhulgas eelarvealased otsused; ja
- (b) investeeringisobjekti juhtkonna võtmeisikute või teenuseosutajate määramine ja tasustamine ning nende teenuste või tööjõu kasutamise lõpetamine.

- B13 Teatud juhul võivad olulised tegevused olla tegevused nii enne kui ka pärast teatava olukorra kujunemist või sündmuse esinemist. Kui kahel või enamal investoril on hetkel võimalus juhtida olulisi tegevusi ja need tegevused toimuvad eri ajal, määravad investorid kindlaks, millisel investoril on võimalus juhtida tegevusi, mis mõjutavad kõnealust kasumit kõige suuremal määral, kooskõlas samaaegselt esinevate otsustusõiguste käsitlemisega (vt lõige 13). Kui olulised faktid ja asjaolud muutuvad, vaatavad investorid selle otsuse uuesti läbi.

▼ M32

Rakendamise näited

1. näide

Kaks investorit moodustavad investeerimisobjekti, et arendada ja turustada meditsiinitoode. Üks investor vastutab meditsiinitoote väljatöötamise ja sellele ametliku heakskiidu hankimise eest – see vastutus hõlmab ühepoolset võimalust teha kõiki otsuseid, mis on seotud toote väljatöötamise ja ametliku heakskiidu hankimisega. Kui järelevalveasutus on toote heaks kiitnud, hakkab teine investor seda tootma ja turustama – sellel investoril on ühepoolne võimalus teha kõiki otsuseid toote tootmise ja turustamise kohta. Kui kõik tegevused – nii meditsiinitoote väljatöötamine ja ametliku heakskiidu hankimine kui ka selle tootmine ja turustamine – on olulised tegevused, peab iga investor tegema kindlaks, kas tal on võimalus juhtida tegevusi, mis mõjutavad investeerimisobjekti kasumit *kõige* suuremal määral. Iga investor peab seega kaaluma, kas meditsiinitoote väljatöötamine ja ametliku heakskiidu hankimine või selle tootmine ja turustamine on tegevus, mis mõjutab investeerimisobjekti kasumit *kõige* suuremal määral, ja kas tal on võimalus juhtida seda tegevust. Otsustades seda, millisel investoril on mõjuvõim, võtavad investorid arvesse järgmisi tegureid:

- (a) investeerimisobjekti eesmärk ja ülesehitus;
- (b) tegurid, mis määravad kindlaks investeerimisobjekti kasuainormi, tulu ja väärtuse ning meditsiinitoote väärtuse;
- (c) mõju investeerimisobjekti kasumile, mis tuleneb iga investori otsustuspädevusest seoses punktis b nimetatud teguritega; ja
- (d) investori avatus kasumi muutlikkusele.

Selles näites võtavad investorid arvesse ka järgmisi tegureid:

- (e) ametliku heakskiidu saamise ebakindlus ja selleks nõutavad jõupingutused (võttes arvesse investori varasemat kogemust meditsiinitoodete edukal väljatöötamisel ja ametliku heakskiidu saamisel) ja
- (f) milline investor kontrollib meditsiinitoode, kui arendusetapp on osutunud edukaks.

2. näide

Investeeringuvahend (investeerimisobjekt) luuakse ja seda rahastatakse investorile (võlainvestorile) kuuluva võlainstrumentidega ja mitmele muule investorile kuuluvate omakapitaaliinstrumentidega. Omakapitali osamakse on mõeldud esimeste kahjumite katmiseks ja investeerimisobjektilt listulu saamiseks. Üks omakapitali investoritest, kellele kuulub 30 protsenti omakapitalist, on ka varahaldur. Investeerimisobjekt kasutab oma tulu finantsvarade portfelli ostmiseks, mistõttu on investeerimisobjekt avatud krediidiriskile, mis on seotud varade põhi- ja intressimaksed tasumise kohustuse võimaliku rikkumisega. Tehingut turustatakse võlainvestorile investeeringuna, mis on minimaalselt avatud portfelli varadest tulenevate kohustuste võimaliku rikkumisega seotud krediidiriskile, tulevalt nende varade olemusest ja sellest, et omakapitali osamakse on mõeldud katma investeerimisobjekti esimesi kahjumeid. Investeerimisobjekti kasumit mõjutab suurel määral investeerimisobjekti varaportfelli haldamine, mis hõlmab otsuseid varade valiku, omandamise ja müügi kohta vastavalt portfelli juhistele, ning haldamine portfelli varadest tulenevate kohustuste rikkumisel. Kõiki neid tegevusi juhib varahaldur seni,

▼ **M32**

kuni kohustuste rikkumine ulatub teatud määrani portfelli väärtusest (st kui portfelli väärtus on selline, et investeerimisobjekti omakapitali osamakse on ära tarbitud). Pärast seda juhib varasid kolmandast osapoollest haldur vastavalt võlainvestori juhiste. Investeerimisobjekti vara portfelli juhtimine on investeerimisobjekti oluline tegevus. Varahalduril on võimalus juhtida olulisi tegevusi seni, kuni varad, mille puhul on kohustusi rikutud, ulatuvad kindla määrani portfelli väärtusest; võlainvestoril on võimalus juhtida olulisi tegevusi, kui selliste varade väärtus, mille puhul on kohustusi rikutud, ületab seda kindlat määra portfelli väärtusest. Varahaldur ja võlainvestor peavad kumbki tegema kindlaks, kas neil on võimalus juhtida tegevusi, mis mõjutavad investeerimisobjekti kasumit *kõige* suuremal määral, sealhulgas võttes arvesse investeerimisobjekti eesmärki ja ülesehitust ning mõlema osapoolle avatust kasumi muutlikkusele.

Õigused, mis annavad investorile mõjuvõimu investeerimisobjekti üle

- B14 Mõjuvõim tuleneb õigustest. Selleks et omada mõjuvõimu investeerimisobjekti üle, peavad investoril olema õigused, mis annavad talle hetkel võimaluse juhtida olulisi tegevusi. Õigused, mis võivad anda investorile mõjuvõimu, erinevad investeerimisobjektide lõikes.
- B15 Investorile võivad kas eraldi või koos anda mõjuvõimu muu hulgas näiteks järgmised õigused (loetelu ei ole ammendav):
- (a) õigus investeerimisobjekti hääleõiguste (või potentsiaalsete hääleõiguste) näol (vt lõiked B34–B50);
 - (b) õigus määrata, ümber paigutada või tagasi kutsuda investeerimisobjekti juhtkonna võtmeisikuid, kellel on võimalus juhtida olulisi tegevusi;
 - (c) õigus määrata teine (majandus)üksus, mis juhib olulisi tegevusi, või selline määramine tühistada;
 - (d) õigus anda investeerimisobjektile korraldus sõlmida investori kasuks tehinguid või kasutada vetoõigust tehingute muutmise suhtes ja
 - (e) muud õigused (näiteks juhtimislepingus kindlaksmääratud otsustusõigused), mis annavad nende omanikule võimaluse juhtida olulisi tegevusi.
- B16 Kui investeerimisobjektil on hulk põhi- ja rahastamistegevusi, mis mõjutavad olulisel määral investeerimisobjekti kasumit, ja kui pidevalt tuleb teha sisulisi otsuseid selliste tegevuste suhtes, siis annavad investorile üldiselt mõjuvõimu just hääleõigused või muud sarnased õigused kas eraldi või koos muude kokkulepetega.
- B17 Kui hääleõigused ei saa olulisel määral mõjutada investeerimisobjekti kasumit, näiteks kui hääleõigused on seotud üksnes haldusülesannetega ja oluliste tegevuste juhtimine määratakse kindlaks lepingupõhiste kokkulepetega, peab investor hindama neid lepingupõhiseid kokkuleppeid, et teha kindlaks, kas tal on piisavad õigused mõjuvõimu saamiseks investeerimisobjekti üle. Otsustades seda, kas investoril on piisavad õigused mõjuvõimu saamiseks, võtab investor arvesse investeerimisobjekti eesmärki ja ülesehitust (vt lõiked B5–B8) ning lõigetes B51–B54 ja lõigetes B18–B20 sätestatud nõudeid.

▼ **M32**

B18 Teatud juhul võib olla keeruline teha kindlaks, kas investoril on piisavad õigused mõjuvõimu saamiseks investeerimisobjekti üle. Selleks et võimaldada sellisel juhul mõjuvõimu hinnata, võtab investor arvesse tõendeid selle kohta, kas tal on praktiline võimalus juhtida ühepoolselt olulisi tegevusi. Arvesse võetakse järgmisi tegureid (loetelu ei ole ammendav), mis koos investoril õiguste ning lõigetes B19 ja B20 esitatud näitajate arvessevõtmisega võivad tõendada, et investoril õigused on piisavad, et saada mõjuvõim investeerimisobjekti üle:

- (a) investor saab selleks lepingupõhiseid õigusi omamata määrata või heaks kiita investeerimisobjekti juhtkonna võtmeisikuid, kellel on võimalus juhtida olulisi tegevusi;
- (b) investor saab selleks lepingupõhiseid õigusi omamata anda investeerimisobjektile korralduse sõlmida investoril kasuks olulisi tehinguid või kasutada vetoõigust selliste tehingute muutmise suhtes;
- (c) investor saab mõjutada kas investeerimisobjekti juhtorgani liikmete ametisse nimetamise protsessi või teistelt hääleõiguste omanikelt volituste hankimist;
- (d) investeerimisobjekti juhtkonna võtmeisikud on investoril seotud osapooled (näiteks investeerimisobjekti tegevjuht ja investoril tegevjuht on üks ja sama isik);
- (e) enamik investeerimisobjekti juhtorgani liikmeid on investoril seotud osapooled.

B19 Mõnikord võib esineda viiteid sellele, et investoril on investeerimisobjektiga eriline suhe, mis annab alust eeldada, et investoril on enam kui vaid passiivne huvi investeerimisobjekti suhtes. Ühegi eraldiseisva näitaja või teatava näitajate kombinatsiooni olemasolu ei pruugi tähendada, et mõjuvõimu kriteerium on täidetud. Enam kui vaid passiivse huvi omamine investeerimisobjekti suhtes võib siiski viidata sellele, et investoril on muid seotud õigusi, mis on piisavad investeerimisobjekti üle mõjuvõimu saamiseks või olemasoleva mõjuvõimu tõendamiseks. Näiteks annavad järgmised tegurid põhjuse eeldada, et investoril on enam kui vaid passiivne huvi investeerimisobjekti suhtes, ning võivad koos muude õigustega viidata mõjuvõimule:

- (a) investeerimisobjekti juhtkonna võtmeisikud, kellel on võimalus juhtida olulisi tegevusi, on investoril praegused või endised töötajad;
- (b) investeerimisobjekti tegevused sõltuvad investorist, näiteks järgmistes olukordades:
 - (i) investeerimisobjekt sõltub suure osa oma tegevuse rahastamisel investorist;
 - (ii) investor tagab suure osa investeerimisobjekti kohustustest;
 - (iii) investeerimisobjekt sõltub kriitiliste teenuste, tehnoloogia, tarnete või toorainete puhul investorist;
 - (iv) investor kontrollib varasid, näiteks litsentse või kaubamärke, mis on olulised investeerimisobjekti tegevuse suhtes;

▼ M32

- (v) investeerimisobjekt sõltub investorist juhtkonna võtmeisikute puhul, näiteks kui investorit töötajatel on eriteadmised investeerimisobjekti tegevuse kohta;
- (c) investor osaleb suures osas investeerimisobjekti tegevustest või suurt osa investeerimisobjekti tegevustest teostatakse investoril nimel;
- (d) investoril avatus või õigus investeerimisobjektis osalemisest tulenevale kasumile on ebaproportsionaalselt suurem kui tema hääleõigused või muud sarnased õigused. Näiteks võib juhtuda, et investoril on õigus või ta on avatud rohkem kui poolele investeerimisobjekti kasumist, kuid talle kuulub vähem kui pool investeerimisobjekti hääleõigustest.

B20 Mida suurem on investor avatus või mida rohkem on tal õigusi investeerimisobjektis osalemisest tulenevale kasumi muutlikkusele, seda rohkem on investor motiveeritud hankima piisavaid õigusi mõjuvõimu saamiseks. Suur avatus kasumi muutlikkusele viitab seega sellele, et investoril võib olla mõjuvõim. Investoril avatuse ulatus ei määra siiski iseenesest kindlaks, kas investoril on mõjuvõim investeerimisobjekti üle.

B21 Lõikes B18 nimetatud tegurite ning lõigetes B19 and B20 nimetatud näitajate arvessevõtmisel koos investoril õigustega antakse suurem kaal lõikes B18 kirjeldatud tõenditele mõjuvõimu kohta.

Sisulised õigused

B22 Investor võtab mõjuvõimu omamise hindamisel arvesse üksnes investeerimisobjektiga seotud sisulisi õigusi (mis kuuluvad investorile ja muudele osapooltele). Õigus on oluline juhul, kui selle omanikul on praktiline võimalus seda õigust kasutada.

B23 Otsustades seda, kas õigused on sisulised, tuleb võtta arvesse kõiki fakte ja asjaolusid. Selle otsuse tegemisel võetakse arvesse muu hulgas järgmisi tegureid (loetelu ei ole ammendav):

- (a) kas on mingeid tõkkeid (majanduslikke või muid), mis takistavad omanikul (või omanikel) õigusi kasutamast. Sellised tõkked on näiteks järgmised (loetelu ei ole ammendav):
 - (i) rahalised trahvid ja stiimulid, mis takistaksid omanikul oma õigusi kasutamast (või hoiaksid selle ära);
 - (ii) täitmis- või vahetushind, millega luuakse finantstõke, mis takistaks omanikul oma õigusi kasutamast (või hoiaks selle ära);
 - (iii) tingimused, mis muudavad õiguste kasutamise ebatõenäoliseks, näiteks tingimused, mis kitsendavad nende kasutamise aega;
 - (iv) investeerimisobjekti asutamisdokumentides või rakendatavates õigusnormides sellise sõnaselge ja mõistliku mehhanismi puudumine, mis võimaldaks õiguste omanikul oma õigusi kasutada;
 - (v) õiguste omaniku suutmatus hankida oma õiguste kasutamiseks vajalikku teavet;
 - (vi) tegevustõkked või -stiimulid, mis takistaksid omanikul õigusi kasutamast (või hoiaksid selle ära) (nt teiste juhtide puudumine, kes sooviksid või oleksid suutelised osutama eriteenuseid või osutama teenuseid ja võtma endale praegusele juhile kuuluvaid teisi huve);

▼ M32

(vii) juriidilised või regulatiivsed nõuded, mis takistavad õiguste omanikul kasutamast oma õigusi (nt kui välisinvestoril keelatakse kasutada oma õigusi);

(b) juhul kui õiguste kasutamine nõuab mitme osapoolte nõusolekut või kui õigused kuuluvad mitmele osapooltele, siis kas on olemas mehhanism, mis annab nendele osapooltele praktilise võimaluse kasutada neid õigusi üheskoos, kui nad otsustavad seda teha. Sellise mehhanismi puudumine viitab, et õigused ei pruugi olla sisulised. Mida suurem on osapoolte arv, kes peavad nõustuma õiguste kasutamisega, seda väiksem on tõenäosus, et need õigused on sisulised. Juhatus, mille liikmed on otsusetegijast sõltumatud, võib siiski toimida mehhanismina, mille kaudu saavad arvukad investorid tegutseda ühiselt oma õiguste kasutamisel. Tagasikutsumisõigus, mida kasutab sõltumatu juhatus, on seega sisuline suurema tõenäolisusega kui juhul, kui sama õigust kasutaks suur hulk investoreid igaüks eraldi;

(c) kas õigusi omav osapool saaks või õigusi omavad osapooled saaksid kasu nende õiguste kasutamisest. Isik, kes omab investeerimisobjektis potentsiaalseid hääleõigusi (vt lõiked B47–B50), võtab näiteks arvesse instrumendi täitmis- või vahetushinda. See, et potentsiaalsete hääleõiguste tingimused on sisulised, on tõenäolisem siis, kui instrument on rahas või investor saaks muul põhjusel kasu instrumendi täitmisest või vahetamisest (nt realiseerides investori ja investeerimisobjekti vahelise koostoime).

B24 Selleks et õigused oleksid sisulised, peavad need olema ka kasutatavad juhul, kui on vaja teha otsuseid oluliste tegevuste juhtimise kohta. Tavaliselt peavad õigused olema hetkel kasutatavad selleks, et need oleksid sisulised. Mõnikord võivad õigused siiski olla sisulised ka juhul, kui need ei ole hetkel kasutatavad.

Rakendamise näited

3. näide

Igal aastal toimub investeerimisobjekti aktsionäride üldkoosolek, kus tehakse otsuseid oluliste tegevuste juhtimise kohta. Järgmine korraline aktsionäride üldkoosolek toimub kaheksa kuu pärast. Aktsionärid, kellele eraldi või koos kuulub vähemalt 5 protsenti hääleõigustest, võivad siiski kutsuda kokku erakorralise koosoleku, et muuta olulisi tegevusi käsitlevaid seniseid põhimõtteid, kuid teistele aktsionäridele koosolekust teatamise nõue tähendab, et seda koosolekut ei saa kokku kutsuda enne 30 päeva möödumist. Olulisi tegevusi käsitlevaid põhimõtteid saab muuta üksnes erakorralisel või korralisel aktsionäride üldkoosolekul. See hõlmab oluliste varade müügi ja suurte investeeringute tegemise või müügi heakskiitmist.

Eeltoodud olukord kehtib allpool kirjeldatud näidete 3A–3D puhul. Iga näidet vaadeldakse eraldiseisvalt.

3A. näide

Investorile kuulub enamik hääleõigusi investeerimisobjektis. Investori hääleõigused on sisulised, sest investoril on võimalus teha vajaduse korral otsuseid oluliste tegevuste juhtimise kohta. Asjaolu, et investor saab otsutada oma hääleõigusi alles 30 päeva pärast, ei välista seda, et investoril on hetkel võimalus juhtida olulisi tegevusi alates osaluse omandamise hetkest.

▼ **M32****3B. näide**

Investor on sõlminud täriminlepingu, et omandada enamik investeerimisobjekti aktsiaid. Täriminlepingu täitmiskuupäev on 25 päeva pärast. Olemasolevad aktsionärid ei saa muuta olulisi tegevusi käsitlevaid seniseid põhimõtteid, sest erakorralist koosolekut ei saa korraldada enne 30 päeva möödumist, kuid selleks ajaks on täriminleping täidetud. Investoril on seega õigused, mis on sisuliselt võrdväärsed enamusaktsionäri õigustega eespool esitatud näites 3A (st täriminlepingu sõlminud investor saab teha vajaduse korral otsuseid oluliste tegevuste juhtimise kohta). Investori täriminleping on sisuline õigus, mis annab investorile hetkel võimaluse juhtida olulisi tegevusi isegi enne täriminlepingu täitmist.

3C. näide

Investoril on enamiku investeerimisobjekti aktsiate omandamiseks sisuline optsioon, mida tuleb kasutada 25 päeva jooksul ja mis on sügaval rahas. Järeldus on sama nagu näite 3B puhul.

3D. näide

Investor on sõlminud täriminlepingu, et omandada enamiku investeerimisobjekti aktsiatest, kuid tal ei ole muid seotud õigusi investeerimisobjekti suhtes. Täriminlepingu täitmiskuupäev on kuue kuu pärast. Erinevalt eespool esitatud näidetest ei ole investoril hetkel võimalust juhtida olulisi tegevusi. Olemasolevatel aktsionäridel on hetkel võimalus juhtida olulisi tegevusi, sest nad saavad muuta olulisi tegevusi käsitlevaid seniseid põhimõtteid enne täriminlepingu täitmist.

- B25 Muude osapoolte teostatavad sisulised õigused võivad takistada investorit kontrollimast investeerimisobjekti, millega need õigused on seotud. Selliste sisuliste õiguste puhul ei nõuta, et nende omanikel oleks võimalus algatada otsuseid. Seni kuni õigused ei ole üksnes kaitsvad (vt lõiked B26–B28), võivad muudele osapooltele kuuluvad sisulised õigused takistada investoril kontrollimast investeerimisobjekti isegi siis, kui õigused annavad nende omanikele hetkel üksnes võimaluse oluliste tegevustega seotud otsuseid heaks kiita või tõkestada.

Kaitsvad õigused

- B26 Hinnates seda, kas õigused annavad investorile mõjuvõimu investeerimisobjekti üle, hindab investor, kas tema õigused ja teistele kuuluvad õigused on kaitsvad õigused. Kaitsvad õigused on seotud investeerimisobjekti tegevuste põhimõttelise muutmisega või kehtivad erakorraliste asjaolude korral. Ometi ei ole kõik õigused, mis kehtivad erakorraliste asjaolude korral või sõltuvad teatavatest sündmustest, kaitsvad õigused (vt lõiked B13 ja B53).
- B27 Kuna kaitsvad õigused on ette nähtud kaitsma nende omanike huve, andmata asjaomasele osapoolle mõjuvõimu investeerimisobjekti üle, millega need õigused on seotud, ei saa üksnes kaitsvaid õigusi omaval investoril olla mõjuvõimu ja ta ei saa takistada teist osapoolt omamast mõjuvõimu investeerimisobjekti üle (vt lõige 14).

▼ M32

B28 Sellised kaitsvad õigused on muu hulgas näiteks järgmised (loetelu ei ole ammendav):

- (a) laenuandja õigus keelata laenusaajal teostada selliseid tegevusi, mis võivad muuta laenusaaaja krediidiriski olulisel määral laenuandja kahjuks;
- (b) investeerimisobjektis mittekontrollivat osalust omava osapoolle õigus kiita heaks kapitalimahutusi suuremas summas, kui on nõutav äritegevuse tavapärase käigus, või kiita heaks omakapitali- või võlainstrumentide emitteerimine;
- (c) laenuandja õigus arestida laenusaaaja varad, kui laenusaaaja ei täida teatavaid laenu tagasimaksmise tingimusi.

Frantsiisid

B29 Frantsiisileping, mille puhul investeerimisobjekt on frantsiisivõtja, annab frantsiisandjale sageli õigused, mis on ettenähtud kaitsma frantsiisitud kaubamärki. Frantsiisilepinguga antakse tavaliselt frantsiisandjale teatavad otsustusõigused frantsiisivõtja tegevuse suhtes.

B30 Frantsiisandja õigused ei piira üldiselt muude osapoolte kui frantsiisandja võimalust teha otsuseid, mis mõjutavad olulisel määral frantsiisivõtja kasumit. Samuti ei pruugi frantsiisilepingus sätestatud frantsiisandja õigused anda talle hetkel võimalust juhtida tegevusi, mis mõjutavad olulisel määral frantsiisivõtja kasumit.

B31 Tuleb teha vahet hetkel olemasoleval võimalusel teha otsuseid, mis mõjutavad olulisel määral frantsiisivõtja kasumit, ja võimalusel teha otsuseid, mis kaitsevad frantsiisitud kaubamärki. Frantsiisandjal ei ole mõjuvõimu frantsiisivõtja üle, kui muudel osapooltel on õigused, mis annavad neile hetkel võimaluse juhtida frantsiisivõtja olulisi tegevusi.

B32 Frantsiisilepingut sõlmides tegi frantsiisivõtja ühepoolse otsuse juhtida oma äritegevust kooskõlas frantsiisilepingu tingimustega, kuid enda nimel.

B33 Kontrolli selliste põhimõteteliste otsuste üle nagu frantsiisivõtja õiguslik vorm ja tema rahastamise struktuur võivad kindlaks määrata muud osapooled kui frantsiisandja ja see võib olulisel määral mõjutada frantsiisivõtja kasumit. Mida väiksem on frantsiisandja antav rahaline toetus ja mida vähem on frantsiisandja avatud frantsiisisaajalt saadava kasumi muutlikkusele, seda suurem on tõenäosus, et frantsiisandjal on üksnes kaitsvad õigused.

Hääleõigused

B34 Investoril on sageli hetkel võimalus juhtida kas hääleõiguste või muude sarnaste õiguste kaudu olulisi tegevusi. Kui investeerimisobjekti olulisi tegevusi juhitakse hääleõiguste kaudu, võtab investor arvesse käesolevas osas (lõiked B35–B50) sätestatud nõudeid.

Mõjuvõim koos häälteenamusega

B35 Investoril, kellele kuulub üle poole investeerimisobjekti hääleõigustest, on järgmistel juhtudel mõjuvõim, välja arvatud siis, kui rakendatakse lõige B36 või lõige B37:

▼ **M32**

- (a) häälteenamuse omanik juhib olulisi tegevusi või
- (b) häälteenamuse omanik määrab ametisse enamiku olulisi tegevusi juhtiva juhtorgani liikmetest.

Häälteenamus ilma mõjuvõimuta

B36 Investeeringisobjekti üle mõjuvõimu saamiseks peavad sellise investori hääleõigused, kellele kuulub üle poole investeeringisobjekti hääleõigustest, olema sisulised vastavalt lõigetele B22–B25 ja andma investorile hetkel võimaluse juhtida olulisi tegevusi, mis sageli toimub tegevus- ja rahastamispoliitika kindlaksmääramise kaudu. Kui teisel (majandus)üksusel on õigused, mis annavad sellele (majandus)üksusele õiguse juhtida olulisi tegevusi, ja see (majandus)üksus ei ole investori käsundisaja, siis ei oma investor mõjuvõimu investeeringisobjekti üle.

B37 Isegi kui investorile kuulub investeeringisobjektis häälteenamus, ei ole investoril mõjuvõimu investeeringisobjekti üle, kui need hääleõigused ei ole sisulised. Investor, kellele kuulub investeeringisobjektis üle poole hääleõigustest, ei saa näiteks omada mõjuvõimu, kui olulisi tegevusi juhib valitsus, kohus, haldur, pankrotihaldur, likvideerija või järelevalveasutus.

Mõjuvõim ilma häälteenamuseta

B38 Investor võib omada mõjuvõimu ka juhul, kui talle ei kuulu investeeringisobjektis häälteenamus. Kui investorile ei kuulu investeeringisobjektis häälteenamus, saab ta omada mõjuvõimu näiteks alljärgneva kaudu:

- (a) lepingupõhine kokkulepe investori ja teiste hääleomanike vahel (vt lõige B39);
- (b) muudest lepingupõhistest kokkulepetest tulenevad õigused (vt lõige B40);
- (c) investori hääleõigused (vt lõiked B41–B45);
- (d) potentsiaalsed hääleõigused (vt lõiked B47–B50);
- (e) punktide a–d kombinatsioon.

Lepingupõhine kokkulepe teiste hääleomanikega

B39 Investori ja teiste hääleomanike vahelise lepingupõhise kokkuleppega saab anda investorile õiguse kasutada hääleõigusi, mis on investorile mõjuvõimu andmiseks piisavad, isegi juhul, kui investoril ei ole piisavalt hääleõigusi, et saada mõjuvõim ilma lepingupõhise kokkuleppeta. Lepingupõhise kokkuleppega võiks siiski tagada, et investor saab anda piisaval arvul teistele hääleomanikele juhiseid, kuidas hääletada, et võimaldada investoril teha otsuseid oluliste tegevuste kohta.

Lepingupõhistest kokkulepetest tulenevad õigused

B40 Muud otsustusõigused saavad koos hääleõigustega anda investorile hetkel võimaluse juhtida olulisi tegevusi. Näiteks võivad lepingupõhises kokkuleppes kindlaksmääratud õigused koos hääleõigusega olla piisavad, et anda investorile hetkel võimalus juhtida investeeringisobjekti tootmisprotsessi või investeeringisobjekti muud põhi- või rahastamistegevust, mis mõjutab olulisel määral investeeringisobjekti kasumit. Muude õiguste puudumise korral ei põhjusta investeeringisobjekti majanduslik sõltuvus investorist (näiteks tarnija suhted oma põhikliendiga) siiski investori mõjuvõimu investeeringisobjekti üle.

▼ M32*Investori hääleõigused*

- B41 Vähem kui enamikku hääleõigusi omaval investoril on piisavad õigused mõjuvõimu saamiseks, kui investoril on praktiline võimalus juhtida ühepoolset olulisi tegevusi.
- B42 Hinnates seda, kas investori hääleõigused on mõjuvõimu saamiseks piisavad, võtab investor arvesse kõiki fakte ja asjaolusid, sealhulgas:
- (a) investori hääleõiguste arv võrreldes teiste hääleomanike häälte arvu ja jaotusega, pidades silmas, et:
 - (i) mida rohkem hääleõigusi investoril on, seda suurem on tõenäosus, et investoril on õigused, mis annavad talle hetkel võimaluse juhtida olulisi tegevusi;
 - (ii) mida rohkem hääleõigusi investoril on võrreldes teiste hääleomanikega, seda suurem on tõenäosus, et investoril on õigused, mis annavad talle hetkel võimaluse juhtida olulisi tegevusi;
 - (iii) mida rohkem osapooli peab tegutsema ühiselt investori välja- hääletamiseks, seda suurem on tõenäosus, et investoril on õigused, mis annavad talle hetkel võimaluse juhtida olulisi tegevusi;
 - (b) investorile, teistele hääleomanikele või muudele osapooltele kuuluvad potentsiaalsed hääleõigused (vt lõiked B47–B50);
 - (c) muudest lepingupõhistest kokkulepetest tulenevad õigused (vt lõige B40) ja
 - (d) täiendavad faktid ja asjaolud, mis viitavad sellele, et investoril kas on või ei ole hetkel võimalus juhtida olulisi tegevusi ajal, mil on vaja teha otsuseid, sealhulgas eelmiste aktsionäride üldkoosolekute hääletustulemused.
- B43 Kui oluliste tegevuste juhtimine määratakse kindlaks häälteenamusega ja investorile kuulub oluliselt rohkem hääleõigusi kui ühelegi teisele hääleomanikule või hääleomanike organiseeritud rühmale ning teised aktsiaosalused on hajutatud, siis võib juba pärast lõike 42 punktides a–c nimetatud tegurite arvessevõtmist olla selge, et investoril on mõjuvõim investeerimisobjekti üle.

*Rakendamise näited***4. näide**

Investor omandab 48 protsenti investeerimisobjekti hääleõigustest. Ülejäänud hääleõigused kuuluvad tuhandetele aktsionäridele, kellest mitte ükski eraldi ei oma üle 1 protsendi hääleõigustest. Ühelgi aktsionäril ei ole kokkuleppeid teistega konsulteerimiseks ega ühiste otsuste tegemiseks. Hinnates omandatavate hääleõiguste osakaalu teiste aktsiaosaluste suhtelise suuruse alusel, otsustas investor, et 48-protsendine osalus oleks kontrolli saamiseks piisav. Sel juhul järeldeb investor oma osaluse absoluutse suuruse ja teiste aktsiaosaluste suhtelise suuruse alusel, et tal on piisavalt ülekaalukas häälteosalus, et vastata mõjuvõimu kriteeriumile vajaduseta võtta arvesse muid tõendeid mõjuvõimu kohta.

▼ M32

5. näide

Investorile A kuulub 40 protsenti investeerimisobjekti hääleõigustest ja ülejäänud 12 investorile kuulub igaühele 5 protsenti investeerimisobjekti hääleõigustest. Aktsionäride kokkuleppega antakse investorile A õigus määrata ja kutsuda tagasi juhtkond, kes vastutab oluliste tegevuste juhtimise eest, ning kehtestada nende tasu. Kokkuleppe muutmiseks on nõutav aktsionäride kahe kolmandiku suurune häälteenamus. Sel juhul järeldab investor A, et investoril on osaluse absoluutne suurus ja teiste aktsiaosaluste suhteline suurus üksinda ei ole määrava tähtsusega, et otsustada, kas investoril on mõjuvõimu saamiseks piisavad õigused. Investor A otsustab siiski, et tema lepingupõhine õigus määrata ja kutsuda tagasi juhtkond ning kehtestada nende tasu on piisav järeldamiseks, et tal on mõjuvõim investeerimisobjekti üle. Investoril mõjuvõimu hindamisel ei võeta arvesse asjaolu, et investor A ei ole võib-olla kasutanud seda õigust, ega selle tõenäosust, et investor A kasutab oma juhtkonna valimise, ametisse määramise või tagasikutsumise õigust.

- B44 Muudes olukordades võib juba pärast lõike B42 punktides a–c nimetatud tegurite arvessevõtmist olla selge, et investoril ei ole mõjuvõimu.

Rakendamise näide**6. näide**

Investorile A kuulub 45 protsenti investeerimisobjekti hääleõigustest. Veel kahele investorile kuulub kummalegi 26 protsenti investeerimisobjekti hääleõigustest. Ülejäänud hääleõigused kuuluvad kolmele muule aktsionärile, kusjuures igaühele neist kuulub 1 protsent. Puuduvad muud kokkulepped, mis mõjutaksid otsuste tegemist. Sel juhul on investoril A hääleosaluse suurus ja selle suhteline suurus võrreldes teiste aktsiaosalustega piisavad järeldamiseks, et investoril A ei ole mõjuvõimu. Kaks investorit peaksid ainult tegema koostööd, et takistada investorit A juhtimast investeerimisobjekti olulisi tegevusi.

- B45 Lõike B42 punktides a–c nimetatud tegurid üksinda ei pruugi siiski olla määrava tähtsusega. Kui investoril ei ole pärast nende tegurite arvessevõtmist selge, kas tal on mõjuvõim, võtab ta arvesse täiendavaid fakte ja asjaolusid, näiteks seda, kas teised aktsionärid on olemuselt passiivsed, mida tõendavad eelmiste aktsionäride üldkoosolekute hääletustulemused. See hõlmab lõikes B18 nimetatud tegurite ning lõigetes B19 ja B20 esitatud näitajate hindamist. Mida vähem hääleõigusi investoril on ja mida vähem osapooli peaksid tegutsema ühiselt investoril väljahäätamiseks, seda rohkem toetutaks täiendavatele faktidele ja asjaoludele, et hinnata seda, kas investoril õigused on mõjuvõimu saamiseks piisavad. Kui lõigetes B18–B20 nimetatud fakte ja asjaolusid võetakse arvesse koos investoril õigustega, antakse lõikes B18 kirjeldatud mõjuvõimu tõenditele suurem kaal kui lõigetes B19 ja B20 esitatud mõjuvõimu näitajatele.

Rakendamise näited**7. näide**

Investorile kuulub 45 protsenti investeerimisobjekti hääleõigustest. Ülejäänud 11 investorile kuulub igaühele 5 protsenti investeerimisobjekti hääleõigustest. Ühelgi aktsionäril ei ole lepingupõhiseid kokkuleppeid teistega konsulteerimiseks ega ühiste otsuste tegemiseks. Sel juhul ei ole investoril osaluse absoluutne suurus ega teiste aktsiaosaluste suhteline suurus üksinda määrava tähtsusega, et otsustada seda, kas investoril on piisavad õigused mõjuvõimu saamiseks investeerimisobjekti üle. Arvesse tuleb võtta täiendavaid fakte ja asjaolusid, mis võivad tõendada seda, kas investoril on või ei ole mõjuvõim.

▼ **M32****8. näide**

Investorile kuulub 35 protsenti investeerimisobjekti hääleõigustest. Veel kolmele investorile kuulub igaühele 5 protsenti investeerimisobjekti hääleõigustest. Ülejäänud hääleõigused kuuluvad paljudele aktsionäridele, kellest mitte ükski eraldi ei oma üle 1 protsendi hääleõigustest. Ühelgi aktsionäril ei ole kokkuleppeid teistega konsulteerimiseks ega ühiste otsuste tegemiseks. Investeerimisobjekti olulisi tegevusi käsitlevate otsuste vastuvõtmiseks on nõutav hääleteenamusega heakskiit asjaomasel aktsionäride üldkoosolekul – viimastel asjaomastel aktsionäride üldkoosolekutel hääletas 75 % investeerimisobjekti hääleõiguste omanikest. Sellisel juhul viitab teiste aktsionäride aktiivne osalemine viimastel aktsionäride üldkoosolekutel sellele, et investoril ei oleks praktilist võimalust juhtida ühepoolset olulisi tegevusi, olenemata sellest, kas investor on juhtinud olulisi tegevusi, sest piisav arv teisi aktsionäre hääletas samal viisil kui investor.

- B46 Kui pärast lõike B42 punktides a–d nimetatud tegurite arvessevõtmist ei ole selge, et investoril on mõjuvõim, siis ei oma investor kontrolli investeerimisobjekti üle.

Potentsiaalsed hääleõigused

- B47 Investor võtab kontrolli hindamisel arvesse oma potentsiaalseid hääleõigusi ja muudele osapooltele kuuluvaid potentsiaalseid hääleõigusi, et määrata kindlaks, kas tal on mõjuvõim. Potentsiaalsed hääleõigused on õigused investeerimisobjekti hääleõiguste saamiseks, näiteks vahetatavatest instrumentidest või optsioonidest, sealhulgas täriminlepingutest tulenevad õigused. Potentsiaalseid hääleõigusi võetakse arvesse üksnes siis, kui õigused on sisulised (vt lõiked B22–B25).
- B48 Potentsiaalsete hääleõiguste arvessevõtmisel võtab investor arvesse instrumendi eesmärgi ja ülesehitust ning investori muul viisil investeerimisobjektis osalemise eesmärgi ja ülesehitust. See hõlmab instrumendi eri tingimuste ning investori ilmsete ootuste, motiivide ja kõnealuste tingimustega nõustumise põhjuste hindamist.
- B49 Kui investoril on hääleõigused või muud otsustusõigused investeerimisobjekti tegevuste suhtes, hindab investor, kas need õigused koos potentsiaalsete hääleõigustega annavad investorile mõjuvõimu.
- B50 Sisulised potentsiaalsed hääleõigused üksinda või koos muude õigustega võivad anda investorile hetkel võimaluse juhtida olulisi tegevusi. Näiteks on sellega tõenäoliselt tegemist juhul, kui investorile kuulub 40 protsenti investeerimisobjekti hääleõigustest ja ta omab lõike B23 kohaselt optsioonidest tulenevaid sisulisi õigusi täiendava 20 protsendi hääleõiguste omandamiseks.

*Rakendamise näited***9. näide**

Investorile A kuulub 70 protsenti investeerimisobjekti hääleõigustest. Investorile B kuulub 30 protsenti investeerimisobjekti hääleõigustest ja optsioon investori A hääleõigustest poole omandamiseks. Seda optsiooni tuleb kasutada järgmise kahe aasta jooksul kindlaksmääratud hinnaga, mis on sügaval rahast väljas (ja peaks nii jääma selle kaheaastase perioodi jooksul). Investor A on kasutanud oma hääleõigusi ja juhib aktiivselt investeerimisobjekti olulisi tegevusi. Sellisel juhul vastab investor

▼ M32

A tõenäoliselt mõjuvõimu kriteeriumile, sest tal on ilmselt hetkel võimalus juhtida olulisi tegevusi. Kuigi investorile B kuuluvad hetkel kasutatavad optsioonid täiendavate hääleõiguste ostmiseks (mis kasutamise korral annaksid talle investeerimisobjektis häälteenamuse), on nende optsioonidega seotud tingimused sellised, et optsioone ei loeta sisulisteks.

10. näide

Investorile A ja ülejäänud kahele investorile kummalegi kuulub üks kolmandik investeerimisobjekti hääleõigustest. Investeerimisobjekti äritegevus on tihedalt seotud investoriga A. Lisaks omakapitaliinstrumentidele kuuluvad investorile A ka võlainstrumentid, mis on igal ajahetkel vahetatavad investeerimisobjekti lihtaktsiateks kindlaksmääratud hinnaga, mis on rahast väljas (kuid mitte sügaval rahast väljas). Võlainstrumentide vahetamisel kuuluks investorile A 60 protsenti investeerimisobjekti hääleõigustest. Investor A saaks kasu koostoime realiseerimisest võlainstrumentide vahetamisel lihtaktsiateks. Investoril A on mõjuvõim investeerimisobjekti üle, sest talle kuuluvad investeerimisobjekti hääleõigused koos sisuliste potentsiaalsete hääleõigustega, mis annavad talle hetkel võimaluse juhtida olulisi tegevusi.

Mõjuvõim, kui hääleõigused või muud sarnased õigused ei mõjuta olulisel määral investeerimisobjekti kasumit

- B51 Investor võtab investeerimisobjekti eesmärgi ja ülesehituse hindamisel (vt lõiked B5–B8) arvesse osalemist ja otsuseid, mis on tehtud investeerimisobjekti loomisel selle ülesehituse käigus, ning hindab, kas tehingu tingimused ja osalemise tunnused annavad investorile piisavad õigused mõjuvõimu saamiseks. Osalemine investeerimisobjekti ülesehituses üksinda ei ole piisav, et anda investorile kontrolli. Osalemine ülesehituses võib siiski viidata sellele, et investoril oli võimalus saada õigusi, mis on piisavad mõjuvõimu saamiseks investeerimisobjekti üle.
- B52 Lisaks võtab investor arvesse lepingupõhiseid kokkuleppeid, näiteks ostuoptsiooni õigused, müügioptsiooni õigused ja likvideerimisõigused, mis määrati kindlaks investeerimisobjekti loomisel. Kui need lepingupõhised kokkulepped hõlmavad investeerimisobjektiga tihedalt seotud tegevusi, siis on need tegevused sisuliselt lahutamatu osa investeerimisobjekti üldistest tegevustest, kuigi need võivad toimuda väljaspool investeerimisobjekti juriidilisi piire. Seega tuleb lepingupõhistes kokkulepetes varjatud otsuseid või kaudseid otsustusõigusi, mis on tihedalt seotud investeerimisobjektiga, käsitada investeerimisobjekti üle mõjuvõimu kindlaksmääramisel oluliste tegevustena.
- B53 Mõne investeerimisobjekti puhul toimuvad olulised tegevused üksnes siis, kui esinevad teatavad asjaolud või toimuvad teatavad sündmused. Investeerimisobjekt võib olla üles ehitatud nii, et selle tegevuste juhtimine ja kasum on eelnevalt kindlaksmääratud, välja arvatud juhul, kui (ja seni, kuni) esinevad teatavad asjaolud või toimuvad teatavad sündmused. Sellisel juhul võivad otsused investeerimisobjekti tegevuste kohta üksnes nende asjaolude esinemisel või sündmuste toimumisel mõjutada olulisel määral tema kasumit ja olla seega olulised tegevused. Investoril, kellel on võimalus teha neid otsuseid, võib olla mõjuvõim ka ilma kõnealuste asjaolude esinemise või sündmuste toimumiseta. See, et nende otsuste tegemise õigus sõltub asjaolude esinemisest või sündmuse toimumisest, ei muuda iseenesest neid õigusi kaitsvateks.

▼ **M32****Rakendamise näited****11. näide**

Investeeringisobjekti ainus äritegevus, mis on määratletud tema asutamisdokumentides, on nõuete ost ja nende igapäevane teenindamine oma investorite jaoks. Igapäevane teenindamine hõlmab põhisumma ja intressi sissenõudmist nende maksekuupäeva saabumisel ja asjaomaste summade edastamist. Nõude maksmata jätmisel müüb investeeringisobjekt automaatselt nõude investorile vastavalt investor ja investeeringisobjekti vahelises müügiotsiooni lepingus kokkulepitule. Ainuke oluline tegevus on nõuete haldamine maksekohustuse rikkumise korral, sest see on ainus tegevus, mis võib olulisel määral mõjutada investeeringisobjekti kasumit. Nõuete haldamine enne maksekohustuse täitmata jätmist ei ole oluline tegevus, sest selle puhul ei ole nõutav sisuliste otsuste tegemine, mis võiksid mõjutada olulisel määral investeeringisobjekti kasumit – tegevused enne kohustuse täitmata jätmist on eelnevalt kindlaksmääratud ning need hõlmavad üksnes rahavoogude sissenõudmist nende tähtaja saabumisel ja nende edastamist investoritele. Hinnates investeeringisobjekti kõiki tegevusi, mis mõjutavad olulisel määral investeeringisobjekti kasumit, tuleb seega arvesse võtta üksnes investor i õigust hallata varasid maksekohustuste rikkumise korral. Selle näite puhul tagab investeeringisobjekti ülesehitus, et investoril on otsustuspädevus kasumit olulisel määral mõjutavate tegevuste suhtes ajal, mil selline otsustuspädevus on nõutav. Müügiotsiooni lepingu tingimused on lahutamatu seotud kogu tehingu ja investeeringisobjekti asutamisega. Seepärast järeldub müügiotsiooni lepingu tingimustest ja investeeringisobjekti asutamisdokumentidest, et investoril on mõjuvõim investeeringisobjekti üle, isegi kui nõuete omandiõigus läheb investorile üle üksnes maksekohustuse rikkumisel ja investor haldab nõudeid, mille puhul maksekohustust rikuti, väljaspool investeeringisobjekti juriidilisi piire.

12. näide

Nõuded on investeeringisobjekti ainus vara. Investeeringisobjekti eesmärgi ja ülesehituse arvessevõtmisel on kindlaks määratud, et nõuete haldamine nende maksekohustuste rikkumisel on ainus oluline tegevus. Osapool, kellel on võimalus hallata nõudeid, mille puhul on maksekohustusi rikutud, omab mõjuvõimu investeeringisobjekti üle, olenemata sellest, kas keegi laenusajatest on maksekohustusi rikkunud.

- B54 Investoril võib olla otsene või kaudne siduv kohustus tagada, et investeeringisobjekt jätkab tegutsemist vastavalt kavandatule. Selline kohustus võib suurendada investor i avatust kasumi muutlikkusele ja seega suurendada investor i jaoks ajendit hankida mõjuvõimu saamiseks piisavaid õigusi. Siduv kohustus tagada investeeringisobjekti kavandatud viisil tegutsemine võib seega viidata sellele, et investoril on mõjuvõim, kuid ei anna iseenesest investorile mõjuvõimu ega takista muul osapoolel omamast mõjuvõimu.

Avatus või õigused investeeringisobjektist tulenevale muutuvale kasumile

- B55 Hinnates kontrolli olemasolu investeeringisobjekti üle, määrab investor kindlaks, kas ta on avatud või tal on õigused investeeringisobjektis osalemisest tulenevale muutuvale kasumile.

▼ **M32**

B56 Muutuv kasum on kasum, mis ei ole fikseeritud ja mis võib investeerimisobjekti finantstulemus(likkus)e tõttu muutuda. Muutuv kasum saab olla ainult positiivne, ainult negatiivne või nii positiivne kui ka negatiivne (vt lõik 15). Investor hindab seda, kas investeerimisobjektist tulenev kasum on muutuv ja kui muutuv see kasum on, tuginedes kokkuleppe sisule ja olenemata kasumi õiguslikust vormist. Investorile võib kuuluda näiteks fikseeritud intressimaksetega võlakiri. Käesoleva IFRSi kohaldamisel kujutavad fikseeritud intressimaksed muutuvat kasumit, sest neile avaldab mõju maksekohustuse rikkumise risk ja investor on nende tõttu avatud võlakirja emitendi krediidiriskile. Muutlikkus (st kui muutuv see kasum on) sõltub võlakirja krediidiriskist. Finantstulemus(likkus)ega seotud fikseeritud tasud investeerimisobjekti varade haldamise eest on samuti muutuv kasum, sest investor on nende tõttu avatud investeerimisobjekti finantstulemus(likkus)e riskile. Muutlikkus sõltub investeerimisobjekti võimest toota tasu maksmiseks piisavat tulu.

B57 Kasum on näiteks järgmine:

- (a) dividendid, muud majandusliku kasu väljamaksed investeerimisobjektist (nt intress investeerimisobjekti emiteeritud võlaväärtpaberitelt) ja investori investeerimisobjektis oleva investeeringu väärtuse muutus;
- (b) tasu investeerimisobjekti varade või kohustiste teenindamise eest, tasud ja avatus kahjumile seoses krediidi või likviidsustoetuse andmisega, jääkosalusel investeerimisobjekti varades ja kohustistes asjaomase investeerimisobjekti likvideerimise korral, maksusoodustused ja ligipääs tulevasele likviidsusele, mis investoril on seoses osalemisega investeerimisobjektis;
- (c) kasum, mis ei ole kättesaadav teistele osanikele. Investor võiks näiteks kasutada oma varasid koos investeerimisobjekti varadega, näiteks ühendades põhitegevuse funktsioonid, et saavutada mastabiefekt ja kulude kokkuhoid, hankides haruldasi tooteid, saades juurdepääsu omandiõigusega kaitstud teabele või piirates teatavaid tegevusi või varasid, et suurendada investori muude varade väärtust.

Mõjuvõimu ja kasumi vaheline seos

Delegeeritud mõjuvõim

B58 Investeerimisobjekti üle kontrolli olemasolu hindamisel määrab otsustusõigustega investor (otsusetegija) kindlaks, kas ta on käsundiandja või käsundisaaja. Samuti määrab investor kindlaks, kas otsustusõigusi omav muu (majandus)üksus tegutseb investori käsundisaajana. Käsundisaaja on osapool, kes tegutseb eelkõige muu osapoolte või muude osapoolte (käsundiandja(te)) nimel ja kasuks ning ei kontrolli seega investeerimisobjekti, kui ta kasutab oma otsustuspädevust (vt lõiked 17 ja 18). Mõnikord võib seega käsundiandja mõjuvõim kuuluda käsundisaajale, kes võib seda kasutada, kuid käsundiandja nimel. Otsusetegija ei ole käsundisaaja lihtsalt seepärast, et muud osapooled võivad saada kasu otsusetegija tehtavatest otsusest.

B59 Investor võib teatavate konkreetsete küsimuste või kõikide oluliste tegevuste puhul delegeerida oma otsustuspädevuse käsundisaajale. Investeerimisobjekti üle kontrolli olemasolu hindamisel käsitleb investor oma käsundisaajale delegeeritud otsustusõigusi otse investorile kuuluvate õigustena. Mitme käsundiandja korral hindab iga käsundiandja, kas tal on mõjuvõim investeerimisobjekti üle, võttes arvesse lõigetes B5–B54 sätestatud nõudeid. Lõigetes B60–B72 on esitatud juhised selle kindlaks määramiseks, kas otsusetegija on käsundisaaja või käsundiandja.

▼ **M32**

B60 Määrates kindlaks seda, kas ta on käsundisaaja, võtab otsusetegija arvesse enda, hallatava investeerimisobjekti ja muude investeerimisobjekti osapoolte vahelist suhet, eelkõige kõiki allpool nimetatud tegureid:

- (a) tema otsustuspädevuse ulatus investeerimisobjekti suhtes (lõiked B62 ja B63);
- (b) muudele osapooltele kuuluvad õigused (lõiked B64–B67);
- (c) tasu, millele tal on õigus kooskõlas tasustamiskokkuleppega (-lepetega) (lõiked B68–B70);
- (d) otsusetegija avatus kasumi muutlikkusele seoses muude osalustega, mis talle investeerimisobjektis kuuluvad (lõiked B71 ja B72).

Eri tegurite suhtes rakendatakse konkreetsete faktide ja asjaolude alusel erinevaid osakaale.

B61 Määrates kindlaks seda, kas otsusetegija on käsundisaaja, tuleb hinnata kõiki lõikes B60 nimetatud tegureid, välja arvatud juhul, kui ühel osapoolel on sisuline õigus otsusetegija tagandada (tagasikutsumisõigus) ja ta saab otsusetegija põhjusega tagandada (vt lõik B65).

Otsustuspädevuse ulatus

B62 Otsusetegija otsustuspädevuse ulatuse hindamisel võetakse arvesse:

- (a) tegevusi, mis on lubatud vastavalt otsusetegija kokkuleppele (-lepetele) ja seaduses sätestatule, ja
- (b) otsusetegija kaalutusõigust otsuste tegemisel selliste tegevuste kohta.

B63 Otsusetegija võtab arvesse investeerimisobjekti eesmärki ja ülesehitust, riske, mille suhtes peab investeerimisobjekt olema avatud, riske, mille ta peab edasi andma investeerimisobjekti osapooltele, ja otsusetegija investeerimisobjekti ülesehituses osalemise taset. Näiteks kui otsusetegija osaleb olulisel määral investeerimisobjekti ülesehituses (sealhulgas otsustuspädevuse ulatuse kindlaksmääramisel), siis võib selline osalemine viidata, et otsusetegijal oli võimalus ja ajend saada õigusi, millest tulevalt on otsusetegijal võimalus juhtida olulisi tegevusi.

Muudele osapooltele kuuluvad õigused

B64 Muudele osapooltele kuuluvad sisulised õigused võivad mõjutada otsusetegija võimalust juhtida investeerimisobjekti olulisi tegevusi. Sisulised tagasikutsumisõigused või muud õigused võivad viidata sellele, et otsusetegija on käsundisaaja.

▼ **M32**

B65 Kui ühel osapoolel on sisulised tagasikutsumisõigused ja ta saab põhjuse taandada otsusetegija, piisab sellest järeldamiseks, et otsusetegija on käsundisaaja. Kui sellised õigused kuuluvad mitmele osapoolle (ja ükski osapool ei saa eraldi taandada otsusetegijat muude osapoolte nõusolekuta), siis need õigused ei ole eraldiseisvalt otsustava tähtsusega selle kindlaksmääramisel, et otsusetegija tegutseb peamiselt teiste nimel ja kasuks. Mida suurem arv osapooli peab tegutsema ühiselt, et kasutada õigust otsusetegija taandada, ning mida suuremad on otsusetegija muud majanduslikud huvid (st tasu ja muud huvid) ja nendega seotud muutlikkus, seda väiksemat tähtsust omistatakse sellele tegurile.

B66 Muudele osapooltele kuuluvaid sisulisi õigusi, mis piiravad otsusetegija kaalutusõigust, käsitatakse sarnaselt tagasikutsumisõigustega selle hindamisel, kas otsusetegija on käsundisaaja. Näiteks otsusetegija, kes on kohustatud saama väikese arvu muude osapoolte heakskiidu oma toimingute jaoks, on üldiselt käsundisaaja. (Vt lõiked B22–B25 täiendavate juhiste saamiseks õiguste kohta ja selle kohta, kas need õigused on sisulised.)

B67 Muudele osapooltele kuuluvate õiguste arvessevõtmine hõlmab hinnangu andmist investeerimisobjekti juhatuse (või muu juhtorgani) kasutatavatele õigustele ja nende mõjule otsustuspädevuse suhtes (vt lõike B23 punkt b).

Tasustamine

B68 Mida suurem on otsusetegija tasu ja sellega seotud muutlikkus võrreldes investeerimisobjekti tegevusest eeldatava kasumiga, seda suurem on tõenäosus, et otsusetegija on käsundiandja.

B69 Otsustades, kas ta on käsundiandja või käsundisaaja, kaalub otsusetegija ka seda, kas on täidetud järgmised tingimused:

(a) otsusetegija tasustamine toimub vastavalt osutatud teenustele;

(b) tasustamiskokkulepe hõlmab üksnes tingimusi ja summasid, mis esinevad tavaliselt kokkulepetes sarnaste teenuste ja oskuste taseme kohta ja mis on kokku lepitud mitteseotud osapoolte vahel.

B70 Otsusetegija ei saa olla käsundisaaja, kui lõike B69 punktides a ja b sätestatud tingimused ei ole täidetud. Nende tingimuste täitmisest üksi ei piisa siiski järeldamiseks, et otsusetegija on käsundisaaja.

Avatus muudest osalustest tulenevale kasumi muutlikkusele

B71 Hinnates seda, kas ta on käsundiandja, võtab otsusetegija, kes omab muid osalusi investeerimisobjektis (nt investeeringud investeerimisobjektis või tagatised seoses investeerimisobjekti finantstulemus(likkuse)ga), arvesse oma avatust selliste osalustega seotud kasumi muutlikkusele. Muude osaluste omamine investeerimisobjektis viitab sellele, et otsusetegija võib olla käsundiandja.

▼ **M32**

B72 Hinnates oma avatust kasumi muutlikkusele seoses muude osalustega investeerimisobjektis, võtab otsusetegija arvesse järgmisi tegureid:

- (a) mida suuremad on tema majanduslikud huvid ja nendega seotud muutlikkus, võttes arvesse tema tasu ja muid huve tervikuna, seda suurem on tõenäosus, et otsusetegija on käsundiandja;
- (b) kas tema avatus kasumi muutlikkusele erineb teiste investorite vastavast avatusest ja kui jah, siis kas see võiks mõjutada tema tegevust. Näiteks võib see nii olla juhul, kui otsusetegijale kuuluvad allutatud osalused investeerimisobjektis või ta sõlmib investeerimisobjektiga muid krediitkvaliteeti parandavaid kokkuleppeid.

Otsusetegija hindab oma avatust võrreldes investeerimisobjekti kasumi kogu muutlikkusega. Hindamine toimub eelkõige investeerimisobjekti tegevusest eeldatavasti saadava kasumi alusel, kuid seejuures ei jäeta arvestamata otsusetegija maksimaalset avatust investeerimisobjekti kasumi muutlikkusele otsusetegijale kuuluvate muude osaluste kaudu.

Rakendamise näited

13. näide

Otsusetegija (fondijuht) kehtestab, turustab ja juhib avalikku reguleeritud fondi kitsalt määratletud parameetrite kohaselt, mis on sätestatud kohalike õigusnormide kohases investeerimismandaadis. Fondi turustati investoritele investeeringuna börsil noteeritud (majandus)üksuste omakapitaliväärtpaberite hajutatud portfelli. Fondijuhil on kindlaksmääratud parameetrite raames kaalutusõigus varade suhtes, millesse investeerida. Fondijuht on teinud fondi 10-protsendise proportsionaalse investeeringu ja ta saab oma teenuste eest turumääradel põhinevat tasu, mis vastab 1 protsendile fondi puhasväärtusest. Tasud vastavad osutatud teenustele. Fondijuhil ei ole kohustust katta kahjumeid suuremas ulatuses, kui on tema 10-protsendine investeering. Fondi puhul ei ole vaja moodustada sõltumatut juhatust ja seda ei ole moodustatud. Investoritel ei ole sisulisi õigusi, mis mõjutaksid fondijuhi otsustuspädevust, kuid nad võivad lunastada oma osalused fondi kehtestatud konkreetsete piirmäärade ulatuses.

Kuigi fondijuht tegutseb investeerimismandaadis sätestatud parameetrite raames ja kooskõlas regulatiivsete nõuetega, on fondijuhil otsustusõigused, mis annavad talle hetkel võimaluse juhtida fondi olulisi tegevusi – investoritel ei ole sisulisi õigusi, mis võiksid mõjutada fondijuhi otsustuspädevust. Fondijuht saab oma teenuste eest turumääradel põhinevat tasu, mis on vastavuses osutatud teenustega, ja ta on samuti teinud fondi proportsionaalse investeeringu. Seoses tasustamise ja oma investeeringuga on fondijuht avatud fondi tegevusest tulenevale kasumi muutlikkusele, kuid see avatus ei ole nii suur, et see viitaks sellele, et fondijuht on käsundiandja.

Selles näites ilmneb, et kui võtta arvesse fondijuhi avatust fondist tulenevale kasumi muutlikkusele ja tema otsustuspädevust piiratud parameetrite raames, siis on fondijuht käsundisaaja. Seega fondijuht järeldeb, et ta ei kontrolli fondi.

▼ **M32****14. näide**

Otsusetegija asutab, turustab ja juhib fondi, mis pakub investeerimisvõimalusi mitmele investorile. Otsusetegija (fondijuht) peab tegema otsused kõikide investorite parimates huvides ja kooskõlas fondi valitsemiskokkulepetega. Sellest hoolimata on fondijuhil ulatuslik otsustusõigus. Fondijuht saab oma teenuste eest turumääradel põhinevat tasu, mis vastab 1 protsendile hallatavatest varadest ja 20 protsendile kogu fondi kasumist teatava kasumitaseme saavutamisel. Tasud vastavad osutatud teenustele.

Kuigi fondijuht peab tegema otsused kõikide investorite parimates huvides, on fondijuhil ulatuslik otsustuspädevus fondi oluliste tegevuste juhtimiseks. Fondijuhile makstakse fikseeritud ja tulemuslikkusega seotud tasu, mis on vastavuses osutatud teenustega. Lisaks viib tasustamine fondijuhi huvid vastavusse teiste investorite huvidega fondi väärtuse suurendamiseks, tekitamata sealjuures nii suurt avatust fondi tegevusest tulenevale kasumi muutlikkusele, et seda eraldiseisvalt arvesse võttes järeldada, et fondijuht on käsundiandja.

Eespool kirjeldatud olukord ja analüüs kehtib allpool kirjeldatud näidete 14A–14C puhul. Iga näidet vaadeldakse eraldiseisvalt.

14A. näide

Fondijuhil on fondis ka 2-protsendine investeering, mis viib tema huvid vastavusse teiste investorite huvidega. Fondijuhil ei ole kohustust katta kahjumeid suuremas ulatuses, kui on tema 2-protsendine investeering. Investorid võivad fondijuhi taandada lihthäälteenamusega, kuid üksnes lepingu rikkumise korral.

Fondijuhi 2-protsendine investeering suurendab tema avatust fondi tegevusest tulenevale kasumi muutlikkusele, kuid see avatus ei ole nii suur, et viitaks sellele, et fondijuht on käsundiandja. Teiste investorite õigus fondijuht taandada loetakse kaitsvaks õiguseks, sest seda saab kasutada üksnes lepingu rikkumise korral. Selles näites viitab fondijuhi avatus, et fondijuht on käsundisaaja, kuigi tal on ulatuslik otsustuspädevus ning ta on avatud oma osalusest ja tasust tulenevale kasumi muutlikkusele. Fondijuht järeldab seega, et ta ei kontrolli fondi.

14B. näide

Fondijuhil on suurem proportsionaalne investeering fondis, kuid tal ei ole kohustust katta kahjumeid suuremas ulatuses, kui on tema investeering. Investorid võivad fondijuhi taandada lihthäälteenamusega, kuid üksnes lepingu rikkumise korral.

Selles näites loetakse teiste investorite õigust fondijuht taandada kaitsvaks õiguseks, sest seda saab kasutada üksnes lepingu rikkumise korral. Kuigi fondijuhile makstakse fikseeritud ja tulemuslikkusega seotud tasu, mis on vastavuses osutatud teenustega, võib fondijuhi investeering koos tema tasuga luua nii suure avatuse fondi tegevusest tulenevale kasumi muutlikkusele, et see viitab sellele, et fondijuht on käsundiandja. Mida suuremad on fondijuhi majanduslikud huvid ja nendega seotud muutlikkus (võttes arvesse tema tasu ja muid huve tervikuna), seda rohkem rõhku paneb fondijuht analüüsis neile majanduslikele huvidele ja seda tõenäolisemalt on fondijuht käsundiandja.

▼ **M32**

Näiteks võib fondijuht, võttes arvesse oma tasu ja muid tegureid, lugeda 20-protsendise investeeringu piisavaks, et järeldada, et ta omab kontrolli fondi üle. Teistsuguste asjaolude korral (st tasustamine ja muud tegurid on erinevad) võib kontroll tekkida muu investeerimistaseme juures.

14C. näide

Fondijuhil on 20-protsendine proportsionaalne osalus fondis, kuid tal ei ole kohustust katta kahjumeid suuremas ulatuses, kui on tema 20-protsendine investeering. Fondil on juhatus, mille kõik liikmed on fondijuhist sõltumatud ja määratud teiste investorite poolt. Juhatus määrab kord aastas ametisse fondijuhi. Kui juhatus otsustas mitte pikendada fondijuhi lepingut, siis võivad fondijuhi osutatavaid teenuseid osutada selles tööstusharus tegutsevad teised fondijuhid.

Kuigi fondijuhile makstakse fikseeritud ja tulemuslikkusega seotud tasu, mis on vastavuses osutatud teenustega, võib fondijuhi 20-protsendine investeering koos tema tasuga luua nii suure avatuse fondi tegevusest tulenevale kasumi muutlikkusele, et see viitab sellele, et fondijuht on käsundiandja. Investoritel on sisulised õigused fondijuht taandada – juhatus tagab mehhanismi, et investorid saaksid fondijuhi taandada, kui nad otsustavad seda teha.

Selles näites paneb fondijuht analüüsis suuremat rõhku sisulisele tagasikutsumisõigusele. Seega, kuigi fondijuhil on ulatuslik otsustuspädevus ja ta on oma tasust ja investeeringust tulenevalt avatud fondi kasumi muutlikkusele, viitavad teistele investoritele kuuluvad sisulised õigused sellele, et fondijuht on käsundisaja. Fondijuht järeldab seega, et ta ei kontrolli fondi.

15. näide

Investeerimisobjekt on loodud selleks, et osta fikseeritud intressimääraga ja varadega tagatud väärtpaberite portfell, mida rahastatakse fikseeritud intressimääraga võlainstrumentide ja omakapitaliinstrumentidega. Omakapitaliinstrumentid on ette nähtud võlainvestoritele esimese kahjumi kaitse andmiseks ja investeeringuobjektilt lisatulu saamiseks. Tehingut turustati võimalikele võlainvestoritele investeeringuna varadega tagatud väärtpaberite portfelli, mis on avatud krediidiriskile, mis on seotud portfelli varadega tagatud väärtpaberite emitentide kohustuste võimaliku rikkumisega, ja intressimäär riskile, mis on seotud portfelli juhtimisega. Loomise hetkel moodustavad omakapitaliinstrumentid 10 protsenti ostetud varade väärtusest. Otsusetegija (varahaldur) haldab aktiivset varaportfelli, tehes investeeringuotsuseid investeeringuobjekti prospektis täpsustatud parameetrite raames. Varahaldur saab nende teenuste eest turumääradel põhinevat fikseeritud tasu (s.o 1 protsent hallatavatest varadest) ja tulemuslikkusega seotud tasu (s.o 10 protsenti kasumist), kui investeeringuobjekti kasum ületab kindlaksmääratud taset. Tasud vastavad osutatud teenustele. Varahaldurile kuulub 35 protsenti investeeringuobjekti omakapitalist.

▼ **M32**

Ülejäänud 65 protsenti omakapitalist ja kõik võlainstrumentid kuuluvad suurele arvule hajutatud ja omavahel mitteseotud kolmandast osapooldest investoritele. Varahalduri saab teiste investorite lihthäälteenamusega põhjuse taandada.

Varahaldurile makstakse fikseeritud ja tulemuslikkusega seotud tasu, mis on vastavuses osutatud teenustega. Tasu viib fondijuhi huvid vastavusse teiste investorite huvidega fondi väärtuse suurendamiseks. Varahaldur on avatud kasumi muutlikkusele, mis tuleneb fondi tegevusest, sest talle kuulub 35 protsenti omakapitalist, ja tema tasust.

Kuigi varahaldur tegutseb investeerimisobjekti prospektis täpsustatud parameetrite raames, on tal hetkel võimalus teha investeerimisobjekti kasumit olulisel määral mõjutavaid investeerimisotsuseid – teistele investoritele kuuluvatele tagasikutsumisõigustele pannakse analüüsis vähe kaalu, sest need õigused kuuluvad suurele arvule hajutatud investoritele. Selles näites paneb varahaldur suuremat rõhku oma avatusele kasumi muutlikkusele, mis tuleneb tema võlainstrumentidele allutatud osalusest omakapitalis. 35-protsendine osalus omakapitalis loob nii suure allutatud avatuse kahjumitele ja õigustele investeerimisobjekti kasumi suhtes, et see viitab sellele, et varahaldur on käsundiandja. Varahaldur järeldab seega, et ta kontrollib investeerimisobjekti.

16. näide

Otsusetegija (sponsor) spondeerib mitme müüjaga üksust, mis emiteerib lühiajalisi võlainstrumente omavahel mitteseotud kolmandast osapooldest investoritele. Tehingut turustati võimalikele investoritele investeeringuna kõrge reitinguga ja keskmise tähtajaga varade portfelli, mis on minimaalselt avatud krediidiriskile, mis on seotud portfelli varade emitentide kohustuste võimaliku rikkumisega. Erinevad üleandjad müüvad kõrge kvaliteedi ja keskmise tähtajaga varade portfelli sellele üksusele. Iga üleandja teenindab seda varade portfelli, mille ta müüb üksusele, ja haldab nõudeid, mille maksekohustusi on rikutud, turumääradel põhineva teenustasu eest. Iga üleandja pakub samuti esimese kahjumi kaitset varade portfelli tuleneva krediidikahju vastu üksusele üle antud varade ületagamise kaudu. Sponsor määrab kindlaks üksuse tingimused ja juhib üksuse tegevust turumääradel põhineva tasu eest. Tasu on vastavuses osutatud teenustega. Sponsor kinnitab müüjad, kellele on lubatud müüa üksusele, kinnitab üksuse ostetavad varad ja teeb otsused üksuse rahastamise kohta. Sponsor peab tegutsema kõikide investorite parimates huvides.

Sponsoril on õigus üksuse lisatulule ning ta sõlmib ka üksusega krediitkvaliteeti parandavaid kokkuleppeid ja annab talle likviidsustoetust. Sponsori sõlmitud krediitkvaliteeti parandavad kokkulepped katavad kahjumi kuni 5 protsenti ulatuses kõikidest üksuse varadest pärast kahjumite katmist üleandjate poolt. Likviidsustoetust ei anta varade suhtes, mille puhul on kohustusi rikutud. Investoritel ei ole sisulisi õigusi, mis võiksid mõjutada sponsori otsustuspädevust.

▼ M32

Kuigi sponsorile makstakse teenuste eest turumääradel põhinevat tasu, mis on vastavuses osutatud teenustega, on sponsor seoses oma õigustega üksuse lisatulu suhtes avatud kasumi muutlikkusele, mis tuleneb üksuse tegevusest ning krediitkvaliteeti parandavate kokkulepete sõlmimisest ja likviidsustoetuse andmisest (st üksus on avatud likviidsusriskile, sest keskmise tähtajaga varade rahastamiseks kasutatakse lühiajalisi võlainstrumente). Kuigi igal üleandjal on otsustusõigused, mis mõjutavad üksuse varade väärtust, on sponsoril ulatuslik otsustuspädevus, mis annab talle hetkel võimaluse juhtida tegevusi, mis mõjutavad kõige rohkem üksuse kasumit (st sponsor kehtestas üksuse tingimused, tal on õigus teha otsuseid varade kohta (kinnitades ostetud varad ja nende varade üleandjad) ja üksuse rahastamise kohta (milleks tuleb korrapäraselt saada uusi investeeringuid)). Õigus üksuse lisatulule ning krediitkvaliteeti parandavate kokkulepete sõlmimine ja likviidsustoetuse pakku mine avab sponsori üksuse tegevusest tulenevale kasumi muutlikkusele, mis erineb teiste investorite avatusest. Seepärast viitab see avatus, et sponsor on käsundiandja, ja seega järeldab sponsor, et ta kontrollib üksust. Sponsori kohustus tegutseda kõikide investorite parimates huvides ei välista seda, et sponsor on käsundiandja.

Suhe muude osapooltega

B73 Investor võtab kontrolli hinnates arvesse muude osapooltega olemasoleva suhte olemust ja seda, kas kõnealused muud osapooled tegutsevad investori nimel (st kas nad on „*de facto* käsundisaajad”). Kindlaks määrates seda, kas muud osapooled tegutsevad *de facto* käsundisaajatena, tuleb teha otsus, võttes arvesse nii suhte olemust kui ka seda, kuidas need osapooled suhtlevad üksteise ja investoriga.

B74 Selline suhe ei pruugi hõlmata lepingupõhist kokkulepet. Osapool on *de facto* käsundisaaja, kui investoril või neil, kes juhivad investori tegevust, on võimalus anda sellele osapoolle korraldus tegutseda investori nimel. Sel juhul võtab investor investeerimisobjekti üle olevat kontrolli hinnates arvesse *de facto* käsundisaaja otsustusõigusi ja tema kaudset avatust või õigusi muutuvale kasumile *de facto* käsundisaaja kaudu koos enda vastava avatuse ja õigustega.

B75 *De facto* käsundisaajatena investori nimel võivad oma suhte olemuse tõttu tegutseda näiteks järgmised osapooled:

- (a) investori seotud osapooled;
- (b) osapool, kes sai oma osaluse investeerimisobjektis (sisse)makse või laenuna investorilt;
- (c) osapool, kes on nõustunud mitte müüma, üle andma või koormama oma osalusi investeerimisobjektis ilma investori eelneva heakskiiduta (välja arvatud juhul, kui investoril ja muul osapoolel on eelneva heakskiidu õigus ja õigused põhinevad huvitatud sõltumatute osapoolte vahel vastastikku kokkulepitud tingimustel);
- (d) osapool, kes ei saa rahastada oma tegevust ilma investori allutatud rahalise toetuseta;

▼ M32

- (e) investeerimisobjekt, mille puhul on enamik selle juhtorgani liikmeid või juhtkonna võtmeisikud samad kui investori puhul;
- (f) osapool, kellel on tihedad ärisuhted investoriga, näiteks professionaalse teenusepakkuja suhe ühega oma olulistest klientidest.

Kontroll teatavate varade üle

- B76 Investor kaalub, kas ta käsitleb osa investeerimisobjektist eraldiseisvaks peetava (majandus)üksusena ja kui jah, siis kas ta kontrollib sellist eraldiseisvaks peetavat (majandus)üksust.
- B77 Investor käsitleb osa investeerimisobjektist eraldiseisvaks peetava (majandus)üksusena üksnes siis, kui on täidetud järgmine tingimus:

investeerimisobjekti teatavad varad (ja nendega seotud krediitkvaliteeti parandava kokkulepped) on investeerimisobjekti teatavate kohustiste või investeerimisobjekti olevate teatavate muude osaluste eest maksmise allikas. Muudel osapooltel peale nende, kellel on selline kohustis, ei ole õigusi ega kohustusi seoses selliste varade või nendest varadest tulenevate täiendavate rahavoogudega. Allesjäänud investeerimisobjekt ei saa sisuliselt kasutada sellistest varadest tulenevat kasumit ja ükski eraldiseisvaks peetava (majandus)üksuse kohustis ei kuulu maksmisele allesjäänud investeerimisobjekti varadest. Seega on eraldiseisvaks peetava (majandus)üksuse kõik varad, kohustised ja omakapital sisuliselt investeerimisobjekti eest kaitstud. Sellist eraldiseisvaks peetavat (majandus)üksust nimetatakse sageli *silo*'ks.

- B78 Kui lõikes B77 sätestatud tingimus on täidetud, teeb investor kindlaks tegevused, mis mõjutavad suurel määral eraldiseisvaks peetava (majandus)üksuse kasumit, ja nende tegevuste juhtimise viisi, et hinnata, kas tal on mõjuvõim investeerimisobjekti selle osa üle. Hinnates kontrolli eraldiseisvaks peetava (majandus)üksuse üle, võtab investor samuti arvesse seda, kas tal on avatus või õigused muutuvale kasumile, mis tuleneb tema osalemisest eraldiseisvaks peetavas (majandus)üksuses, ja võimalus kasutada oma mõjuvõimu investeerimisobjekti selle osa üle, et mõjutada investori kasumit.
- B79 Kui investor kontrollib eraldiseisvaks peetavat (majandus)üksust, konsolideerib ta investeerimisobjekti selle osa. Sel juhul ei võta muud osapooled investeerimisobjekti üle olevat kontrolli hinnates ja investeerimisobjekti konsolideerides investeerimisobjekti seda osa arvesse.

Pidev hindamine

- B80 Investor hindab uuesti, kas ta kontrollib investeerimisobjekti, kui faktidest ja asjaoludest ilmneb, et lõikes 7 nimetatud kolmest kontrollielemendist on üks või mitu muutunud.
- B81 Kui on muutunud see, kuidas saab kasutada investeerimisobjekti üle olevat mõjuvõimu, peab kõnealune muutus kajastuma selles, kuidas investor hindab oma mõjuvõimu investeerimisobjekti üle. Näiteks võivad muutused otsustusõigustes tähendada, et olulisi õigusi ei juhita enam hääleõiguste kaudu, vaid selle asemel antakse muude kokkulepetega, näiteks lepingutega, muule osapooltele või muudele osapooltele hetkel võimalus juhtida olulisi tegevusi.

▼ **M32**

- B82 Olenevalt sündmusest võib investor kas saavutada või kaotada mõjuvõimu investeerimisobjekti üle, olemata kaasatud selles sündmuses. Näiteks võib investor saavutada mõjuvõimu investeerimisobjekti üle, sest muule osapoolle või muudele osapooltele kuulunud otsustusõigused, mis eelnevalt takistasid investorit kontrollimast investeerimisobjekti, on kaotanud kehtivuse.
- B83 Investor võtab samuti arvesse muutusi, mis mõjutavad tema avatust või õigusi investeerimisobjektis osalemisest tulenevale muutuva kasumile. Näiteks võib investor saavutada mõjuvõimu omav investor kaotada kontrolli investeerimisobjekti üle, kui investor kaotab õiguse saada osa kasumist või ta ei ole enam avatud kohustustele, sest investor ei vasta enam lõike 7 punkti b nõuetele (nt kui lõpetatakse leping, millega nähakse ette tulemuslikkuse põhinevate tasude saamine).
- B84 Investor võtab arvesse, kas on muutunud tema hinnang selle kohta, et ta tegutseb käsundisaaja või käsundiandjana. Investori ja muude osapoolte vahelise üldise suhte muutumine võib tähendada, et investor ei tegutse enam käsundisaajana, kuigi ta on varem tegutsenud käsundisaajana, ja vastupidi. Näiteks kui investori enda või muude osapoolte õigused muutuvad, hindab investor uuesti, kas ta on käsundiandja või käsundisaaja.
- B85 Investori esialgne hinnang kontrolli või enda käsundiandjaks või käsundisaajaks olemise kohta ei muutu ainuüksi turutingimuste muutumise tõttu (nt investeerimisobjekti kasumi muutumine turutingimuste tõttu), välja arvatud juhul, kui turutingimuste muutumise tõttu muutuvad lõikes 7 nimetatud kolmest kontrollielemendist üks või mitu elementi või käsundiandja ja käsundisaaja vaheline üldine suhe.

▼ **M38****KINDLAKSTEGEMINE, KAS (MAJANDUS)ÜKSUS ON INVESTEERIMISSETTEVÕTE**

- B85A (Majandus)üksus võtab selle hindamisel, kas ta on investeerimisettevõtte, arvesse kõiki fakte ja asjaolusid, sealhulgas oma eesmärgi ja ülesehitust. (Majandus)üksus, mida iseloomustavad lõikes 27 sätestatud investeerimisettevõtte määratluse kolm elementi, on investeerimisettevõtte. Kõnealuse määratluse elemente kirjeldatakse üksikasjalikumalt lõigetes B85B–B85M.

Ärieesmärk

- B85B Investeerimisettevõtte määratluse kohaselt peab (majandus)üksuse eesmärk olema investeerida üksnes selleks, et saavutada kapitali väärtuse kasv, investeerimistulu (nt dividendid, intress või renditulu) või mõlemad. Investeerimisettevõtte ärieesmärgi tõendavad tavaliselt dokumendid, millest ilmnevad (majandus)üksuse investeerimiseesmärgid, näiteks (majandus)üksuse prospekt, (majandus)üksuse levitatavad trükised ja muud ettevõtte või partnerluse dokumendid. Ärieesmärgi võib tõendada ka viis, kuidas (majandus)üksus esitleb end teistele osapooltele (nt võimalikele investoritele või investeerimisobjektidele); näiteks võib (majandus)üksus esitleda oma äritegevust kui keskmise tähtajaga investeeringute tegemist kapitali väärtuse kasvu eesmärgil. (Majandus)üksusel, kes esitleb end investorina, kelle eesmärk on ühiselt koos oma investeerimisobjektidega arendada, toota või turustada tooteid, on seevastu investeerimisettevõtte ärieesmärgiga vastuolus olev ärieesmärk, sest kõnealune (majandus)üksus teenib tulu nii arendus-, tootmis- või turundustegevuselt kui ka oma investeeringutelt (vt lõige B85I).

▼ **M51**

B85C Investeeringuasetteviide võib osutada kas otse või tütaretteviide kaudu investeeringutega seotud teenuseid (nt investeeringuasetalase nõustamise teenused, investeeringute valitsemine, investeeringutega seotud tugi- ja haldusteenus) nii kolmandatele isikutele kui ka oma investoritele, isegi kui sellised tegevused on (majandus)üksuse jaoks olulised, tingimusel, et ta jätkuvalt vastab investeeringuasetteviide määratlusele.

▼ **M38**

B85D Samuti võib investeeringuasetteviide kas otse või tütaretteviide kaudu osaleda järgmistes investeeringutega seotud tegevustes, kui nende tegevuste eesmärk on suurendada investeeringuasetteviides tehtud investeeringute tootlust (kapitali väärtuse kasv või investeeringuasetteviide) ja need ei kujuta endast eraldiseisvat olulist äritegevust või investeeringuasetteviide eraldiseisvat olulist tuluallikat:

- (a) investeeringuasetteviide valitsemisteenuste osutamine ja strateegilise nõu andmine ja
- (b) investeeringuasetteviide rahalise toetuse, nt laenu, kapitalikohustuse või garantii andmine.

▼ **M51**

B85E Kui investeeringuasetteviide on tütaretteviide, mis ei ole investeeringuasetteviide ja mille peamine eesmärk ja tegevused seisnevad (majandus)üksusele või kolmandatele osapooltele investeeringuasetteviide seotud teenuste osutamises või tegevustes, mis on seotud investeeringuasetteviide investeeringuasetteviide, nagu on kirjeldatud paragrahvides B85C–B85D, konsolideerib see käesoleva tütaretteviide vastavalt paragrahvile 32. Kui investeeringuasetteviide seotud teenuseid osutav või tegevust omav tütaretteviide on ise investeeringuasetteviide, mõõdab investeeringuasetteviide emaetteviide seda tütaretteviidet kasumi või kahjumi kaudu õiglases väärtuses vastavalt paragrahvile 31.

▼ **M38***Väljumisstrateegiad*

B85F (Majandus)üksuse ärieesmärki tõendavad ka tema investeeringuasetteviide. Üks investeeringuasetteviidet teistest (majandus)üksustest eristav iseärasus on see, et investeeringuasetteviide ei kavatse hoida oma investeeringuid määramata aja vältel; ta hoiab neid tähtajaliselt. Kuna omakapitaliinvesteeringuid ja mittefinantsvara investeeringuid hoitakse tõenäoliselt määramata aja vältel, peab investeeringuasetteviide olema väljumisstrateegia, mis näeb ette viisi, kuidas (majandus)üksus kavatseb saavutada sisuliselt kõigi oma omakapitaliinvesteeringute ja mittefinantsvara investeeringute puhul kapitali väärtuse kasvu. Investeeringuasetteviide peab olema väljumisstrateegia ka tõenäoliselt määramata aja vältel hoitavate võlainstrumentide kohta, näiteks tähtajatud võlainstrumentid. (Majandus)üksus ei pea dokumenteerima konkreetset väljumisstrateegiat iga üksiku investeeringu kohta, kuid ta peab määrama kindlaks erinevad võimalikud strateegiad investeeringute eri liikide või portfelliide kohta, sealhulgas investeeringute lõpetamise tegeliku tähtaja. Väljumismehhanisme, mis kehtestatakse üksnes selliste kohustuste täitmata jätmise juhtude nagu lepingu rikkumine või mittetäitmine puhuks, ei käsita väljumisstrateegiana käesoleva hinnangu eesmärgil.

B85G Väljumisstrateegiad võivad investeeringuasetteviide erineda. Kui investeeringuasetteviide omandiväärtpaberitesse, millega avalikul turul ei kaubelda, võib väljumisstrateegia hõlmata näiteks avalikku esmapakkumist, pakkumist erainvestorile, äritegevuse müüki, investeeringuasetteviides olevate osaluste jaotamist (investoritele) ja varade müüki (sh investeeringuasetteviide objekti varade müük, millele järgneb investeeringuasetteviide likvideerimine).

▼ **M38**

Avalikul turul kaubeldavate omakapitaliinvesteeringute korral võib väljumisstrateegia hõlmata näiteks investeeringu müümist erainvestorile või avalikul turul. Kinnisvarainvesteeringute korral võib väljumisstrateegia hõlmata näiteks kinnisvara müümist spetsiaalsete kinnisvaramaaklerite kaudu või avatud turul.

- B85H Investeeringuettevõtte võib olla investeeringu teises investeeringuettevõttes, mis on moodustatud seoses (majandus)üksusega õiguslikel, regulatiivsetel, maksualastel või muudel sarnastel ärilistel põhjustel. Sellisel juhul ei pea investeeringuettevõttest investoril olema kõnealuse investeeringu jaoks väljumisstrateegiat tingimusel, et investeeringuettevõttest investeeringuobjektile on asjakohased väljumisstrateegiad oma investeeringute jaoks.

Investeeringutelt teenitav tulu

- B85I Kui (majandus)üksus või teine selle kontserni liige, millesse (majandus)üksus kuulub (st kontsern, mida kontrollib investeeringuettevõtte lõplik emaeettevõtte), saab või püüab saada (majandus)üksuse investeeringutest muud kasu, mis ei ole kättesaadav teistele osapooltele, kes ei ole investeeringuobjektiga seotud, siis ta ei investeeri üksnes selleks, et saavutada kapitali väärtuse kasv, investeeringutulu või mõlemad. Selline kasu on muu hulgas:

- (a) investeeringuobjekti protsesside, varade või tehnoloogia omandamine, kasutamine, vahetamine või ärakasutamine. See hõlmab (majandus)üksuse või muu kontserniliikme ebaproportsionaalselt suurt või ainuõigust omandada investeeringuobjekti vara, tehnoloogiat, tooteid või teenuseid; näiteks kui tal on optioon investeeringuobjekti vara ostmiseks juhul, kui varaga toimunud muutusi peetakse soodsaks;
- (b) ühised ettevõtmised (nagu määratletud IFRS 11-s) või (majandus)üksuse või muu kontserniliikme ja investeeringuobjekti vahelised muud kokkulepped toodete või teenuste arendamiseks, tootmiseks, turustamiseks või osutamiseks;
- (c) finantstagatised või varad, mille investeeringuobjekt annab tagatiseks (majandus)üksuse või muu kontserniliikmega sõlmitud laenulepingu eest (investeeringuettevõtte saab siiski endiselt kasutada oma investeeringut investeeringuobjektis tagatisena enda võetud laenu eest);
- (d) (majandus)üksuse seotud osapoole valduses olev optioon osta sellelt (majandus)üksuselt või muult kontserniliikmelt osalus (majandus)üksuse investeeringuobjektis;
- (e) välja arvatud lõikes B85J kirjeldatud juhul, (majandus)üksuse või muu kontserniliikme ja investeeringuobjekti vahelised tehingud, mis:
 - (i) on sõlmitud tingimustel, mis ei ole kättesaadavad (majandus)üksustele, mis ei ole kõnealuse (majandus)üksuse, muu kontserniliikme või investeeringuobjekti seotud osapooled;
 - (ii) ei ole õiglasel väärtusel või

▼ **M38**

- (iii) kujutavad endast olulist osa investeerimisobjekti või (majandus)üksuse äritegevusest, kaasa arvatud muude kontserni kuuluvate (majandus)üksuste äritegevusest.

B85J Investeeringuasetteviitel võib olla strateegia investeerida mitmesse investeerimisobjekti samas tööstusharus, samal turul või samas geograafilises piirkonnas eesmärgiga saada kasu sünergiast, mis suurendab nendest investeerimisobjektidest tulenevat kapitali väärtuse kasvu või saadavat investeerimistulu. Olenemata lõike B85I punktist e ei välistata (majandus)üksuse liigitamist investeeringuasetteviitena üksnes põhjusel, et sellised investeerimisobjektid kauplevad üksteisega.

Õiglase väärtuse määramine

B85K Investeeringuasetteviite määramise oluline element on see, et ta mõõdab ja hindab sisuliselt kõigi oma investeeringute tulusust õiglase väärtuse alusel, sest õiglase väärtuse kasutamine annab asjakohasemad tulemused kui näiteks tütarettevõtete konsolideerimine või sidus- või ühisettevõtetes olevate osaluste suhtes kapitaliosaluse meetodi kasutamine. Et tõendada määramise selle elemendi olemasolu, esitab investeeringuasetteviite:

- (a) investoritele õiglase väärtuse andmed ja mõõdab sisuliselt kõiki oma investeeringuid oma finantsaruannetes õiglases väärtuses, kui õiglase väärtuse kasutamine on nõutud või lubatud vastavalt IFRSidele, ja
- (b) õiglase väärtuse andmed (majandus)üksusesiselt juhtkonna võtmeisikutele (nagu määratletud IAS 24-s), kes kasutavad õiglast väärtust peamise mõõdupuuna selleks, et hinnata sisuliselt kõigi oma investeeringute tulusust ja teha investeeringuotsuseid.

B85L Lõike B85K punktis a sätestatud nõude täitmiseks toimib investeeringuasetteviite järgmiselt:

- (a) kajastab kinnisvarainvesteeringuid, kasutades IAS 40-s *Kinnisvarainvesteeringud* esitatud õiglase väärtuse mudelit;
- (b) kasutab vabastust IAS 28-s sätestatud kapitaliosaluse meetodi rakendamiseks sidus- ja ühisettevõtetesse tehtud investeeringute puhul ja
- (c) mõõdab oma finantsvarasid õiglases väärtuses, kasutades IFRS 9-s sätestatud nõudeid.

B85M Investeeringuasetteviitel võib olla muul kui investeeringuasetteviitel soetatud vara, näiteks peakontorina kasutatav kinnisvara ja asjaomased seadmed, ning tal võib olla ka finantskohustisi. Investeeringuasetteviite määramise õiglase väärtuse määramise seotud elementi, mis esitati lõike 27 punktis c, rakendatakse investeeringuasetteviite investeeringutele. Sellest tulenevalt ei pea investeeringuasetteviite oma muul kui investeeringuasetteviitel soetatud vara või oma kohustisi õiglases väärtuses määrama.

Investeeringuasetteviitele iseloomulikud omadused

B85N (Majandus)üksus peab selle hindamisel, kas ta vastab investeeringuasetteviite määramisele, kaaluma, kas tal on investeeringuasetteviitele iseloomulikud omadused (vt lõige 28). Neist iseloomulikest omadustest ühe või mitme puudumine ei välista tingimata (majandus)üksuse liigitamist investeeringuasetteviitena, kuid see näitab, et selle kindlakstegemiseks, kas (majandus)üksus on investeeringuasetteviite, on vaja täiendavat otsustamist.

▼ **M38***Mitu investeeringut*

B85O Investeeringusettevõtte on oma riskide hajutamiseks ja tulude suurendamiseks tavaliselt mitu investeeringut. (Majandus)üksusel võib olla investeeringuportfell kas otse või kaudselt, näiteks omades üht investeeringut teises, mitut investeeringut omavas investeeringusettevõttes.

B85P (Majandus)üksusel võib kohati olla ka üksainus investeering. Üheainsa investeeringu omamine ei takista siiski (majandus)üksust vastamast investeeringusettevõtte määratlusele. Investeeringusettevõtte võib omada ühtainsat investeeringut näiteks juhul, kui (majandus)üksus:

- (a) on stardietapis ega ole veel kindlaks määranud sobivaid investeeringuid ja ei ole seetõttu veel rakendanud oma investeeringukava omandada mitu investeeringut;
- (b) ei ole veel teinud müüdud investeeringute asendamiseks teisi investeeringuid;
- (c) on asutatud eesmärgiga koondada investorite rahalised vahendid üheainsa investeeringu tegemiseks, kui üksikud investorid ei saa seda investeeringut teha (nt kui nõutav minimaalne investeering on üksiku investoriga jaoks liiga suur), või
- (d) on likvideerimisel.

Mitu investorit

B85Q Investeeringusettevõtte on tavaliselt mitu investorit, kes koondavad oma rahalised vahendid saamaks juurdepääsu investeeringute valitsemise teenustele ja investeeringuvõimalustele, millele neil üksinda oleks juurdepääs puudunud. Mitme investorit olemasolu vähendab tõenäolisust, et (majandus)üksus või teised (majandus)üksusega samasse kontserni kuuluvad liikmed saavad muud kasu peale kapitali väärtuse kasvu või investeeringutulu (vt lõige B85I).

B85R Investeeringusettevõtte võib teise võimalusena asutada ka üksainus investor või selle võib asutada üheainsa investorit jaoks, kes esindab või toetab suurema investorite rühma (nt pensionifond, riiklik investeeringufond või perekondlik usaldusfond) huve.

B85S (Majandus)üksusel võib kohati olla ajutiselt ka üksainus investor. Investeeringusettevõtte võib olla üksainus investor näiteks juhul, kui (majandus)üksus:

- (a) on esmapakkumise etapis, mis ei ole veel lõppenud, ja (majandus)üksus teeb kindlaks sobivaid investoreid;
- (b) ei ole veel teinud kindlaks sobivaid investoreid, kes astuksid osaluse loovutanud investorite asemele, või
- (c) on likvideerimisel.

Investorid, kes ei ole seotud osapooled

B85T Investeeringusettevõtte on tavaliselt mitu investorit, kes ei ole (majandus)üksuse või teiste (majandus)üksusega samasse kontserni kuuluvate liikmete seotud osapooled (nagu määratletud IAS 24-s). Selliste investorite olemasolu, kes ei ole seotud osapooled, vähendab tõenäolisust, et (majandus)üksus või teised (majandus)üksusega samasse kontserni kuuluvad liikmed saavad muud kasu peale kapitali väärtuse kasvu või investeeringutulu (vt lõige B85I).

▼ **M38**

B85U Ometi saab (majandus)üksuse liigitada investeerimisettevõtteks ka siis, kui tema investorid on (majandus)üksuse seotud osapooled. Investeerimisettevõtte võib näiteks asutada oma töötajate rühma (nt juhtkonna võtmeisikud) või teis(t)e seotud osapooldest investor(i)te jaoks eraldi-seisva „paralleelse” fondi, mis peegeldab (majandus)üksuse peamise investeerimisfondi investeeringuid. Selline „paralleelne” fond võib olla investeerimisettevõtte, kuigi kõik tema investorid on seotud osapooled.

Osalus

B85V Investeerimisettevõtte on tavaliselt, kuid mitte tingimata, eraldiseisev juriidiline (majandus)üksus. Investeerimisettevõttes olev osalus esineb tavaliselt omakapitali või muu sarnase osaluse (nt ühingu osakapital) vormis, millele vastab proportsionaalne osa investeerimisettevõtte neto-varast. Kui (majandus)üksusel on mitu eri liiki investorit, kellest mõnel on õigus ainult konkreetsele investeeringule või investeeringute rühmale või kellele kuuluvad proportsionaalsed osad netovarast on erinevad, ei välista see siiski võimalust, et (majandus)üksus on investeerimisettevõtte.

B85W Lisaks võib (majandus)üksus, kellel on märkimisväärne osalus võla vormis, mis vastavalt muudele kohaldatavatele IFRSidele ei vasta omakapitali määratlusele, siiski olla investeerimisettevõtte tingimusel, et laenuandjad saavad (majandus)üksuse netovara õiglase väärtuse muutumistest muutuvat tulu.

▼ **M32****ARVESTUSNÕUDED****Konsolideerimiskord**

B86 Konsolideeritud finantsaruanded:

- (a) ühendavad emajettevõtte ja tema tütarjettevõtete varade, kohustiste, omakapitali, tulude, kulude ja rahavoogude samalaadsed kirjed;
- (b) tasaarvestavad (elimineerivad) emajettevõtte poolt igasse tütarjettevõttesse tehtud investeeringu bilansiline (jääk)maksumuse ja emajettevõtte osa iga tütarjettevõtte omakapitalis (IFRS 3-s selgitatakse, kuidas arvestada sellega seotud firmaväärtust);
- (c) elimineerivad täielikult kontsernisisesed varad ja kohustised, omakapitali, tulud, kulud ja rahavood, mis on seotud kontserni (majandus)üksuste vaheliste tehingutega (varades, näiteks varudes ja põhivara-des, kajastatavatest kontsernisisestest tehingutest tulenev kasum või kahjum elimineeritakse täielikult). Kontsernisisene kahjum võib viidata vara väärtuse langusele, mida tuleb kajastada konsolideeritud finantsaruannetes. Kontsernisiseste tehingute tulemusena tekkinud kasumi ja kahjumi elimineerimisest tulenevate tulumaksu ajutiste erinevuste puhul rakendatakse IAS 12 *Tulumaks*.

Ühtsed arvestusmeetodid

B87 Kui kontserni liige kasutab arvestusmeetodeid, mis erinevad konsolidee-ritud finantsaruannetes sarnastes tingimustes toimunud samalaadsete tehingute ja sündmuste kajastamiseks kasutatavatest arvestusmeetoditest, tehakse konsolideeritud finantsaruannete koostamise eesmärgil selle kontserni liikme finantsaruannetesse asjaomased korrigeerimised, et tagada kooskõla kontserni arvestusmeetoditega.

▼ **M32****Mõõtmine**

- B88 (Majandus)üksus kajastab tütarettevõtte tulusid ja kulusid konsolideeritud finantsaruannetes alates kontrolli saavutamise kuupäevast kuni kuupäevani, mil (majandus)üksus kaotab kontrolli tütarettevõtte üle. Tütarettevõtte tulud ja kulud põhinevad varade ja kohustiste summal, mis on kajastatud konsolideeritud finantsaruannetes omandamiskuupäeval. Näiteks põhineb omandamiskuupäeva järel koondkasumiaruandes kajastatud amortisatsioonikulu sellega seotud amortiseeritavate varade õiglasel väärtusel, mis kajastati konsolideeritud finantsaruannetes omandamiskuupäeval.

Potentsiaalsed hääleõigused

- B89 Potentsiaalsete hääleõiguste või potentsiaalseid hääleõigusi sisaldavate muude tuletisinstrumentide olemasolu korral määratakse konsolideeritud finantsaruannete koostamisel emaettevõttele ja mittekontrollivatele osalustele jaotatavad proportsionaalsed osad kasumist või kahjumist ning omakapitali muutustest kindlaks üksnes kehtivate osaluste alusel ning need ei kajasta potentsiaalsete hääleõiguste ja muude tuletisinstrumentide võimalikku kasutamist või vahetamist, välja arvatud juhul, kui kohaldatakse lõiget B90.
- B90 Teatud tingimustes on (majandus)üksusel sisuliselt kehtiv osalus tulenevalt tehingust, mis annab (majandus)üksusele hetkel juurdepääsu osalusega seotud kasumile. Sellisel juhul määratakse konsolideeritud finantsaruannete koostamisel emaettevõttele ja mittekontrollivatele osalustele jaotatavad proportsionaalsed osad kindlaks, võttes arvesse selliste potentsiaalsete hääletusõiguste ja muude tuletisinstrumentide lõplikku kasutamist, mis annavad (majandus)üksusele hetkel ligipääsu kasumile.
- B91 IFRS 9-t ei kohaldata konsolideeritud tütarettevõtete osaluste suhtes. Kui potentsiaalseid hääleõigusi sisaldavad instrumendid annavad sisuliselt ligipääsu tütarettevõttes oleva osalusega seotud kasumile, siis ei rakendata instrumentide suhtes IFRS 9 nõudeid. Kõigil muudel juhtudel arvestatakse tütarettevõttes potentsiaalseid hääleõigusi sisaldavaid instrumente kooskõlas IFRS 9-ga.

Aruannete esitamise kuupäev

- B92 Konsolideeritud finantsaruannete koostamisel kasutatavad emaettevõtte ja tütarettevõtete finantsaruanded koostatakse sama kuupäeva seisuga. Kui emaettevõtte aruandeperioodi lõpp erineb tütarettevõtte omast, siis esitab tütarettevõtte konsolideerimise eesmärgil täiendavad finantsnäitajad emaettevõtte finantsaruannetega sama kuupäeva seisuga, et võimaldada emaettevõttel konsolideerida tütarettevõtte finantsnäitajaid, välja arvatud juhul, kui see on teostamatu.
- B93 Kui see on teostamatu, konsolideerib emaettevõtte tütarettevõtte finantsnäitajad, kasutades tütarettevõtte viimaseid finantsaruandeid, mida korrigeeritakse, et võtta arvesse nende finantsaruannete kuupäeva ja konsolideeritud finantsaruannete kuupäeva vahelisel perioodil esinenud oluliste tehingute või sündmuste mõju. Ühelgi juhul ei tohi tütarettevõtte finantsaruannete kuupäeva ja konsolideeritud finantsaruannete kuupäeva vaheline erinevus olla pikem kui kolm kuud ning aruandeperioodide pikkus ja erinevused finantsaruannete kuupäevade vahel peavad olema perioodist perioodi ühesugused.

▼ **M32****Mittekontrollivad osalused**

- B94 (Majandus)üksus omistab kasumi või kahjumi ja muu koondkasumi iga komponendi emaettevõtte omanikele ja mittekontrollivatele osalustele. (Majandus)üksus omistab koondkasumi emaettevõtte omanikele ja mittekontrollivatele osalustele isegi juhul, kui selle tulemuseks on kontrolliõigusega osaluste negatiivne saldo.
- B95 Kui tütarettevõtte on emiteerinud kumulatiivseid eelisaktsiaid, mis liigitatakse omakapitaliks ja mis kuuluvad mittekontrollivatele osalustele, siis arvutab (majandus)üksus oma osa kasumist või kahjumist pärast kasumi või kahjumi korrigeerimist nimetatud aktsiate dividendidega, olenemata sellest, kas dividendid on välja kuulutatud või mitte.

Muutused mittekontrollivatele osalustele kuuluvas osas

- B96 Kui mittekontrollivatele osalustele kuuluv omakapitali osa muutub, siis korrigeerib (majandus)üksus kontrollivate ja mittekontrollivate osaluste bilansilist (jääk)maksumust, et kajastada muutusi neile tütarettevõttes kuuluvates suhtelistes osalustes. (Majandus)üksus kajastab erinevuse selle summa, mille võrra mittekontrollivaid osalusi korrigeeriti, ja saadud või saadaoleva tasu õiglase väärtuse vahel otse omakapitalis ning omistab selle emaettevõtte omanikele.

Kontrolli kaotamine

- B97 Emaettevõtte võib kaotada kontrolli tütarettevõtte üle kahe või enama kokkuleppe (teingu) tõttu. Mõnikord viitavad siiski asjaolud sellele, et mitut kokkulepet peaks arvestama ühe tehinguna. Otsustades seda, kas arvestada kokkuleppeid ühe tehinguna, võtab emaettevõtte arvesse kokkulepete kõiki tingimusi ja nende majanduslikku mõju. Üks või mitu järgmist asjaolu viitavad sellele, et emaettevõtte peaks arvestama mitut kokkulepet ühe tehinguna:
- (a) need sõlmitakse üheaegselt või üksteist arvesse võttes;
 - (b) need kujutavad endast ühte tehingut, mis on ette nähtud saavutama ühist majanduslikku mõju;
 - (c) ühe kokkuleppe sõlmimine sõltub vähemalt veel ühe kokkuleppe sõlmimisest;
 - (d) üks kokkulepe ei ole eraldivõetuna majanduslikult õigustatud, kuid ta on majanduslikult õigustatud siis, kui seda arvestatakse koos teiste kokkulepetega. Näiteks võib tuua olukorra, kus aktsiate müük toimub turuhinnast madalama hinnaga ja seda kompenseeritakse järgneva müügiga, mis toimub turuhinnast kõrgema hinnaga.
- B98 Kui emaettevõtte kaotab kontrolli tütarettevõtte üle, siis ta:
- (a) lõpetab alljärgneva kajastamise:
 - (i) tütarettevõtte varad (k.a firmaväärtus) ja kohustised nende bilansilises (jääk)maksumuses kontrolli kaotamise kuupäeval;
 - (ii) kõikide endise tütarettevõtte mittekontrollivate osaluste bilansiline (jääk)maksumus kontrolli kaotamise kuupäeval (k.a neile omistatavad muu koondkasumi komponendid);
 - (b) kajastab:
 - (i) sellisest tehingust, sündmusest või asjaolust saadud tasu (kui seda oli) õiglast väärtust, mille tulemuseks oli kontrolli kaotamine;

▼ **M32**

- (ii) kui tehing, sündmus või asjaolu, mille tulemuseks oli kontrolli kaotamine, hõlmas tütaretevõtte aktsiate jaotamist oma omanike või rakendavatele omanikele, siis seda jaotamist ja
- (iii) endises tütaretevõttes allesjäänud investeeringut selle õiglases väärtuses kontrolli kaotamise kuupäeval;
- (c) liigitab lõikes B99 kirjeldatud alusel tütaretevõttega seoses muus koondkasumis kajastatud summad ümber kasumisse või kahjumisse või kannab need otse jaotamata kasumisse, kui see on nõutav teiste IFRSidega;
- (d) kajastab tekkinud erinevused kasumi või kahjumina emaettevõttele omistatava kasumi või kahjumi koosseisus.

B99 Kui emaettevõtja kaotab kontrolli tütaretevõtte üle, arvestab emaettevõtte kõiki varem muus koondkasumis selle tütaretevõttega seoses kajastatud summasid samal alusel, mis oleks nõutav siis, kui emaettevõtte oleks seotud varad või kohustised otse müünud. Kui varem muus koondkasumis kajastatud kasum või kahjum liigitatakse seotud varade või kohustiste müümisel ümber kasumiaruandesse, liigitab emaettevõtte seega tütaretevõtte üle kontrolli kaotamisel kasumi või kahjumi omakapitalist ümber kasumiaruandesse (ümberliigitamiskandena). Kui varem muus koondkasumis kajastatud ümberhindluse reserv kantakse vara müümisel otse üle jaotamata kasumisse, kannab emaettevõtte tütaretevõtte üle kontrolli kaotamisel ümberhindluse reservi otse üle jaotamata kasumisse.

▼ **M38****INVESTEERIMISETTEVÕTTE STAATUSE MUUTUMISE ARVESTAMINE**

B100 Kui (majandus)üksus lakkab olemast investeerimisettevõtte, rakendab ta IFRS 3 kõigi oma tütaretevõtete suhtes, mida ta varem mõotis kasumiaruandes õiglases väärtuses kooskõlas lõikega 31. Staatuse muutumise kuupäeva käsitatakse omandamise kuupäevana. Tütaretevõtte õiglane väärtus omandamise kuupäeval võrdub ülekantud tasuga, mille puhul võetakse arvesse firmaväärtust või omandamisel tehtud soodusostust saadud tulu. Kõik tütaretevõtted konsolideeritakse kooskõlas käesoleva IFRSi lõigetega 19–24 alates staatuse muutumise kuupäevast.

B101 Kui (majandus)üksus muutub investeerimisettevõtteks, lõpetab ta oma tütaretevõtete konsolideerimise alates staatuse muutumise kuupäevast, välja arvatud selliste tütaretevõtete puhul, mida tuleb jätkuvalt konsolideerida kooskõlas lõikega 32. Investeerimisettevõtte rakendab lõigete 25 ja 26 nõudeid selliste tütaretevõtete suhtes, mille konsolideerimise ta lõpetab, nagu investeerimisettevõtte oleks sel kuupäeval kaotanud kontrolli nende tütaretevõtete üle.

▼ **M32**

Lisa C

Jõustumiskuupäev ja üleminekusätted

Käesolev lisa on IFRSi lahutamatu osa ja sellel on sama pädevus nagu IFRSi teistel osadel.

JÕUSTUMISKUUPÄEV

C1 (Majandus)üksus rakendab käesolevat IFRSi 1. jaanuaril 2013 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab käesolevat IFRSi varem, avalikustab ta selle asjaolu ja rakendab samal ajal IFRS 11, IFRS 12, IAS 27 *Konsolideerimata finantsaruanded* ja IAS 28 (muudetud 2011).

▼ **M37**

C1A Dokumendiga *Konsolideeritud finantsaruanded, ühised ettevõtmised ja muudes (majandus)üksustes olevate osaluste avalikustamine: üleminekusumised* (rahvusvaheliste finantsaruandlusstandardite IFRS 10, IFRS 11 ja IFRS 12 muudatused), välja antud juunis 2012, muudeti paragrahvid C2–C6 ja lisati paragrahvid C2A–C2B, C4A–C4C, C5A ja C6A–C6B. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2013 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Kui (majandus)üksus rakendab IFRS 10 varasema perioodi suhtes, peab ta kõnealuseid muudatusi rakendama selle varasema perioodi suhtes.

▼ **M38**

C1B Dokumendiga *Investeeringisettevõtted* (IFRS 10, IFRS 12 ja IAS 27 muudatused), välja antud 2012. aasta oktoobris, muudeti lõiked 2, 4, C2A, C6A ja lisa A ning lisati lõiked 27–33, B85A–B85W, B100–B101 ja C3A–C3F. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2014 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab neid muudatusi varem, avalikustab ta selle asjaolu ning rakendab samal ajal kõik dokumendis *Investeeringisettevõtted* esitatud muudatused.

▼ **M51**

C1D *Investeeringisühingud: konsolideerimise erandi kohaldamine* (IFRS 10, IFRS 12 ja IAS 28 muudatused), välja antud 2014. aasta detsembris, muudetud paragrahvid 4, 32, B85C, B85E ja C2A ning lisatud paragrahvid 4A–4B. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2016 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab muudatusi varasema perioodi suhtes, avalikustatakse see asjaolu.

▼ **M32**

ÜLEMINEKUSÄTTED

▼ **M37**

C2 (Majandus)üksus rakendab käesolevat IFRSi tagasiulatuvalt kooskõlas IAS 8-ga *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead*, kui paragrahvides C2A–C6 ei ole sätestatud teisiti.

▼ **M51**

C2A Olenemata rahvusvahelise raamatupidamisstandardi IAS 8 paragrahvi 28 nõuetest peab (majandus)üksus käesoleva IFRSi esmakordsel kohaldamisel ning hiljem käesoleva IFRSi muudatuste *Investeeringisettevõtted* ja *Investeeringisettevõtted: konsolideerimise erandi kohaldamine* esmakordsel rakendamisel esitama üksnes IAS 8 paragrahvi 28 punktiga f nõutava kvantitatiivse teabe käesoleva IFRSi esmakordse kohaldamise kuupäevale vahetult eelneva aruandeaasta kohta (vahetult eelnev perioodi). (Majandus)üksus võib esitada seda teavet ka käesoleva perioodi või varasemate võrdlusperioodide kohta, kuid ei ole kohustatud seda tegema.

▼ **M37**

C2B Käesoleva IFRSi tähenduses on esmakordse rakendamise kuupäev selle aruandeperioodi alguskuupäev, mille suhtes käesolevat IFRSi esimest korda rakendatakse.

C3 (Majandus)üksus ei ole kohustatud korrigeerima esmakordse rakendamise kuupäeval oma varasemat arvestust seoses osalemisega:

- (a) (majandus)üksustes, mis oleksid kõnealuse kuupäeva seisuga konsolideeritud kooskõlas IAS 27-ga *Konsolideeritud ja konsolideerimata finantsaruanded* ja SIC-12-ga *Konsolideerimine – eriotstarbelised (majandus)üksused* ning mida kooskõlas käesoleva IFRSiga endiselt konsolideeritakse, või

▼ **M37**

- (b) (majandus)üksustes, mis ei oleks kõnealuse kuupäeva seisuga konsolideeritud kooskõlas IAS 27 ja SIC-12-ga ning mida kooskõlas käesoleva IFRSiga ei konsolideerita.

▼ **M38**

C3A (Majandus)üksus hindab esmakordse rakendamise kuupäeval seda, kas ta on investeerimisettevõtte, sellel kuupäeval olemasolevate faktide ja asjaolude alusel. Kui (majandus)üksus leiab esmakordse rakendamise kuupäeval, et ta on investeerimisettevõtte, rakendab ta lõigete C5–C5A asemel lõigete C3B–C3F nõuded.

C3B Investeerimisettevõtte mõõdab oma tütarettevõtetesse tehtud investeeringuid kasumiaruandes õiglasel väärtuses nii, nagu oleksid käesoleva IFRSi nõuded olnud kogu aeg kehtivad, välja arvatud selliste tütarettevõtete puhul, mida konsolideeritakse kooskõlas lõikega 32 (mille suhtes rakendatakse asjakohasusest olenevalt kas lõikeid C3 ja C6 või lõikeid C4–C4C). Investeerimisettevõtte korrigeerib tagasiulatuvalt nii esialgse rakendamise kuupäevale vahetult eelnenud aruandeaastat kui ka omakapitali eelmise perioodi alguskuupäeva seisuga, võttes arvesse erinevust järgmiste näitajate vahel:

- (a) tütarettevõtte varasem (jääk)maksumus ja
- (b) tütarettevõttesse investeerimisettevõtte tehtud investeeringu õiglane väärtus.

Varem muus koondkasumis kajastatud õiglase väärtuse korrigeerimiste kumulatiivne summa kantakse üle jaotamata kasumisse esialgse rakendamise kuupäevale vahetult eelnenud aruandeaasta alguskuupäeva seisuga.

C3C Investeerimisettevõtte kasutab enne IFRS 13 *Õiglase väärtuse määramine* vastuvõtmist investoritele või juhtkonnale varem teatatud õiglase väärtuse summasid, juhul kui need kujutavad endast summat, mille eest oleks võidud investeeringut vahetada teadlike, huvitatud ja sõltumatute osapoolte vahelises tehingus hindamiskuupäeval.

C3D Kui tütarettevõttesse tehtud investeeringu määramine kooskõlas lõigetega C3B–C3C on teostatav (nagu määratletud IAS 8-s), rakendab investeerimisettevõtte käesoleva IFRSi nõudeid alates varaseima perioodi algusest, mille puhul lõigete C3B–C3C rakendamine on teostatav (milleks võib olla käesolev periood). Investor korrigeerib tagasiulatuvalt esialgse rakendamise kuupäevale vahetult eelnenud aruandeaastat, välja arvatud juhul, kui varaseim periood, mille puhul käesoleva lõike rakendamine on teostatav, on käesolev periood. Sellisel juhul kajastatakse omakapitali korrigeerimist alates käesoleva perioodi algusest.

C3E Kui investeerimisettevõtte on tütarettevõttesse tehtud investeeringu enne käesoleva IFRSi esmakordse rakendamise kuupäeva müünud või selle üle kontrolli kaotanud, ei pea investeerimisettevõtte selle tütarettevõtte kohta tehtud varasemaid arvestuskandeid korrigeerima.

C3F Kui (majandus)üksus rakendab dokumendis *Investeerimisettevõtted* sätestatud muudatused perioodil, mis on hilisem IFRS 10 esmakordse rakendamise perioodist, käsitatakse lõigetes C3A–C3E esitatud viiteid „esmakordse rakendamise kuupäevale” viitena „selle aruandeaasta algusele, mille puhul rakendatakse esimest korda dokumendis *Investeerimisettevõtted* (IFRS 10, IFRS 12 ja IAS 27 muudatused), välja antud 2012. aasta oktoobris, esitatud muudatused.”

▼ **M37**

C4 Kui investor otsustab esmakordse rakendamise kuupäeval, et ta peab konsolideerima investeerimisobjekti, mida ei konsolideeritud kooskõlas IAS 27 ja SIC-12-ga, siis:

(a) kui investeerimisobjekt on äri (vastavalt IFRS 3 *Äriühendused* määratlusele), mõõdab investor varad, kohustised ja mittekontrollivad osalused selles varem konsolideerimata investeerimisobjektis nii, nagu oleks investeerimisobjekt olnud konsolideeritud (ja seega omandamist arvestatud kooskõlas IFRS 3-ga) alates kuupäevast, mil investor saavutas kontrolli selle investeerimisobjekti üle, käesoleva IFRSi sätete alusel. Investor korrigeerib tagasiulatuvalt esmakordse rakendamise kuupäevale vahetult eelnenud aruandeaasta. Kui kontrolli saavutamise kuupäev on vahetult eelnenud perioodi alguskuupäevast varasem, kajastab investor omakapitali korrigeerimisena vahetult eelnenud perioodi alguskuupäeva seisuga iga erinevuse:

(i) kajastatud varade, kohustiste ja mittekontrollivate osaluste summade ja

(ii) investeerimisobjektis osalemise endise bilansilise (jääk)maksuse vahel;

(b) kui investeerimisobjekt ei ole äri (vastavalt IFRS 3 määratlusele), mõõdab investor varad, kohustised ja mittekontrollivad osalused selles varem konsolideerimata investeerimisobjektis nii, nagu oleks investeerimisobjekt olnud konsolideeritud (rakendades IFRS 3-s kirjeldatud omandamismeetodit, kuid jättes investeerimisobjekti firmaväärtuse kajastamata) alates kuupäevast, mil investor saavutas kontrolli selle investeerimisobjekti üle, käesoleva IFRSi sätete alusel. Investor korrigeerib tagasiulatuvalt esmakordse rakendamise kuupäevale vahetult eelnenud aruandeaasta. Kui kontrolli saavutamise kuupäev on vahetult eelnenud perioodi alguskuupäevast varasem, kajastab investor omakapitali korrigeerimisena vahetult eelnenud perioodi alguskuupäeva seisuga iga erinevuse:

(i) kajastatud varade, kohustiste ja mittekontrollivate osaluste summade ja

(ii) investeerimisobjektis osalemise endise bilansilise (jääk)maksuse vahel.

C4A Kui investeerimisobjekti varade, kohustiste ja mittekontrollivate osaluste mõõtmine kooskõlas paragrahvi C4 punktiga a või b on teostatav (vastavalt IAS 8 määratlusele), siis:

(a) kui investeerimisobjekt on äri, rakendab investor IFRS 3 nõudeid alates tuletatud omandamiskuupäevast. Tuletatud omandamiskuupäev on varaseima perioodi algus, mil paragrahvi C4 punkti a rakendamine on teostatav (see võib olla jooksev periood);

(b) kui investeerimisobjekt ei ole äri, rakendab investor alates tuletatud omandamiskuupäevast IFRS 3-s kirjeldatud omandamismeetodit, jättes investeerimisobjekti firmaväärtuse kajastamata. Tuletatud omandamiskuupäev on varaseima perioodi algus, mil paragrahvi C4 punkti b rakendamine on teostatav (see võib olla jooksev periood).

▼ **M37**

Investor korrigeerib tagasiulatuvalt esmakordse rakendamise kuupäevale vahetult eelnenud aruandeaasta, välja arvatud juhul, kui varaseima perioodi algus, mil käesoleva paragrahvi rakendamine on teostatav, on jooksev periood. Kui tuletatud omandamiskuupäev on vahetult eelnenud perioodi alguskuupäevast varasem, kajastab investor omakapitali korrigeerimisena vahetult eelnenud perioodi alguskuupäeva seisuga iga erinevuse:

- (c) kajastatud varade, kohustiste ja mittekontrollivate osaluste summade ja
- (d) investeerimisobjektis osalemise endise bilansilise (jääk)maksumuse vahel.

Kui varaseim periood, mil käesoleva paragrahvi rakendamine on teostatav, on jooksev periood, kajastatakse omakapitali korrigeerimine jooksva perioodi alguskuupäeva seisuga.

C4B Kui investor rakendab paragrahve C4–C4A ja kooskõlas käesoleva IFRSiga kontrolli saavutamise kuupäev on hilisem kui 2008. aastal parandatud IFRS 3 (IFRS 3 (2008)) jõustumiskuupäev, käsitatakse paragrahvides C4 ja C4A esitatud viiteid IFRS 3-le viidetena standardile IFRS 3 (2008). Kui kontroll saavutati enne IFRS 3 (2008) jõustumiskuupäeva, rakendab investor kas IFRS 3 (2008) või IFRS 3 (välja antud 2004).

C4C Kui investor rakendab paragrahve C4–C4A ja kooskõlas käesoleva IFRSiga kontrolli saavutamise kuupäev on hilisem kui 2008. aastal parandatud IAS 27 (IAS 27 (2008)) jõustumiskuupäev, rakendab investor käesolevat IFRSi kõigi perioodide suhtes, millega seoses investeerimisobjekt kooskõlas paragrahvidega C4–C4A tagasiulatuvalt konsolideeritakse. Kui kontroll saavutati enne IAS 27 (2008) jõustumiskuupäeva, rakendab investor kas:

- (a) käesoleva IFRSi sätteid kõigi perioodide suhtes, millega seoses investeerimisobjekt kooskõlas paragrahvidega C4–C4A tagasiulatuvalt konsolideeritakse, või
- (b) IAS 27 (2008) jõustumiskuupäevale eelnenud perioodide suhtes 2003. aastal väljaantud IAS 27 (IAS 27 (2003)) sätteid ja seejärel järgnevate perioodide suhtes käesoleva IFRSi sätteid.

C5 Kui investor otsustab esmakordse rakendamise kuupäeval, et ta ei konsolideeri enam investeerimisobjekti, mis oli konsolideeritud kooskõlas IAS 27 ja SIC-12-ga, siis mõõdab investor oma osalust investeerimisobjektis summas, milles seda oleks mõõdetud, kui käesoleva IFRSi sätteid oleksid kehtinud hetkel, mil investor omandas osaluse investeerimisobjektis (kuid ei saavutanud kontrolli kooskõlas käesoleva IFRSiga) või kaotas kontrolli investeerimisobjekti üle. Investor korrigeerib tagasiulatuvalt esmakordse rakendamise kuupäevale vahetult eelnenud aruandeaasta. Kui kuupäev, mil investor omandas osaluse investeerimisobjektis (kuid ei saavutanud kontrolli kooskõlas käesoleva IFRSiga) või kaotas kontrolli investeerimisobjekti üle, on vahetult eelnenud perioodi alguskuupäevast varasem, kajastab investor omakapitali korrigeerimisena vahetult eelnenud perioodi alguskuupäeva seisuga iga erinevuse:

- (a) varade, kohustiste ja mittekontrollivate osaluste endise bilansilise (jääk)maksumuse ja
- (b) investeerimisobjektis osaluse kajastatud summa vahel.

▼ M37

C5A Kui investeerimisobjektis osaluse mõõtmine kooskõlas paragrahviga C5 on teostatatu (vastavalt IAS 8 määratlusele), rakendab investor käesoleva IFRSi sätteid varaseima perioodi alguskuupäeva seisuga, mil paragrahvi C5 rakendamine on teostatav (see võib olla jooksev periood). Investor korrigeerib tagasiulatuvalt esmakordse rakendamise kuupäevale vahetult eelnenud aruandeaasta, välja arvatud juhul, kui varaseima perioodi algus, mil käesoleva paragrahvi rakendamine on teostatav, on jooksev periood. Kui kuupäev, mil investor omandas osaluse investeerimisobjektis (kuid ei saavutanud kontrolli kooskõlas käesoleva IFRSiga) või kaotas kontrolli investeerimisobjekti üle, on vahetult eelnenud perioodi alguskuupäevast varasem, kajastab investor omakapitali korrigeerimisena vahetult eelnenud perioodi alguskuupäeva seisuga iga erinevuse:

- (a) varade, kohustiste ja mittekontrollivate osaluste endise bilansilise (jääk)maksumuse ja
- (b) investeerimisobjektis osalemise kajastatud summa vahel.

Kui varaseim periood, mil käesoleva paragrahvi rakendamine on teostatav, on jooksev periood, kajastatakse omakapitali korrigeerimine jooksva perioodi alguskuupäeva seisuga.

C6 Paragrahvid 23, 25, B94 ja B96–B99 olid 2008. aastal tehtud IAS 27 muudatused, mis kanti üle IFRS 10-sse. Välja arvatud juhul, kui (majandus)üksus rakendab paragrahvi C3 või peab rakendama paragrahvid C4–C5A, rakendab (majandus)üksus kõnealuste paragrahvide sätteid järgmiselt:

▼ M32

- (a) (majandus)üksus ei korrigeeri kasumi või kahjumi omistamist aruandeperioodide osas enne lõikes B94 sätestatud muudatuse esmakordset rakendamist;
- (b) lõigetes 23 ja B96 sätestatud nõudeid tütarettevõtte osalustes toimunud muutuste arvestamiseks pärast kontrolli saavutamist ei rakendata muutuste suhtes, mis toimusid enne seda, kui (majandus)üksus esmakordset rakendas neid muudatusi;
- (c) (majandus)üksus ei korrigeeri endisesse tütarettevõttesse tehtud investeeringu bilansilist (jääk)maksumust juhul, kui kontroll kaotati enne, kui ta rakendas esmakordselt lõigetes 25 ja B97–B99 sätestatud muudatusi. Lisaks ei arvesta (majandus)üksus ümber tütarettevõtte üle kontrolli kaotamisest tulenevat kasumit või kahjumit, kui ta kaotas kontrolli enne lõigetes 25 ja B97–B99 sätestatud muudatuste esmakordset rakendamist.

▼ M37

Viited „vahetult eelnenud perioodile”

▼ M38

C6A Olenemata lõigetes C3B–C5A esitatud viidetest esialgse rakendamise kuupäevale vahetult eelnenud aruandeaastale („eelmine periood”) võib (majandus)üksus esitada, kuid ta ei pea esitama, ka korrigeeritud võrdlusteabe varasemate kajastatud perioodide kohta. Kui (majandus)üksus esitab korrigeeritud võrdlusteabe mõne varasema perioodi kohta, käsitatakse kõiki lõigetes C3B–C5A esitatud viiteid „eelmisele perioodile” viitena „varaseimale kajastatud korrigeeritud võrdlusperioodile”.

▼ M37

C6B Kui (majandus)üksus esitab varasema perioodi kohta korrigeerimata võrdlusandmed, eristab ta selgelt korrigeerimata andmed, täpsustab, et need on koostatud erineval alusel ja selgitab seda alust.

▼ M32**Viited IFRS 9-le**

- C7 Kui (majandus)üksus rakendab käesolevat IFRSi, kuid ei rakenda veel IFRS 9-t, siis käesolevas IFRSis toodud viiteid IFRS 9-le loetakse viiteks IAS 39-le *Finantsinstrumendid: kajastamine ja mõõtmine*.

TEISTE IFRSIDE KEHTETUKS TUNNISTAMINE

- C8 Käesolev IFRS asendab IAS 27-s (muudetud 2008) konsolideeritud finantsaruannete suhtes sätestatud nõuded.
- C9 Käesolev IFRS asendab ka SIC-12 *Konsolideerimine – eriotstarbelised (majandus)üksused*.

▼ **M32****RAHVUSVAHELINE FINANTSARUANDLUSSTANDARD IFRS 11***Ühised ettevõtmised*

EESMÄRK

- 1 Käesoleva IFRSi eesmärk on kehtestada selliste (majandus)üksuste finantsaruandluse põhimõtted, kellele kuulub osalus ühiselt kontrollitavates ettevõtmistes (st *ühised ettevõtmised*).**

Eesmärgi täitmine

- 2** Lõikes 1 esitatud eesmärgi täitmiseks määratletakse käesolevas IFRSis *ühise kontrolli* mõiste ja nõutakse *ühise ettevõtmise osapool*eks olevalt (majandus)üksuselt, et ta määraks oma õiguste ja kohustuste hindamise kaudu kindlaks ühise ettevõtmise liigi, milles ta osaleb, ning arvestaks neid õigusi ja kohustusi kooskõlas selle ühise ettevõtmise liigiga.

RAKENDUSALA

- 3 Käesolevat IFRSi rakendavad kõik (majandus)üksused, kes on ühise ettevõtmise osapooled.**

ÜHISED ETTEVÕTMISED

- 4 Ühine ettevõtmine on ettevõtmine, milles kaks või enam osapoolt omavad ühist kontrolli.**

- 5 Ühisel ettevõtmisel on järgmised tunnused:**

- (a) **osapooled on seotud lepingupõhise kokkuleppe kaudu (vt lõiked B2–B4);**
- (b) **lepingupõhise kokkuleppega antakse kahele või enamale osapoolle ettevõtmise üle ühine kontroll (vt lõiked 7–13).**

- 6 Ühine ettevõtmine on kas *ühine äriüksus* või *ühisettevõte*.**

Ühine kontroll

- 7 Ühine kontroll on lepingus kokkulepitud kontrolli jagamine ettevõtmise üle, mis eksisteerib üksnes juhul, kui olulisi tegevusi käsitlevate otsuste tegemiseks on vajalik ühist kontrolli jagavate osapoolte ühehäälneline nõusolek.**

- 8** Ettevõtmise osapoolteks olev (majandus)üksus hindab seda, kas lepingupõhine kokkulepe annab kõikidele osapooltele või osapoolte rühmale ühise kontrolli ettevõtmise üle. Kõik osapooled kontrollivad või osapoolte rühm kontrollib ettevõtmist ühiselt siis, kui osapooled peavad tegutsema koos nende tegevuste juhtimisel, mis mõjutavad oluliselt ettevõtmisest saadavat kasumit (st olulised tegevused).

- 9** Kui on kindlaks määratud, et kõik osapooled kontrollivad või osapoolte rühm kontrollib ühiselt ettevõtmist, eksisteerib ühine kontroll üksnes juhul, kui olulisi tegevusi käsitlevate otsuste tegemiseks on vajalik ühiselt ettevõtmist kontrollivate osapoolte ühehäälneline nõusolek.

- 10** Ühises ettevõtmises ei kontrolli ükski osapool üksinda ettevõtmist. Ettevõtmise üle ühist kontrolli omav osapool võib takistada teist osapoolt või osapoolte rühma ettevõtmist kontrollimast.

▼ **M32**

- 11 Ettevõtmine võib olla ühine ettevõtmine isegi juhul, kui kõik selle osapooled ei oma ettevõtmise üle ühist kontrolli. Käesolevas IFRSis tehakse vahet ühise ettevõtmise üle ühist kontrolli omavatel osapooltel (*ühisoperaatorid või ühisettevõtjad*) ja ühises ettevõtmises osalevatel, kuid ühise ettevõtmise üle ühist kontrolli mitteomavatel osapooltel.
- 12 (Majandus)üksus peab hindama, kas kõigil osapooltel või osapoolte rühmal on ühine kontroll ettevõtmise üle. (Majandus)üksus võtab seda hinnangut tehes arvesse kõiki fakte ja asjaolusid (vt lõiked B5–B11).
- 13 Faktide ja asjaolude muutumise korral hindab (majandus)üksus uuesti, kas ta omab endiselt ettevõtmise üle ühist kontrolli.

Ühiste ettevõtmiste liigid

- 14 (Majandus)üksus määrab kindlaks selle ühise ettevõtmise liigi, milles ta osaleb. Ühise ettevõtmise liigitamine ühiseks äriüksuseks või ühisettevõtteks sõltub ettevõtmise osapoolte õigustest ja kohustustest.
- 15 Ühine äriüksus on ühine ettevõtmine, mille puhul on ettevõtmise üle ühist kontrolli omavatel osapooltel õigused ettevõtmisega seotud varade suhtes ja kohustused ettevõtmisega seotud kohustiste suhtes. Selliseid osapooli nimetatakse ühisoperaatoriteks.
- 16 Ühisettevõtte on ühine ettevõtmine, mille puhul on ettevõtmise üle ühist kontrolli omavatel osapooltel õigused ettevõtte netovara suhtes. Selliseid osapooli nimetatakse ühisettevõtjateks.
- 17 (Majandus)üksus hindab, kas ühine ettevõtmine on ühine äriüksus või ühisettevõtte. (Majandus)üksus määrab kindlaks selle ühise ettevõtmise liigi, milles ta osaleb, võttes arvesse oma ettevõtmisest tulenevaid õigusi ja kohustusi. (Majandus)üksus hindab oma õigusi ja kohustusi, võttes arvesse ettevõtmise struktuuri ja juriidilist vormi, lepingupõhises kokkuleppes osapoolte vahel kokkulepitud tingimusi ja vajaduse korral muid fakte ning asjaolusid (vt lõiked B12–B33).
- 18 Mõnikord seob osapooli raamleping, milles sätestatakse üldised lepingutingimused ühe või mitme tegevuse teostamiseks. Raamlepinguga võidakse ette näha, et osapooled moodustavad lepingu alla kuuluvate konkreetsete tegevuste teostamiseks erinevad ühised ettevõtmised. Ehkki need ühised ettevõtmised on seotud sama raamlepinguga, võib nende liik olla erinev, juhul kui osapoolte õigused ja kohustused on raamlepingus käsitletavate eri tegevuste teostamisel erinevad. Sellest tulenevalt võivad ühised äriüksused ja ühisettevõtted eksisteerida koos, juhul kui osapooled teostavad eri tegevusi, mis kuuluvad sama raamlepingu alla.
- 19 Faktide ja asjaolude muutumise korral hindab (majandus)üksuse uuesti, kas selle ühise ettevõtmise liik, milles ta osaleb, on muutunud.

▼ M32**ÜHISE ETTEVÕTMISE OSAPOOLTE FINANTSARUANDED****Ühised äriüksused**

20 Ühisoperaator esitab talle ühises äriüksuses kuuluva osaluse kohta alljärgneva teabe:

- (a) tema varad, kaasa arvatud tema osa ühiselt hoitavatest varadest;
- (b) tema kohustised, kaasa arvatud tema osa ühiselt tekkivatest kohustistest;
- (c) tema tulu ühises äriüksuses toodetud toodangust talle kuuluva osa müügist;
- (d) talle kuuluv osa ühise äriüksuse müüdud toodangust saadud tulust ja
- (e) tema kulud, kaasa arvatud tema osa ühiselt tekkivatest kuludest.

21 Ühisoperaator arvestab varasid, kohustisi, tulusid ja kulusid, mis on seotud tema osalusega ühises äriüksuses, kooskõlas IFRSidega, mida rakendatakse nende varade, kohustiste, tulude ja kulude suhtes.

▼ M46

21A Kui (majandus)üksus omandab osaluse ühises äriüksuses, mille tegevus moodustab äri, nagu määratletud IFRS 3-s, rakendab ta talle paragrahvi 20 kohaselt kuuluva osa ulatuses kõiki selliseid IFRS 3-s sätestatud äriühenduste arvestuse põhimõtteid ja teisi IFRSe, mis ei ole vastuolus käesolevas IFRSis antud juhistega, ning avalikustab äriühenduste kohta kõnealuste IFRSidega nõutava teabe. Seda rakendatakse nii algse osaluse kui ka täiendavate osaluste omandamise suhtes ühises äriüksuses, mille tegevus moodustab äri. Sellistes ühistes äriüksustes osaluse omandamise arvestus on sätestatud paragrahvides B33 A–B33D.

▼ M32

22 (Majandus)üksuse ja sellise ühise äriüksuse vaheliste vara müügi-, üleandmis- või ostutehingute arvestus, milles ta on ühisoperaator, on sätestatud lõigetes B34–B37.

23 Osapool, kes osaleb ühises äriüksuses, kuid ei oma ühist kontrolli selle üle, arvestab talle ettevõtmises kuuluvat osalust kooskõlas lõigetega 20–22, kui kõnealusel osapoolel on õigused ühise äriüksuse varade suhtes ja kohustused ühise äriüksuse kohustiste suhtes. Kui osapool, kes osaleb ühises äriüksuses, kuid ei oma ühist kontrolli selle üle, ei ole õigusi selle ühise äritegevuse varade suhtes ega kohustusi selle ühise äritegevuse kohustiste suhtes, arvestab ta oma osalust ühises äriüksuses kooskõlas selle osaluse suhtes rakendatavate IFRSidega.

Ühisettevõtted

24 Ühisettevõtja kajastab oma osalust ühisettevõttes investeeringuna ja arvestab seda investeeringut kapitaliosaluse meetodil kooskõlas IAS 28-ga *Investeeringud sidus- ja ühisettevõtetesse*, välja arvatud juhul, kui (majandus)üksus on vastavalt nimetatud standardile vabastatud kapitaliosaluse meetodi rakendamisest.

25 Osapool, kes osaleb ühisettevõttes, kuid ei oma selle üle ühist kontrolli, arvestab talle ettevõtmises kuuluvat osalust kooskõlas IFRS 9-ga *Finantsinstrumendid*, välja arvatud juhul, kui tal on märkimisväärne mõju ühisettevõtte üle; sel juhul arvestab ta oma osalust kooskõlas IAS 28-ga (muudetud 2011).

▼ **M32****KONSOLIDEERIMATA FINANTSARUANDED**

26 Ühisoperaator või ühissettevõtja arvestab oma konsolideerimata finantsaruannetes oma osalust:

- (a) ühises äriüksuses kooskõlas lõigetega 20–22;
- (b) ühissettevõttes kooskõlas IAS 27 *Konsolideerimata finantsaruanded* lõikega 10.

27 Osapool, kes osaleb ühises ettevõtmises, kuid ei oma selle üle ühist kontrolli, arvestab oma konsolideerimata finantsaruannetes oma osalust:

- (a) ühises äriüksuses kooskõlas lõikega 23;
- (b) ühissettevõttes kooskõlas IFRS 9-ga, välja arvatud juhul, kui (majandus)üksusel on märkimisväärne mõju ühissettevõtte üle; sel juhul rakendab ta IAS 27 lõiget 10 (muudetud 2011).

Lisa A

Määratletud mõisted

Käesolev lisa on IFRSi lahutamatu osa.

ühine ettevõtmine	Ettevõtmine, mille üle on kahel või enamal osapoolel ühine kontroll .
ühine kontroll	Lepingus kokkulepitud kontrolli jagamine ettevõtmise üle, mis eksisteerib üksnes juhul, kui olulist tegevust käsitlevate otsuste tegemiseks on vajalik ühist kontrolli omavate osapoolte ühehäälnõusolek.
ühine äriüksus	Ühine ettevõtmine , mille puhul on ettevõtmise üle ühist kontrolli omavatel osapooltel õigused ettevõtmisega seotud varade suhtes ja kohustused ettevõtmisega seotud kohustiste suhtes.
ühisoperaator	Ühise äriüksuse osapool, kes omab selle ühise äriüksuse üle ühist kontrolli .
ühissetevõtte	Ühine ettevõtmine , mille puhul on ettevõtmise üle ühist kontrolli omavatel osapooltel õigused ettevõtmise netovara suhtes.
ühissettevõtja	Ühissettevõtte osapool, kes omab selle ühissettevõtte üle ühist kontrolli .
ühise ettevõtmise osapool	(Majandus)üksus, kes osaleb ühises ettevõtmises , olenemata sellest, kas see (majandus)üksus omab ettevõtmise üle ühist kontrolli .

▼ M32**eraldi vahend**

Eraldi kindlaks tehtav finantsstruktuur, kaasa arvatud eraldiseisev juriidiline isik või (majandus)üksus, millel on oma põhikiri, olenemata sellest, kas see (majandus)üksus on juriidiline isik.

Järgmised mõisted on määratletud IAS 27-s (muudetud 2011), IAS 28-s (muudetud 2011) või IFRS 10-s *Konsolideeritud finantsaruanded* ja neid kasutatakse käesolevas IFRSis kõnealuste IFRSide tähenduses:

— kontroll investeerimisobjekti üle;

— kapitaliosaluse meetod;

— mõjuvõim;

— kaitsvad õigused;

— olulised tegevused;

— konsolideerimata finantsaruanded;

— märkimisväärne mõju.

Lisa B

Rakendusjuhised

Käesolev lisa on IFRSi lahutamatu osa. Selles kirjeldatakse lõigete 1–27 rakendamist ja tal on sama pädevus nagu IFRSi teistel osadel.

B1 Käesolevas lisan esitatud näidetes kirjeldatakse hüpoteetilisi olukordi. Ehkki näidete teatavad tahud võivad esineda tegelikes olukordades, tuleb IFRS 11 rakendamisel hinnata konkreetse olukorra kõiki asjakohaseid fakte ja asjaolusid.

ÜHISED ETTEVÕTMISED**Lepingupõhine kokkulepe (lõige 5)**

B2 Lepingupõhiseid kokkuleppeid saab tõendada mitmel viisil. Jõustatav lepingupõhine kokkulepe sõlmitakse sageli, kuid mitte alati, kirjalikult, tavaliselt kas osapoolte vahelise lepingu vormis või dokumenteerides nendevahelised arutelud. Õigusmehhanismidega saab kehtestada ka jõustatavad kokkulepped, mis on kas eraldiseisvad või toimivad koos osapoolte vaheliste lepingutega.

B3 Kui ühised ettevõtmised struktureeritakse *eraldi vahendi* kaudu (vt lõiked B19–B33), siis lisatakse lepingupõhine kokkulepe või selle teatavad punktid mõnikord kõnealuse eraldi vahendi asutamislepingusse, põhikirja või põhimäärusesse.

▼ **M32**

B4 Lepingupõhises kokkuleppes sätestatakse tingimused, mille alusel osalevad osapooled ettevõtmise alla kuuluvas tegevuses. Lepingupõhises kokkuleppes käsitletakse tavaliselt järgmisi küsimusi:

- (a) ühise ettevõtmise eesmärk, tegevus ja kestus;
- (b) kuidas määratakse ametisse ühise ettevõtmise juhatuse või samaväärse juhtorgani liikmed;
- (c) otsustusprotsess: küsimused, mille suhtes peavad osapooled langetama otsuse, osapoolte hääleõigused ja kõnealuste küsimuste puhul nõutav toetuse tase. Lepingupõhises kokkuleppes kajastatava otsustusprotsessi kaudu määratakse kindlaks ühine kontroll ettevõtmise üle (vt lõiked B5–B11);
- (d) osapooltelt nõutav kapital või muud sissemaksed;
- (e) kuidas osapooled jagavad ühise ettevõtmisega seotud varad, kohustised, tulud, kulud ja kasumi või kahjumi.

Ühine kontroll (lõiked 7–13)

- B5 Hinnates seda, kas (majandus)üksusel on ettevõtmise üle ühine kontroll, hindab (majandus)üksus kõigepealt, kas kõik osapooled omavad või osapoolte rühm omab ettevõtmise üle kontrolli. IFRS 10-s määratletakse kontrolli mõiste ja seda kasutatakse, et määrata kindlaks, kas kõiki osapooli või osapoolte rühma mõjutab ettevõtmises osalemisest tulenev kasumi muutlikkus või kas neil on õigused selle suhtes ja kas nad suudavad seda kasumit mõjutada mõjuvõimu abil, mis neil on ettevõtmise üle. Kui kõik osapooled suudavad või osapoolte rühm suudab ühiselt juhtida tegevusi, mis oluliselt mõjutavad ettevõtmisest saadavat kasumit (st olulised tegevused), siis kontrollivad osapooled ühiselt ettevõtmist.
- B6 Kui on jõutud järeldusele, et kõik osapooled kontrollivad või osapoolte rühm kontrollib ettevõtmist ühiselt, hindab (majandus)üksus seda, kas tal on ettevõtmise üle ühine kontroll. Ühine kontroll eksisteerib üksnes juhul, kui olulisi tegevusi käsitlevate otsuste tegemiseks on vajalik ühiselt ettevõtmist kontrollivate osapoolte ühehääline nõusolek. Hinnates seda, kas kõigil osapooltel või osapoolte rühmal on ühine kontroll ettevõtmise üle või kontrollib seda üksnes üks tema osapooltest, võib olla vajalik kaalutleda.
- B7 Mõnikord võib otsustusprotsess, milles osapooled lepivad kokku oma lepingupõhises kokkuleppes, põhjustada kaudselt ühise kontrolli. Oletame näiteks, et kaks osapoolt moodustavad ettevõtmise, milles mõlemale kuulub 50 protsenti hääleõigustest, ja nende vahelises lepingupõhises kokkuleppes sätestatakse, et olulisi tegevusi käsitlevate otsuste tegemiseks on vajalik vähemalt 51 protsenti hääleõigustest. Sellisel juhul on osapooled kaudselt kokku leppinud, et neil on ettevõtmise üle ühine kontroll, kuna olulisi tegevusi käsitlevaid otsuseid ei saa teha kummagi osapoole nõusolekuta.

▼ **M32**

- B8 Teisalt on ka olukordi, kus lepingupõhises kokkuleppes nõutakse, et olulisi tegevusi käsitlevate otsuste tegemiseks on vajalik teatav minimaalne osa hääleõigustest. Kui see minimaalselt nõutav osa hääleõigustest saavutatakse mitme osapoolte kombinatsiooni kaudu, ei ole ettevõtmine ühine ettevõtmine, välja arvatud juhul, kui lepingupõhises kokkuleppes sätestatakse, millised osapooled (või osapoolte kombinatsioonid) peavad ettevõtmise olulisi tegevusi käsitlevad otsused ühehäälselt heaks kiitma.

Rakendamisinäited**1. näide**

Oletame, et kolm osapoolt moodustavad ettevõtmise: A-le kuulub 50 protsenti, B-le 30 protsenti ja C-le 20 protsenti hääleõigustest ettevõtmises. Lepingupõhises kokkuleppes A, B ja C vahel sätestatakse, et ettevõtmise olulisi tegevusi käsitlevate otsuste tegemiseks on vajalik vähemalt 75 protsenti hääleõigustest. Ehkki A võib otsuste langetamist takistada, ei oma ta kontrolli ettevõtmise üle, kuna selleks on vajalik B nõusolek. Vastavalt lepingupõhise kokkuleppe tingimustele, mille kohaselt on olulisi tegevusi käsitlevate otsuste tegemiseks vajalik vähemalt 75 protsenti hääleõigustest, omavad A ja B ühist kontrolli ettevõtmise üle, sest ettevõtmise olulisi tegevusi käsitlevaid otsuseid ei saa teha A ega B nõusolekuta.

2. näide

Oletame, et ettevõtmises on kolm osapoolt: A-le kuulub 50 protsenti ning B-le ja C-le kummalegi 25 protsenti hääleõigustest. Lepingupõhises kokkuleppes A, B ja C vahel sätestatakse, et ettevõtmise olulisi tegevusi käsitlevate otsuste tegemiseks on vajalik vähemalt 75 protsenti hääleõigustest. Ehkki A võib otsuste langetamist takistada, ei oma ta kontrolli ettevõtmise üle, kuna selleks on vajalik kas B või C nõusolek. Selle näite puhul kontrollivad A, B ja C ühiselt ettevõtmist. 75 protsenti hääleõigustest võib siiski saavutada mitme osapoolte kombinatsioon kaudu (nt kas A ja B või A ja C). Selleks et ettevõtmine oleks ühine ettevõtmine, tuleks sellises olukorras lepingupõhises kokkuleppes sätestada, milline osapoolte kombinatsioon peab ettevõtmise olulisi tegevusi käsitlevad otsused ühehäälselt heaks kiitma.

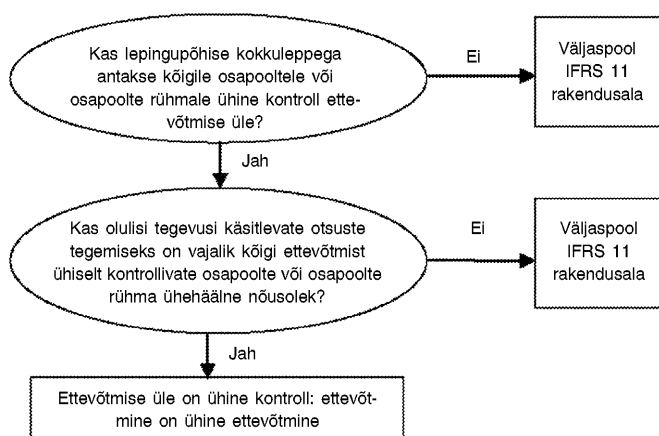
3. näide

Oletame, et tegemist on ettevõtmisega, milles A-le ja B-le kummalegi kuulub 35 protsenti ettevõtmise hääleõigustest ja ülejäänud 30 protsenti on laialdaselt hajutatud. Olulisi tegevusi käsitlevate otsuste tegemiseks on vajalik hääleõiguste enamust esindavate osapoolte nõusolek. A ja B omavad ühist kontrolli üksnes juhul, kui lepingupõhises kokkuleppes on sätestatud, et ettevõtmise olulisi tegevusi käsitlevate otsuste tegemiseks on vajalik nii A kui ka B nõusolek.

- B9 Ühehäälse nõusoleku nõue tähendab seda, et iga ettevõtmise üle ühist kontrolli omav osapool võib takistada teist osapoolt või osapoolte rühma langetamast tema nõusolekuta (olulisi tegevusi käsitlevaid) ühepoolseid otsuseid. Kui ühehäälse nõusoleku nõue kehtib üksnes otsuste puhul, millega antakse osapooltele kaitsvad õigused, ja ei kehti ettevõtmise olulisi tegevusi käsitlevate otsuste puhul, ei ole kõnealune osapool ettevõtmise üle ühist kontrolli omav osapool.

▼ **M32**

- B10 Lepingupõhine kokkulepe võib sisaldada klausleid vaidluste lahendamise kohta (näiteks vahekohus). Nende sätetega võidakse lubada langetada otsuseid ühehäälsel nõusoleku puudumisel ühist kontrolli omavate osapoolte vahel. Selliste sätete olemasolu ei välista ettevõtmise üle ühise kontrolli olemasolu ja seega ühise ettevõtmise olemasolu.

Ühise kontrolli hindamine

- B11 Kui ettevõtmine on väljaspool IFRS 11 rakendusala, arvestab (majandus)üksus talle ettevõtmises kuuluvat osalust kooskõlas asjakohaste IFRS-idega, näiteks IFRS 10, IAS 28 (muudetud 2011) või IFRS 9-ga.

ÜHISE ETTEVÕTMISE LIIGID (LÕIKED 14–19)

- B12 Ühiseid ettevõtmisi moodustatakse eri eesmärkidel (nt osapoolte kulude ja riskide jagamiseks või osapooltele uuele tehnoloogiale või uutele turgudele juurdepääsu võimaldamiseks) ja nende moodustamiseks võib kasutada eri struktuure ning juriidilisi vorme.
- B13 Teatavate ettevõtmiste puhul ei ole vaja ettevõtmise alla kuuluva tegevuse teostamiseks eraldi vahendit. Muude ettevõtmiste puhul luuakse siiski eraldi vahend.
- B14 Käesolevas IFRSis nõutud ühiste ettevõtmiste liigitamine sõltub osapoolte õigustest ja kohustustest, mis tekivad ettevõtmise tulemusena tavapärase äritegevuse käigus. Käesolevas IFRSis liigitatakse ühised ettevõtmised kas ühisteks äriüksusteks või ühisettevõteteks. Kui (majandus)üksusel on õigused ettevõtmisega seotud varade suhtes ja kohustused ettevõtmisega seotud kohustiste suhtes, on ettevõtmine ühine äriüksus. Kui (majandus)üksusel on õigused ettevõtmise netovara suhtes, on ettevõtmine ühisettevõte. Lõigetes B16–B33 kirjeldatakse hindamist, mille abil määrab (majandus)üksus kindlaks, kas tal on osalus ühises äriüksuses või osalus ühisettevõttes.

▼ M32**Ühiste ettevõtmiste liigitamine**

B15 Vastavalt lõikes B14 sätestatule peavad osapooled ühiste ettevõtmiste liigitamisel hindama ettevõtmisest tulenevaid õigusi ja kohustusi. (Majandus)üksus võtab hindamisel arvesse alljärgnevat:

(a) ühise ettevõtmise struktuur (vt lõiked B16–B21);

(b) kui ühine ettevõtmine on struktureeritud eraldi vahendi kaudu:

(i) eraldi vahendi juriidiline vorm (vt lõiked B22–B24);

(ii) lepingupõhise kokkuleppe tingimused (vt lõiked B25–B28) ja

(iii) vajaduse korral muud faktid ning asjaolud (vt lõiked B29–B33).

Ühise ettevõtmise struktuur

Ühised ettevõtmised, mis ei ole struktureeritud eraldi vahendi kaudu

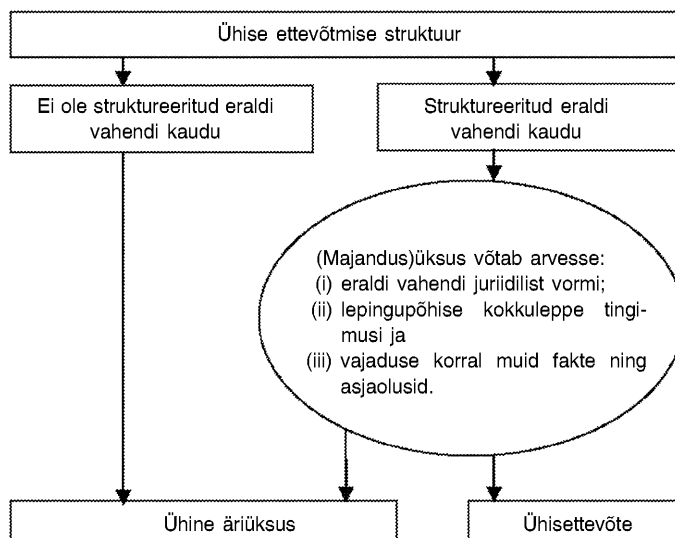
B16 Ühine ettevõtmine, mis ei ole struktureeritud eraldi vahendi kaudu, on ühine äriüksus. Sellisel juhul kehtestatakse lepingupõhise kokkuleppes osapoolte õigused ettevõtmisega seotud varade suhtes ja kohustused ettevõtmisega seotud kohustiste suhtes ning osapoolte õigused vastavate tulude suhtes ja kohustused vastavate kulude suhtes.

B17 Lepingupõhises kokkuleppes kirjeldatakse sageli ettevõtmise alla kuuluvate tegevuste olemust ja seda, kuidas osapooled kavatsevad neid tegevusi ühiselt teostada. Ühise ettevõtmise osapooled võivad näiteks leppida kokku toota ühiselt toodet, kusjuures iga osapool vastutab konkreetse ülesande eest ja iga osapool kasutab oma varasid ning tal tekkivad oma kohustised. Lepingupõhises kokkuleppes võib samuti määrata kindlaks, kuidas tuleb osapoolte vahel jagada nende ühised tulud ja kulud. Sellisel juhul kajastab iga ühisoperaator oma finantsaruannetes konkreetse ülesande teostamiseks kasutatavaid varasid ja kohustisi ning oma osa tuludest ja kuludest kooskõlas lepingupõhise kokkuleppesega.

B18 Muudel juhtudel võivad ühise ettevõtmise osapooled näiteks leppida kokku vara ühisel jagamises ja kasutamises. Sellisel juhul kehtestatakse lepingupõhise kokkuleppes osapoolte õigused ühiselt kasutatava vara suhtes ja see, kuidas osapooled jagavad varast saadavat toodangut või tulu ja tegevuskulusid. Iga ühisoperaator arvestab tema osa ühisest varast ja kokkulepitut osa kohustistest ning kajastab talle kuuluvat osa toodangust, tuludest ja kuludest kooskõlas lepingupõhise kokkuleppesega.

▼ **M32***Eraldi vahendi kaudu struktureeritud ühised ettevõtmised*

- B19 Ühine ettevõtmine, mille puhul hoitakse ettevõtmisega seotud varasid ja kohustisi eraldi vahendis, võib olla kas ühisettevõtte või ühine äriüksus.
- B20 See, kas osapool on ühisoperaator või ühisettevõtja, sõltub osapoolle õigustest ettevõtmisega seotud varade suhtes ja tema kohustistest ettevõtmisega seotud kohustuste suhtes, mida hoitakse eraldi vahendis.
- B21 Nagu sätestatud lõikes B15, peavad osapooled juhul, kui nad on struktureerinud ühise ettevõtmise eraldi vahendi kaudu, hindama, kas eraldi vahendi juriidiline vorm, lepingupõhise kokkuleppe tingimused ja vajaduse korral muud faktid ning asjaolud annavad neile:
- (a) õigused ettevõtmisega seotud varade suhtes ja kohustused ettevõtmisega seotud kohustiste suhtes (st ettevõtmine on ühine äriüksus) või
 - (b) õigused ettevõtmise netovara suhtes (st ettevõtmine on ühisettevõtte).

Ühiste ettevõtmiste liigitamine: ettevõtmisest tulenevate osapoolte õiguste ja kohustuste hindamine**Eraldi vahendi juriidiline vorm**

- B22 Eraldi vahendi juriidiline vorm on oluline ühise ettevõtmise liigi hindamisel. Juriidiline vorm abistab eraldi vahendis hoitavate osapoolte varade suhtes esinevate õiguste ja kohustiste suhtes esinevate kohustuste esmasel hindamisel, näiteks selle hindamisel, kas osapooltel on osalus eraldi vahendis hoitavates varades ja kas nad vastutavad eraldi vahendis hoitavate kohustiste eest.
- B23 Osapooled võivad näiteks teostada ühist ettevõtmist eraldi vahendi kaudu, mille juriidilise vormi tõttu tuleks seda vaadelda täieõiguslikuna (st eraldi vahendis hoitavad varad ja kohustised on eraldi vahendi varad ja kohustised, mitte osapoolte varad ja kohustised). Sellisel juhul näitab eraldi vahendi juriidilise vormiga osapooltele antud õiguste ja pandud kohustuste hindamine, et ettevõtmine on ühisettevõtte. Tingimused, mille

▼ M32

osapooled on oma lepingupõhises kokkuleppes kokku leppinud (vt lõiked B25–B28), ja vajaduse korral muud faktid ning asjaolud (vt lõiked B29–B33) võivad siiski eraldi vahendi juriidilise vormiga osapooltele antud õiguste ja pandud kohustuste hindamist muuta.

- B24 Eraldi vahendi juriidilise vormiga osapooltele antud õiguste ja pandud kohustuste hindamisest piisab järeldamiseks, et ettevõtmine on ühine äriüksus üksnes juhul, kui osapooled teostavad ühist ettevõtmist eraldi vahendi kaudu, mille juriidilise vormiga ei eraldata osapooli ega eraldi vahendit (st eraldi vahendis hoitavad varad ja kohustised on osapoolte varad ja kohustised).

Lepingupõhise kokkuleppe tingimuste hindamine

- B25 Paljudel juhtudel on lepingupõhises kokkuleppes osapoolte kokkulepitud õigused ja kohustused kooskõlas või ei ole vastuolus nende õiguste ja kohustustega, mis antakse osapooltele selle eraldi vahendi juriidilise vormiga, mille kaudu on ettevõtmine struktureeritud.
- B26 Muudel juhtudel kasutavad osapooled lepingupõhist kokkulepet, et tühistada või muuta selle eraldi vahendi juriidilise vormiga antud õigusi ja kohustusi, mille kaudu on ettevõtmine struktureeritud.

Rakendamise näide

4. näide

Oletame, et kaks osapoolt struktureerivad ühise ettevõtmise aktsiaseltsina tegutseva (majandus)üksusena. Kummalegi osapooltele kuulub 50 protsendine osalus aktsiaseltsina tegutsevas (majandus)üksuses. Aktsiaseltsina asutamine võimaldab (majandus)üksuse eraldamist tema omanikest ja selle tulemusena on (majandus)üksuses hoitavad varad ja kohustised aktsiaseltsina tegutseva (majandus)üksuse varad ja kohustised. Sellisel juhul näitab eraldi vahendi juriidilise vormiga osapooltele antud õiguste ja pandud kohustuste hindamine, et osapooltel on õigused ettevõtmise netovarale.

Osapooled muudavad siiski äriühingu tingimusi oma lepingupõhise kokkuleppe kaudu nii, et kummalegi neist kuulub osalus aktsiaseltsina tegutseva (majandus)üksuse varades ja kumbki neist vastutab kindlaksmääratud osa eest aktsiaseltsina tegutseva (majandus)üksuse kohustistest. Sellise äriühingu tingimuste muutmise tulemusena võib ettevõtmine olla ühine äriüksus.

- B27 Järgmises tabelis võrreldakse ühise äriüksuse osapoolte lepingupõhiste kokkulepete üldtingimusi ja ühisettevõtte osapoolte lepingupõhiste kokkulepete üldtingimusi. Tabelis esitatud lepingutingimuste näited ei ole ammendavad.

Lepingupõhise kokkuleppe tingimuste hindamine

	Ühine äriüksus	Ühisettevõtte
Lepingupõhise kokkuleppe tingimused	Lepingupõhise kokkuleppega antakse ühise ettevõtmise osapooltele õigused ettevõtmisega seotud varade suhtes ja kohustused ettevõtmisega seotud kohustiste suhtes.	Lepingupõhise kokkuleppega antakse ühise ettevõtmise osapooltele õigused ettevõtmise netovara suhtes (st ettevõtmisega seotud varade suhtes esinevad õigused ja kohustiste suhtes esinevad kohustused kuuluvad eraldi vahendile, mitte osapooltele).

▼ M32

	Ühine äriüksus	Ühisettevõte
Õigused varade suhtes	Lepingupõhises kokkuvõttes sätestatakse, et ühise ettevõtmise osapooled jagavad kõiki osalusi (nt õigused, omandiõigus või omand) ettevõtmisega seotud varades kindlaksmääratud proportsioonis (nt proportsionaalselt osapoolte osalusele ettevõtmises või proportsionaalselt tegevusele, mida teostatakse neile otseselt kuuluva ettevõtmise kaudu).	Lepingupõhises kokkuleppes sätestatakse, et ettevõtmisesse toodud varad või need, mille ühine ettevõtmine hiljem omandab, on ettevõtmise varad. Osapooltel puuduvad osalused (st õigused, omandiõigus või omand) ettevõtmise varades.
Kohustused kohustiste suhtes	Lepingupõhises kokkuleppes sätestatakse, et ühise ettevõtmise osapooled jagavad kõiki kohustisi, kohustusi, kulusid ja kulusi kindlaksmääratud proportsioonis (nt proportsionaalselt osapoolte osalusele ettevõtmises või proportsionaalselt tegevusele, mida teostatakse neile otseselt kuuluva ettevõtmise kaudu).	Lepingupõhises kokkuleppes sätestatakse, et ühine ettevõtmine vastutab ettevõtmise võlgnevuste ja kohustuste eest.
		Lepingupõhises kokkuleppes sätestatakse, et ühise ettevõtmise osapooled vastutavad ettevõtmise ees üksnes neile ettevõtmises kuuluvate vastavate investeeringute ulatuses või nende vastavate kohustuste ulatuses maksta ettevõtmisele tasumata kapitali või lisakapitali või mõlemat.
	Lepingupõhises kokkuleppes sätestatakse, et ühise ettevõtmise osapooled vastutavad kolmandate osapoolte esitatavate nõuete eest.	Lepingupõhises kokkuleppes sätestatakse, et ühise ettevõtmise võlausaldajatel puudub regressiõigus osapoolte suhtes seoses ettevõtmise võlgnevuste või kohustustega.
Tulud, kulud, kasum või kahjum	Lepingupõhises kokkuleppes sätestatakse tulude ja kulude jaotus iga osapoole suhtelise finantstulemuse põhjal ühises ettevõtmises. Lepingupõhises kokkuleppes võib näiteks sätestada, et tulud ja kulud jaotatakse tootmisvõimsuse põhjal, mida iga osapool kasutab ühiselt käitatavas tehases ja mis võib erineda nende osalusest ühises ettevõtmises. Muudel juhtudel võivad osapooled leppida kokku jaotada ettevõtmise kasum või kahjum kindlaksmääratud proportsiooni alusel, nt osapoolte osaluse alusel ettevõtmises. Selle tulemusena ei lakka ettevõtmine olemast ühine äriüksus, kui osapooltel on õigused ettevõtmisega seotud varade suhtes ja kohustused ettevõtmisega seotud kohustiste suhtes.	Lepingupõhises kokkuleppes sätestatakse igale osapoolele kuuluv osa ettevõtmise tegevustega seotud kasumist või kahjumist.
Garantiid	Ühise ettevõtmise osapooled peavad tihti andma garantii kolmandatele osapooltele, kellele ühine ettevõtmine osutab näiteks teenuseid või kes rahastab ühist ettevõtmist. Selliste garantiide andmine või osapoolte kohustus neid anda ei määra iseenesest kindlaks seda, kas ühine ettevõtmine on ühine äriüksus. Tunnus, mis määrab kindlaks, kas ühine ettevõtmine on ühine äriüksus või ühisettevõte, on see, kas osapooltel on ettevõtmisega seotud kohustiste suhtes kohustused (millest mõnele võivad osapooled olla andnud garantii).	

▼ **M32**

- B28 Kui lepingupõhises kokkuleppes sätestatakse, et osapooltel on õigused ettevõtmisega seotud varade suhtes ja kohustused ettevõtmisega seotud kohustiste suhtes, on osapooled ühise äriüksuse osapooled ja nad ei pea võtma ühise ettevõtmise liigitamiseks arvesse muid fakte ega asjaolusid (lõiked B29–B33).

Muude asjaolude ja olukordade hindamine

- B29 Kui lepingupõhise kokkuleppes ei sätesta, et osapooltel on õigused ettevõtmisega seotud varade suhtes ja kohustused ettevõtmisega seotud kohustiste suhtes, võtavad osapooled arvesse muid fakte ja asjaolusid, et hinnata, kas ettevõtmine on ühine äriüksus või ühisettevõtte.
- B30 Ühine ettevõtmine võib olla struktureeritud eraldi vahendina, mille juriidilise vormiga eraldatakse osapooled eraldi vahendist. Osapoolte vahel kokkulepitud lepingutingimustes ei pruugi sätestada osapoolte õigusi varade suhtes ega kohustusi kohustiste suhtes, kuid muude faktide ja asjaolude arvessevõtmise tulemusena võidakse selline ettevõtmine liigitada ühiseks äriüksuseks. See toimub siis, kui muude faktide ja asjaolude tulemusena on osapooltel õigused ettevõtmisega seotud varade suhtes ja kohustused ettevõtmisega seotud kohustiste suhtes.
- B31 Kui ettevõtmise tegevused on peamiselt ette nähtud toodangu tootmiseks osapooltele, näitab see, et osapooltel on õigus peaaegu kõigile ettevõtmise varadest tulenevatele majanduslikele hüvedele. Selliste ettevõtmiste osapooled kindlustavad endale sageli juurdepääsu ettevõtmisest saada-vale toodangule, takistades ettevõtmist müümast toodangut kolmandatele osapooltele.
- B32 Sellise ülesehituse ja eesmärgiga ettevõtmise puhul kaetakse ettevõtmisel tekkivad kohustised sisuliselt rahavoogudest, mis saadakse ettevõtmise toodangut ostvatelt osapooltelt. Kui osapooled on praktiliselt ainus rahavoogude allikas, mis toetab ettevõtmise tegevuse jätkuvust, viitab see sellele, et osapooltel on kohustus ettevõtmisega seotud kohustiste suhtes.

Rakendamisinäide**5. näide**

Oletame, et kaks osapoolt struktureerivad ühise ettevõtmise aktsiaseltsina tegutseva (majandus)üksusena ((majandus)üksus C), milles kummalgi osapool on 50-protsendine osalus. Ettevõtmise eesmärk on toota materjale, mis on osapooltele vajalikud nende enda tootmisprotsessides. Ettevõtmisega tagatakse, et osapooled käitavad tehast, mis toodab osapoolte kindlaksmääratud kvantitatiivsete ja kvalitatiivsete omadustega materjale.

(Majandus)üksuse C juriidiline vorm (aktsiaseltsina tegutsev (majandus)üksus)), mille kaudu tegevust teostatakse, näitab esmalt, et (majandus)üksuses C hoitavad varad ja kohustised on (majandus)üksuse C varad ja kohustised. Osapoolte vahelises lepingupõhises kokkuleppes ei ole sätestatud, kas osapooltel on õigused (majandus)üksuse C varade suhtes ja kohustused (majandus)üksuse C kohustiste suhtes. (Majandus)üksuse C juriidiline vorm ja lepingupõhise kokkuleppe tingimused näitavad seega, et kõnealune ettevõtmine on ühisettevõtte.

▼ **M32**

Osapooled võtavad siiski arvesse ka ettevõtmise järgmisi tahkusi:

- osapooled leppisid kokku, et ostavad kogu (majandus)üksuse C toodetud toodangu vahekorras 50:50. (Majandus)üksus C ei saa kummagi ettevõtmises osaleva osapoole nõusolekuta müüa toodangut kolmandatele osapooltele. Kuna ettevõtmise eesmärk on toota osapoolte jaoks vajalikku toodangut, ei ole selline müük kolmandatele osapooltele tavapärane ega oluline;
- osapooltele müüdava toodangu hinna määravad mõlemad osapooled tasemel, mis peaks katma (majandus)üksuse C kantud tootmis- ja halduskulud. Sellise tegevusmudeli põhjal on ettevõtmise eesmärk tegutseda nullkasumi piiril.

Eespool kirjeldatud olukorras on asjakohased järgmised faktid ja asjaolud:

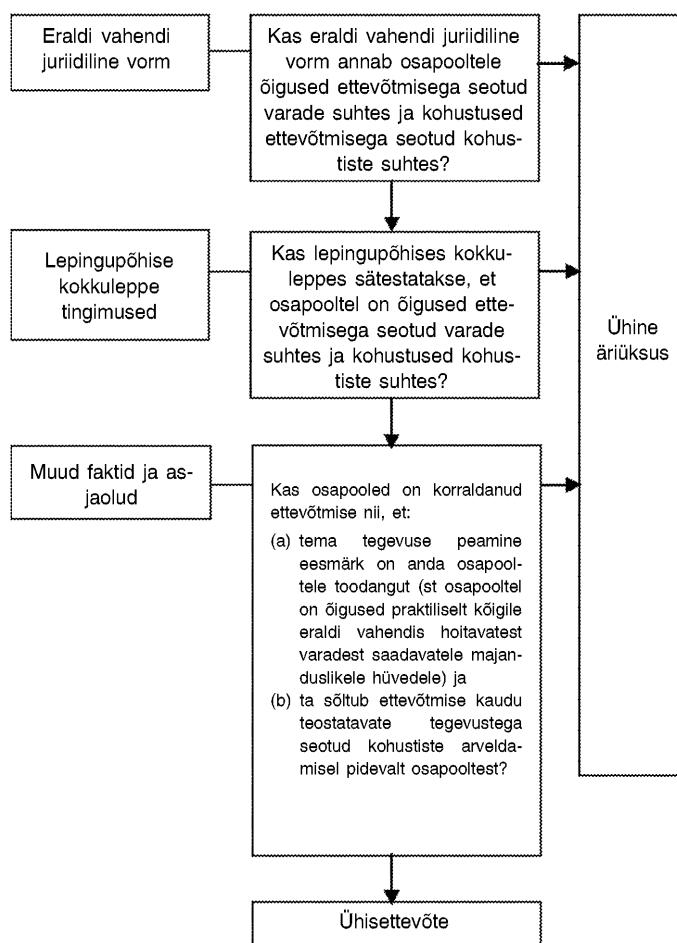
- osapoolte kohustus osta kogu (majandus)üksuse C toodetud toodang näitab seda, et (majandus)üksus C sõltub rahavoogude loomisel ainuüksi osapooltest ja seega on osapooltel kohustus rahastada (majandus)üksuse C kohustiste arveldamist;
- asjaolu, et osapooltel on õigus kogu (majandus)üksuse C toodetavale toodangule, tähendab seda, et osapooled tarbivad kõiki (majandus)üksuse C varadest saadavaid majanduslikke hüvesid ja seega on neil ka nende suhtes õigused.

Need faktid ja asjaolud näitavad, et ettevõtmine on ühine äriüksus. Ühise ettevõtmise liigitamise kohta tehtud otsus selles olukorras ei muutu, kui osapooled müüsid oma osa toodangust kolmandatele osapooltele, mitte ei kasutanud seda ise edaspidises tootmisprotsessis.

Kui osapooled muudaksid lepingupõhise kokkuleppe tingimusi nii, et ettevõtmine saaks müüa toodangut kolmandatele osapooltele, võtaks (majandus)üksus C enda kanda nõudluse, varudega kaasneva ja krediidiriski. Sellisel juhul eeldaks selline muutus faktides ja asjaoludes ühise ettevõtmise liigitamise ümberhindamist. Sellised faktid ja asjaolud näitaksid, et ettevõtmine on ühisettevõtte.

- B33 Järgneval graafikul on kujutatud hindamist, mida (majandus)üksus kasutab ettevõtmise liigitamiseks, kui ühine ettevõtmine on struktureeritud eraldi vahendi kaudu.

Eraldi vahendi kaudu struktureeritud ühise ettevõtmise liigitamine

▼ **M32**▼ **M46**

ÜHISE ETTEVÕTMISE OSAPOOLTE FINANTSARUANDED (PARAGRAHVID 21 A–22)

Ühises äriüksuses osaluse omandamise arvestus

B33A Kui (majandus)üksus omandab osaluse ühises äriüksuses, mille tegevus moodustab äri, nagu määratletud IFRS 3-s, rakendab ta talle paragrahvi 20 kohaselt kuuluva osa ulatuses kõiki selliseid IFRS 3-s sätestatud äriühenduste arvestuse põhimõtteid ja teisi IFRSe, mis ei ole vastuolus käesolevas IFRSis antud juhistega, ning avalikustab äriühenduste kohta kõnealuste IFRSidega nõutava teabe. Äriühenduste arvestuse põhimõtted, mis ei ole vastuolus käesolevas IFRSis antud juhistega, hõlmavad muu hulgas järgmist:

- a) eristatavate varade ja kohustiste, välja arvatud objektide, mille suhtes IFRS 3-s ja muudes IFRSides on tehtud erandid, mõõtmine õiglasest väärtuses;

▼ **M46**

- b) omandamisega seotud kulude kajastamine kuludena sellel aruandeperioodil, mil kulud kanti ja teenused saadi; erandiks on siin võla- ja omakapitaliväärtpaberite emiteerimise kulud, mida kajastatakse kooskõlas IAS 32-ga *Finantsinstrumendid: esitamine* ja IFRS 9-ga ⁽¹⁾;
- c) varade või kohustiste esmasest kajastamisest tulenevate edasilükkunud tulumaksu varade ja edasilükkunud tulumaksu kohustiste kajastamine, välja arvatud IFRS 3 ja IAS 12 *Tulumaks* kohaselt äriühenduste puhul nõutav firmaväärtuse esmasest kajastamisest tulenevate edasilükkunud tulumaksu kohustiste kajastamine;
- d) vahe, mille võrra üleantud tasu ületab omandatud eristatavate varade ja ülevõetud kohustiste omandamise kuupäeva netosummat, kajastamine (selle olemasolu korral) firmaväärtusena ja
- e) sellise raha teeniva üksuse väärtuse languse testimine, kellele firmaväärtus on jaotatud, vähemalt kord aastas ja alati, kui on märke raha teeniva üksuse väärtuse võimaliku languse kohta, nagu nõutud IAS 36-s *Varade väärtuse langus* äriühenduses omandatud firmaväärtuse puhul.

B33B Paragrahve 21 A ja B33 A rakendatakse ka ühise äriüksuse moodustamise suhtes, kuid seda vaid juhul, kui olemasolev äri, nagu see on määratletud IFRS 3-s, antakse ühise äriüksuse moodustamisel sellele ühe ühises äriüksuses osaleva osapool poolt üle. Kõnealuseid paragrahve ei rakendata siiski ühise äriüksuse moodustamise suhtes juhul, kui kõik ühises äriüksuses osalevad osapooled annavad ühise äriüksuse moodustamisel sellele üle vaid varasid või vararühmi, mis ei moodusta ärisid.

B33C Ühisoperaator võib suurendada oma osalust ühises äriüksuses, mille tegevus moodustab äri, nagu määratletud IFRS 3-s, omandades ühises äriüksuses täiendava osaluse. Sel juhul ei hinnata varasemaid osalusi ühises äriüksuses ümber juhul, kui ühisoperaator säilitab ühise kontrolli.

▼ **M67**

B33CA Ühise äriüksuse osaline, kellel ei ole selle üle ühiskontrolli, võib saada ühiskontrolli ühise äriüksuse üle, milles ühise äriüksuse tegevus moodustab äri, nagu on määratletud IFRS 3-s. Sellisel juhul ei mõõdeta varem ühises äriüksuses olnud osalust uuesti.

▼ **M46**

B33D Paragrahve 21 A ja B33 A–B33C ei rakendata osaluse omandamise suhtes ühises äriüksuses juhul, kui selle üle ühist kontrolli omavad osapooled, sealhulgas ühises äriüksuses osalust omandav (majandus)üksus, kuuluvad nii enne kui pärast omandamist sama(de) lõplikku kontrolli omava(te) osapool(t)e kontrolli alla ja see kontroll ei ole ajutine.

▼ **M32**

Ühisele äriüksusele üleantud või müüdüd varade arvestus

B34 Kui (majandus)üksus teeb tehingu ühise äriüksusega, milles ta on ühisoperaator, näiteks müüb või annab üle varad, teeb ta tehingu teiste ühise äriüksuse osapooltega ja seega kajastab ühisoperaator sellisest tehingust tulenevat kasumit või kahjumit üksnes ühises äriüksuses teistele osapooltele kuuluvate osaluste ulatuses.

⁽¹⁾ Kui (majandus)üksus rakendab käesolevaid muudatusi, kuid ei rakenda veel IFRS 9-t, käsitatakse käesolevates muudatustes esitatud viiteid IFRS 9-le viidetena IAS 39-le *Finantsinstrumendid: kajastamine ja mõõtmine*.

▼ **M32**

- B35 Kui selline tehing tõendab ühisele äriüksusele müüdavate või üleantavate varade neto realiseerimisväärtuse langust või nende varade väärtuse langusest tulenevat kahjumit, kajastab ühisoperaator seda kahjumit täies ulatuses.

Ühiselt äriüksuselt ostetud varade arvestus

- B36 Kui (majandus)üksus teeb tehingu ühise äriüksusega, milles ta on ühisoperaator, näiteks ostab varasid, ei kajasta ta talle kuuluvat osa kasumist või kahjumist kuni hetkeni, mil ta müüb need varad edasi kolmandale osapoolele.
- B37 Kui selline tehing tõendab ostetavate varade neto realiseerimisväärtuse langust või nende varade väärtuse langusest tulenevat kahjumit, kajastab ühisoperaator talle kuuluvat osa sellest kahjumist.

Lisa C

Jõustumiskuupäev, üleminek ja teiste IFRSide kehtetuks tunnistamine

Käesolev lisa on IFRSi lahutamatu osa ja tal on sama pädevus nagu IFRSi teistel osadel.

JÕUSTUMISKUUPÄEV

- C1 (Majandus)üksus rakendab käesolevat IFRSi 1. jaanuaril 2013 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab käesolevat IFRSi varem, avalikustab ta selle asjaolu ja rakendab samal ajal IFRS 10, IFRS 12 *Muudes (majandus)üksustes olevate osaluste avalikustamine*, IAS 27 (muudetud 2011) ja IAS 28 (muudetud 2011).

▼ **M37**

- C1A Dokumendiga *Konsolideeritud finantsaruanded, ühised ettevõtmised ja muudes (majandus)üksustes olevate osaluste avalikustamine: üleminekusümnised* (rahvusvaheliste finantsaruandlusstandardite IFRS 10, IFRS 11 ja IFRS 12 muudatused), välja antud juunis 2012, muudeti paragrahvid C2–C5, C7–C10 ja C12 ning lisati paragrahvid C1B ja C12A–C12B. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2013 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Kui (majandus)üksus rakendab IFRS 11 varasema perioodi suhtes, peab ta kõnealuseid muudatusi rakendama selle varasema perioodi suhtes.

▼ **M46**

- C1AA Dokumendiga *Ühises äriüksuses osaluse omandamise arvestus* (IFRS 11 muudatused), välja antud mais 2014, muudeti paragrahvile B33 järgnevat pealkirja ning lisati paragrahvid 21 A, B33 A–B33D, C14 A ja nendega seotud pealkirjad. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi edasiulatuvalt 1. jaanuaril 2016 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab kõnealuseid muudatusi varasemal perioodil, avalikustab ta selle asjaolu.

▼ **M67**

- C1AB 2017. aasta detsembris välja antud dokumendiga „IFRSide iga-aastased edasiarendused – 2015.–2017. aasta tsükkel” lisati paragrahv B33CA. Üksus rakendab neid muudatusi selliste tehingute suhtes, millega ta omandab ühiskontrolli 1. jaanuaril 2019 või hiljem algava esimese aruandeaasta alguses või hiljem. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab muudatusi varem, avalikustab ta selle asjaolu.

▼ **M32**

ÜLEMINEK

▼ **M37**

- C1B Olenemata IAS 8 *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead* paragrahvi 28 sätetest peab (majandus)üksus käesoleva IFRSi esmakordsel rakendamisel esitama ainult IAS 8 paragrahvi 28 punktis f nõutud kvantitatiivsed andmed selle aruandeaasta kohta, mis eelnes vahetult perioodile, mille suhtes IFRS 11 esmakordselt rakendati („vahetult eelnenud periood”). (Majandus)üksus võib kõnealused andmed esitada ka jooksva perioodi või varasemate võrdlusperioodide kohta, kuid ta ei ole kohustatud seda tegema.

Ühisettevõtted — üleminek proportsionaalselt konsolideerimiselt kapitaliosaluse meetodile

- C2 Proportsionaalselt konsolideerimiselt kapitaliosaluse meetodile üleminekul kajastab (majandus)üksus oma investeeringud ühisettevõttesse vahetult eelnenud perioodi alguskuupäeva seisuga. Seda alginvesteeringut mõõdetakse (majandus)üksuse varem proportsionaalselt konsolideeritud varade ja kohustiste, sh omandamisest tuleneva firmaväärtuse bilansiliste (jääk)maksumuste summana. Kui firmaväärtus kuulus varem suuremale raha teenivale üksusele või raha teenivate üksuste rühmale, lähtub (majandus)üksus firmaväärtust ühisettevõttele jaotades ühisettevõtte ja selle raha teeniva üksuse või raha teenivate üksuste rühma, kellele firmaväärtus kuulus, suhtelisest bilansilisest (jääk)maksumusest.
- C3 Kooskõlas paragrahviga C2 kindlaksmääratud investeeringu algsaldot käsitletakse investeeringu tuletatud soetusmaksumusena esmakordsel kajastamisel. (Majandus)üksus rakendab investeeringu algsaldo suhtes IAS 28 (muudetud 2011) paragrahvid 40–43, et hinnata, kas investeeringu väärtus on langenud, ning kajastab väärtuse langusest tulenenud kahjumi jaotamata kasumi korrigeerimisena vahetult eelnenud perioodi alguskuupäeva seisuga. IAS 12 *Tulumaks* paragrahvides 15 ja 24 sätestatud esmakordse kajastamise erandit ei kohaldata, kui (majandus)üksus kajastab ühisettevõttesse tehtud investeeringu tulenevalt üleminekusätete rakendamisel varem proportsionaalselt konsolideeritud ühisettevõtete suhtes.
- C4 Kui kõigi varem proportsionaalselt konsolideeritud varade ja kohustuste summeerimisel saadakse negatiivne netovara, hindab (majandus)üksus, kas tal on seoses negatiivse netovaraga juriidilisi või faktilisi kohustusi, ja kui see on nii, siis kajastab asjaomased kohustised. Kui (majandus)üksus leiab, et tal ei ole negatiivse netovaraga seoses juriidilisi või faktilisi kohustusi, siis ta asjaomast kohustist ei kajasta, kuid korrigeerib jaotamata kasumit vahetult eelnenud perioodi alguskuupäeva seisuga. (Majandus)üksus avalikustab selle asjaolu koos oma ühisettevõtete kumulatiivse kajastamata kahjumi osakaaluga vahetult eelnenud perioodi alguskuupäeva seisuga ja käesoleva IFRSi esmakordse rakendamise kuupäeva seisuga.
- C5 (Majandus)üksus avalikustab varade ja kohustiste jaotuse, mis on summeeritud üheks investeeringukirjeks, vahetult eelnenud perioodi alguskuupäeva seisuga. Andmed avalikustatakse kõigi selliste ühisettevõtete koondandmetena, mille suhtes (majandus)üksus rakendab paragrahvides C2–C6 viidatud üleminekusätteid.

▼ **M32**

- C6 Esmase kajastamise järel arvestab (majandus)üksus oma investeeringut ühisettevõttes kapitaliosaluse meetodil kooskõlas IAS 28-ga (muudetud 2011).

▼ **M37****Ühised äriüksused — üleminek kapitaliosaluse meetodilt varade ja kohustuste arvestamisele**

- C7 Kui (majandus)üksus läheb ühises äriüksuses oleva osaluse puhul kapitaliosaluse meetodilt üle varade ja kohustiste arvestamisele, eemaldab ta vahetult eelnenud perioodi alguskuupäeva seisuga bilansist varem kooskõlas IAS 28 (muudetud 2011) paragrahviga 38 kapitaliosaluse meetodil arvestatud investeeringu ning muud (majandus)üksuse poolt kõnealusesse ettevõtmisesse tehtud netoinvesteeringu osaks olnud kirjed ning kajastab oma osa kõigis ühises äriüksuses oleva osalusega seotud varades ja kohustistes, sh firmaväärtuses, mis võis moodustada osa investeeringu bilansilisest (jääk)maksumusest.
- C8 (Majandus)üksus määrab oma osaluse ühise äriüksusega seotud varades ja kohustistes kindlaks oma õiguste ja kohustuste alusel kindlaksmääratud osana vastavalt lepingupõhisele kokkuleppele. Varade ja kohustiste esialgse bilansilise (jääk)maksumuse mõõtmisel lahutab (majandus)üksus need investeeringu bilansilisest (jääk)maksumusest vahetult eelnenud perioodi alguskuupäeva seisuga, tuginedes andmetele, mida (majandus)üksus kasutas kapitaliosaluse meetodit kohaldades.
- C9 Kõik varem kooskõlas IAS 28 (muudetud 2011) paragrahviga 38 kapitaliosaluse meetodil arvestatud investeeringu ja muude (majandus)üksuse poolt kõnealusesse ettevõtmisesse tehtud netoinvesteeringu osaks olnud kirjete ning kajastatud varade ja kohustuste (sh firmaväärtus) netosumma vahelised erinevused:
- (a) tasaarvestatakse investeeringuga seotud firmaväärtusega, kaasa arvatud ülejäänud erinevused, millega oli korrigeeritud jaotamata kasumit, vahetult eelnenud perioodi alguskuupäeva seisuga, kui kajastatud varade ja kohustiste, sh firmaväärtuse netosumma on suurem kui bilansist eemaldatud investeering (ja muud kirjed, mis moodustasid osa (majandus)üksuse netoinvesteeringust);
 - (b) korrigeeritakse jaotamata kasumiga vahetult eelnenud perioodi alguskuupäeva seisuga, kui kajastatud varade ja kohustiste, sh firmaväärtuse netosumma on väiksem kui bilansist eemaldatud investeering (ja muud kirjed, mis moodustasid osa (majandus)üksuse netoinvesteeringust).
- C10 Kapitaliosaluse meetodilt varade ja kohustiste arvestamisele üleminev (majandus)üksus esitab bilansist eemaldatud investeeringu ning kajastatud varade ja kohustiste võrdluse koos ülejäänud erinevustega, mille võrra oli korrigeeritud jaotamata kasumit, vahetult eelnenud perioodi alguskuupäeva seisuga.

▼ **M32**

- C11 IAS 12 lõigetes 15 ja 24 sätestatud esmase kajastamise erandit ei rakenda, kui (majandus)üksus läheb üle talle ühises äriüksuses kuuluva osalusega seotud varade ja kohustiste kajastamisele.

▼ **M37****Üleminekusätted (majandus)üksuse konsolideerimata finantsaruannetes**

- C12 (Majandus)üksus, kes kooskõlas IAS 27 paragrahviga 10 kajastab varem oma konsolideerimata finantsaruannetes ühises äriüksuses oleva osaluse investeeringuna soetamismaksumuses või kooskõlas IFRS 9-ga:
- (a) eemaldab bilansist investeeringu ning kajastab ühises äriüksuses oleva osalusega seotud varad ja kohustised kooskõlas paragrahvidega C7–C9 kindlaksmääratud summas;
 - (b) esitab bilansist eemaldatud investeeringu ning kajastatud varade ja kohustiste võrdluse koos ülejäänud erinevusega, mille võrra oli korrigeeritud jaotamata kasumit, vahetult eelnenud perioodi alguskuupäeva seisuga.

Viited „vahetult eelnenud perioodile”

- C12A Olenemata paragrahvides C2–C12 esitatud viidetest „vahetult eelnenud perioodile” võib (majandus)üksus esitada korrigeeritud võrdlusandmed ka varasemate perioodide kohta, kuid ta ei ole kohustatud seda tegema. Kui (majandus)üksus esitab korrigeeritud võrdlusandmed mis tahes varasema perioodi kohta, käsitatakse kõiki paragrahvides C2–C12 esitatud viiteid „vahetult eelnenud perioodile” viidetena „varaseimale esitatud korrigeeritud võrdlusperioodile”.
- C12B Kui (majandus)üksus esitab mis tahes varasema perioodi kohta korrigeerimata võrdlusandmed, eristab ta selgelt korrigeerimata andmed, täpsustab, et need on koostatud erineval alusel ja selgitab seda alust.

▼ **M32**

- C13 IAS 12 lõigetes 15 ja 24 sätestatud esmase kajastamise erandeid ei rakendata, kui (majandus)üksus kajastab talle ühises äriüksuses kuuluva osalusega seotud varasid ja kohustisi oma konsolideerimata finantsaruannetes tulenevalt lõikes C12 viidatud üleminekusätete rakendamisest ühiste äriüksuste suhtes.

Viited IFRS 9-le

- C14 Kui (majandus)üksus rakendab käesolevat IFRSi, kuid ei rakenda veel IFRS 9-t, loetakse viited IFRS 9-le viideteks IAS 39-le *Finantsinstrumendid: kajastamine ja mõõtmine*.

▼ **M46****Ühises äriüksuses osaluse omandamise arvestus**

- C14 A Dokumendiga *Ühises äriüksuses osaluse omandamise arvestus* (IFRS 11 muudatused), välja antud mais 2014, muudeti paragrahvile B33 järgnevat pealkirja ning lisati paragrahvid 21 A, B33 A–B33D, C1AA ja nendega seotud pealkirjad. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi edasiulatuvalt osaluse omandamise suhtes ühises äriüksuses, mille tegevus moodustab äri, nagu määratletud IFRS 3-s, osaluste puhul, mis omandatakse alates esimese aruandeperioodi algusest, mil ta kõnealuseid muudatusi rakendab. Sellest tulenevalt summasid, mida on kajastatud ühistes äriüksustes varasematel perioodidel omandatud osaluste puhul, ei korrigeerita.

▼ **M32****TEISTE IFRSIDE KEHTETUKS TUNNISTAMINE**

- C15 Käesoleva IFRSiga asendatakse järgmised IFRS-id:
- (a) IAS 31 *Osalused ühisettevõtetes* ja
 - (b) SIC-13 *Ühiselt kontrollitavad (majandus)üksused – ühisettevõtjate mitterahalised sissemaksed*.

▼ **M32****RAHVUSVAHELINE FINANTSARUANDLUSSTANDARD IFRS 12***Muudes (majandus)üksustes olevate osaluste avalikustamine*

EESMÄRK

- 1 Käesoleva IFRSi eesmärk on nõuda (majandus)üksuselt teabe avalikustamist, mis võimaldab tema finantsaruannete kasutajatel hinnata:

- (a) talle *muudes (majandus)üksustes kuuluvate osaluste* olemust ja nendega seotud riske ning
- (b) nende osaluste mõju tema finantsseisundile, finantstulemusele ja rahavoogudele.

Eesmärgi täitmine

▼ **M38**

- 2 Lõikes 1 esitatud eesmärgi täitmiseks nõutakse käesolevas IFRSis, et:
- (a) olulised hinnangud ja eeldused, mida ta on teinud seoses alljärgneva kindlaksmääramisega:
 - (i) talle muus (majandus)üksuses või ettevõtmises kuuluva osaluse olemus;
 - (ii) sellise ühise ettevõtmise liik, milles tal on osalus (lõiked 7–9);
 - (iii) et ta vastab investeerimisettevõtte määratlusele, kui see on kohaldatav (lõige 9A), ja

▼ **M32**

- (b) teabe oma osaluste kohta:
 - (i) tütarettevõtetes (lõiked 10–19);
 - (ii) ühistes ettevõtmistes ja sidusettevõtetes (lõiked 20–23) ning
 - (iii) *struktureeritud (majandus)üksustes*, mida (majandus)üksus ei kontrolli (konsolideerimata struktureeritud (majandus)üksused) (lõiked 24–31).
- 3 Kui käesoleva IFRSi kohaselt avalikustatav teave koos muude IFRSide kohaselt avalikustatava teabega ei vasta lõikes 1 seatud eesmärgile, avalikustab (majandus)üksus nimetatud eesmärgi saavutamiseks vajaliku lisateabe.
- 4 (Majandus)üksus võtab arvesse avalikustamise eesmärgi saavutamiseks vajalikku detailsusastet ja seda, kui suurt rõhku tuleb asetada igale käesoleva IFRSi nõudele. Ta summeerib või eristab avalikustatava teabe nii, et paljude ebaoluliste detailide kaasamine või erinevate omadustega kirjete summeerimine ei varja kasulikku teavet (vt lõiked B2–B6).

▼ **M32**

RAKENDUSALA

5 Käesolevat IFRSi rakendab (majandus)üksus, kellel on osalus:

- (a) tütarettevõttes;
- (b) ühises ettevõtmises (st ühine äriüksus või ühisettevõte);
- (c) sidusettevõttes;
- (d) konsolideerimata struktureeritud (majandus)üksuses.

▼ **M59**

5A Käesoleva IFRS-i nõudeid kohaldatakse paragrahvis 5 loetletud üksuse osaluste suhtes, mis on kooskõlas IFRS-ga 5 *Müügiks hoitavad põhi-varad ja lõpetatud tegevusvaldkonnad* liigitatud (või mis kuuluvad müügigruppi, mis on liigitatud) müügiks hoitavaks või lõpetatud tegevus-valdkonnaks, välja arvatud paragrahvis B17 kirjeldatud juhul.

▼ **M32**

6 Käesolevat IFRSi ei rakendata alljärgneva suhtes:

- (a) töösuhtejärgsete hüvitiste plaanid ja muud pikaajalised töötajate hüvi-tised, mille puhul rakendatakse IAS 19 *Töötajate hüvitised*;

▼ **M51**

- (b) majandusüksuse konsolideerimata finantsaruanded, mille suhtes kohaldatakse rahvusvahelist raamatupidamisstandardit IAS 27 *Konso-lideerimata finantsaruanded*. Kuid:

- (i) kui (majandus)üksusel on osalus konsolideerimata struktureeritud (majandus)üksustes ja see koostab ainsate finantsaruannetena konsolideerimata finantsaruandeid, kohaldatakse käesolevate konsolideerimata finantsaruannete koostamisel paragrahve 24–31;
- (ii) investeerimisettevõte, mis koostab finantsaruandeid, kus kõiki selle tütarettevõtteid on mõõdetud õiglases väärtuses kasumi või kahjumi kaudu vastavalt IFRS 10 paragrahvile 31, esitab käesolevas IFRSis nõutud avalikustatava teabe investeerimisühin-gute kohta.

▼ **M32**

- (c) osalus, mis kuulub ühises ettevõtmises osalevale (majandus)üksusele, kellel puudub ühine kontroll selle ühise ettevõtmise üle, välja arvatud juhul, kui (majandus)üksus saab selle osaluse tõttu märkimisväärse mõju ettevõtmise üle või tegemist on osalusega struktureeritud (majandus)üksuses;
- (d) osalus muus (majandus)üksuses, mida arvestatakse kooskõlas IFRS 9-ga *Finantsinstrumendid*. (Majandus)üksus rakendab käesolevat IFRSi siiski juhul, kui see osalus on:
 - (i) osalus sidus- või ühisettevõttes, mida mõõdetakse õiglases väärtuses kasumiaruande kaudu kooskõlas IAS 28-ga *Investeeringud sidus- ja ühisettevõtetesse*; või
 - (ii) osalus konsolideerimata struktureeritud (majandus)üksuses.

OLULISED HINNANGUD JA EELDUSED

7 (Majandus)üksus avalikustab teabe enda tehtud oluliste hinnangute ja eelduste (ja nende hinnangute ja eelduste muutuste) kohta alljärg-neva kindlaksmääramisel:

- (a) ta kontrollib teist (majandus)üksust, st investeerimisobjekti, nagu on kirjeldatud IFRS 10 *Konsolideeritud finantsaruanded* lõigetes 5 ja 6;
- (b) tal on ühine kontroll ettevõtmise või märkimisväärne mõju teise (majandus)üksuse üle ja

▼ M32

(c) ühise ettevõtmise liik (st ühine äriüksus või ühisettevõte), kui ettevõtmine on struktureeritud eraldi vahendi kaudu.

- 8 Kooskõlas lõikega 7 avalikustatud olulised hinnangud ja eeldused on muuhulgas need, mille (majandus)üksus teeb siis, kui muutused faktides ja asjaoludes on sellised, et järeldus selle kohta, kas ta omab kontrolli, ühist kontrolli või märkimisväärset mõju, muutub aruandeperioodi jooksul.
- 9 Lõike 7 järgimiseks avalikustab (majandus)üksus näiteks need olulised hinnangud ja eeldused, mida tehti alljärgneva kindlaksmääramisel:
 - (a) ta ei kontrolli teist (majandus)üksust, ehkki talle kuulub enam kui pool hääleõigustest selles (majandus)üksuses;
 - (b) ta kontrollib teist (majandus)üksust, ehkki talle kuulub vähem kui pool hääleõigustest selles (majandus)üksuses;
 - (c) ta on käsundisaja või käsundandja (vt IFRS 10 lõiked 58–72);
 - (d) ta ei oma märkimisväärset mõju, ehkki talle kuulub vähemalt 20 protsenti hääleõigustest teises (majandus)üksuses;
 - (e) ta omab märkimisväärset mõju, ehkki talle kuulub vähem kui 20 protsenti hääleõigustest teises (majandus)üksuses.

▼ M38**Investeeringusettevõtte staatus**

- 9A Kui emaettevõtte teeb kindlaks, et ta on investeeringusettevõtte vastavalt IFRS 10 lõikele 27, avalikustab investeeringusettevõtte teabe oluliste hinnangute ja eelduste kohta, mida ta on teinud seoses kindlakstegemisega, et ta on investeeringusettevõtte. Kui investeeringusettevõtte puudub üks või mitu investeeringusettevõtte iseloomulikku omadust (vt IFRS 10 lõige 28), peab ta avalikustama, miks ta leidis enda sellest hoolimata olevat investeeringusettevõtte.
- 9B Kui (majandus)üksus muutub investeeringusettevõtteks või lakkab olemast investeeringusettevõtte, avalikustab ta investeeringusettevõtte staatuse muutuse ja selle põhjused. Lisaks avalikustab investeeringusettevõtteks muutunud (majandus)üksus mõju, mida staatuse muutus avaldab kajastatud perioodi finantsaruannetele, sealhulgas:
 - (a) nende tütarettevõtete õiglase väärtuse kogusumma staatuse muutmise kuupäeva seisuga, mida enam ei konsolideerita;
 - (b) kasumi või kahjumi (olemasolu korral), mis on arvutatud kooskõlas IFRS 10 lõikega B101, ja
 - (c) kasumiaruande kirje(d), millel kasumit või kahjumit kajastatakse (kui neid ei esitata eraldi).

▼ M32**OSALUSED TÜTARETTEVÕTETES**

- 10 (Majandus)üksus avalikustab teabe, mis võimaldab tema konsolideeritud finantsaruannete kasutajatel
 - (a) mõista:
 - (i) kontserni ülesehitust ja
 - (ii) osalust, mis kuulub mittekontrollivatele osalustele kontserni tegevuses ja rahavoogudes (lõige 12); ning
 - (b) hinnata:
 - (i) oluliste piirangute olemust ja ulatust, mis mõjutavad tema võimalust saada juurdepääs kontserni varadele või neid kasutada ning kontserni kohustisi arveldada (lõige 13);

▼ **M32**

- (ii) **talle konsolideeritud struktureeritud (majandus)üksustes kuuluvate osalustega seotud riskide olemust ja neis toimunud muutusi (lõiked 14–17);**
- (iii) **selliste talle tütarettevõttes kuuluvas osaluses toimunud muutuste tagajärgi, mille tulemusena ta ei kaota kontrolli (lõige 18); ja**
- (iv) **aruandeperioodi jooksul tütarettevõtte üle kontrolli kaotamise tagajärgi (lõige 19).**

11 Kui konsolideeritud finantsaruannete koostamisel kasutatud tütarettevõtte finantsaruannete aruandekuupäev või -periood erineb konsolideeritud finantsaruannete aruandekuupäevast või -perioodist (vt IFRS 10 lõiked B92 ja B93), avalikustab (majandus)üksus:

- (a) asjaomase tütarettevõtte finantsaruannete aruandeperioodi lõppkuupäeva ja
- (b) erineva kuupäeva või perioodi kasutamise põhjuse.

Mittekontrollivatele osalustele kuuluv osalus kontserni tegevuses ja rahavoogudes

12 (Majandus)üksus avalikustab iga tütarettevõtte kohta, kellele kuuluvad aruandva (majandus)üksuse seisukohalt olulised mittekontrollivad osalused, järgmise teabe:

- (a) tütarettevõtte nime;
- (b) tütarettevõtte peamise tegevuskoha (ja riigi, kus tütarettevõtte on registreeritud, kui see erineb peamisest tegevuskohast);
- (c) mittekontrollivatele osalustele kuuluva osaluse määra;
- (d) mittekontrollivatele osalustele kuuluva hääleõiguste määra, kui see erineb osaluse määra;
- (e) tütarettevõtte mittekontrollivatele osalustele aruandeperioodi jooksul jaotatud kasumi või kahjumi;
- (f) tütarettevõtte akumuliseeritud mittekontrollivad osalused aruandeperioodi lõpus;
- (g) kokkuvõtliku finantsteabe tütarettevõtte kohta (vt lõige B10).

Oluliste piirangute olemus ja ulatus

13 (Majandus)üksus avalikustab:

- (a) olulised (nt seadusandlikud, lepingulised ja regulatiivsed) piirangud, mis mõjutavad tema võimalust saada juurdepääs kontserni varadele või neid kasutada ning kontserni kohustisi arveldada, näiteks:
 - (i) need, mis piiravad emaettevõtte või tema tütarettevõtete võimalust kanda muudele kontserni kuuluvatele (majandus)üksustele üle või saada neilt raha või muud vara;
 - (ii) garantiid või muud nõuded, mis võivad piirata makstavaid dividende või muid kapitali väljamakseid, või laenu ja ettemaksed, mida antakse või makstakse tagasi kontsernisiseselt;
- (b) olemuse ja ulatuse, mil määral mittekontrollivate osaluste kaitseõigused võivad oluliselt piirata (majandus)üksuse võimalust saada juurdepääs kontserni varadele või neid kasutada ning kohustisi arveldada (näiteks juhul, kui emaettevõtte on kohustatud arveldama tütarettevõtte kohustised enne enda kohustiste arveldamist või kui tütarettevõtte varadele juurdepääsu saamiseks või kohustiste arveldamiseks on vajalik mittekontrollivate osaluste nõusolek);

▼ **M32**

- (c) selliste varade ja kohustiste bilansilised (jääk)maksumused konsolideeritud finantsaruannetes, mille suhtes kehtivad piirangud.

(Majandus)üksusele konsolideeritud struktureeritud (majandus)üksustes kuuluvate osalustega seotud riskide olemus

- 14 (Majandus)üksus avalikustab iga lepingupõhise kokkuleppe tingimused, millega võidakse nõuda emattevõttelt või tema tütarettevõtelt rahalise toetuse andmist konsolideeritud struktureeritud (majandus)üksusele, sealhulgas sündmused või asjaolud, mille tõttu võib aruandev (majandus)üksus jääda kahjumisse (nt likviidsuskokkulepped või krediidi reitinguga seonduvad lepingutingimused (*credit rating triggers*), mis on seotud kohustusega osta struktureeritud (majandus)üksuse varasid või anda rahalist toetust).
- 15 Kui emattevõtte või tema tütarettevõtte andis aruandeperioodi jooksul konsolideeritud struktureeritud (majandus)üksusele ilma lepingupõhise kohustusega rahalist või muud toetust (nt ostis struktureeritud (majandus)üksuse varasid või tema emitteeritud instrumente), avalikustab (majandus)üksus:
- (a) antud toetuse liigi ja summa, kaasa arvatud juhud, mil emattevõtte või tema tütarettevõtte aitas struktureeritud (majandus)üksusel saada rahalist toetust; ja
- (b) toetuse andmise põhjused.
- 16 Kui emattevõtte või tema tütarettevõtte andis aruandeperioodi jooksul ilma lepingupõhise kohustusega rahalist või muud toetust eelnevalt konsolideerimata struktureeritud (majandus)üksusele ja emattevõtte sai selle toetuse andmise tulemusena kontrolli struktureeritud (majandus)üksuse üle, selgitab (majandus)üksus asjaomase otsuse aluseks olevaid olulisi tegureid.
- 17 (Majandus)üksus avalikustab oma kavatsused anda rahalist või muud toetust konsolideeritud struktureeritud (majandus)üksusele, sealhulgas kavatsused aidata struktureeritud (majandus)üksusel saada rahalist toetust.

Selliste emattevõtte osaluses toimunud muutuste tagajärjed, mille tulemusena ta ei kaota kontrolli

- 18 (Majandus)üksus esitab tabeli, milles kajastab selliste talle tütarettevõtetes kuuluvates osalustes toimunud muutuste mõju emattevõtte omanikele kuuluvale omakapitalile, mille tulemusena ta ei kaota kontrolli.

Aruandeperioodi jooksul tütarettevõtte üle kontrolli kaotamise tagajärjed

- 19 (Majandus)üksus avalikustab olemasolu korral kasumi või kahjumi, mis on arvatud kooskõlas IFRS 10 lõikega 25, ja:
- (a) selle kasumi või kahjumi osa, mis tekib endises tütarettevõttes allesjäänud investeringu õiglase väärtuse mõõtmisel kontrolli kaotamise kuupäeval; ja
- (b) kasumiaruande kirjed, millel kajastatakse seda kasumit või kahjumit (kui seda ei esitata eraldi).

▼M38

OSALUSED KONSOLIDEERIMATA TÜTARETTEVÕTETES (INVESTEERIMISETTEVÕTTED)

- 19A Investeeringusettevõtte, kes peab vastavalt IFRS 10-le rakendama konsolideerimise erandit ja arvestama selle asemel oma tütarettevõttesse tehtud investeeringut kasumiaruandes õiglasel väärtuses, avalikustab selle asjaolu.
- 19B Investeeringusettevõtte avalikustab iga konsolideerimata tütarettevõtte kohta järgmise teabe:
- (a) tütarettevõtte nimi;
 - (b) tütarettevõtte peamine tegevuskoht (ja registreerimisriik, kui see erineb peamisest tegevuskohest) ja
 - (c) investeeringusettevõtte protsentuaalne osalus omandiõiguses ja hääleõiguses, kui see on erinev.
- 19C Kui investeeringusettevõtte on teise investeeringusettevõtte emavõtte, avalikustab emavõtte ka lõike 19B punktides a–c nõutud teabe investeeringute kohta, mis on tema investeeringusettevõttest tütarettevõtte kontrolli all. Kõnealuse teabe võib avalikustada, lisades emavõtte finantsaruannetele eelmainitud teavet sisaldavad tütarettevõtte (või tütarettevõtete) finantsaruanded.
- 19D Investeeringusettevõtte avalikustab järgmise teabe:
- (a) kõigi oluliste piirangute olemus ja ulatus (nt laenusuhetest, regulatiivsetest eeskirjadest või lepingupõhistest kokkulepetest tulenevad), mis mõjutavad konsolideerimata tütarettevõtte võimalusi investeeringusettevõttele rahaliste vahendite ülekandmiseks dividendide vormis või investeeringusettevõtte poolt konsolideerimata tütarettevõttele antud laenude ja tehtud ettemaksete tagasimaksmiseks, ja
 - (b) täitmisele kuuluvad kohustused või kavatsus anda konsolideerimata tütarettevõttele rahalist või muud toetust, sealhulgas kohustused või kavatsus aidata tütarettevõttel saada rahalist toetust.
- 19E Kui investeeringusettevõtte või mõni tema tütarettevõtte on aruandeaastal andnud asjaomase lepingupõhise kohustusega konsolideerimata tütarettevõttele rahalist või muud toetust (nt ostes tütarettevõtte varasid või tema emitteeritud instrumente või aidates tütarettevõttel saada rahalist toetust), avalikustab (majandus)üksus järgmise teabe:
- (a) igale konsolideerimata tütarettevõttele antud toetuse liik ja summa ning
 - (b) toetuse andmise põhjused.
- 19F Investeeringusettevõtte avalikustab kõigi selliste lepingupõhiste kokkulepete tingimused, mille kohaselt peavad (majandus)üksus või tema konsolideerimata tütarettevõtted andma rahalist toetust tema kontrolli all olevale konsolideerimata struktureeritud (majandus)üksusele, sealhulgas sündmused või asjaolud, mille tulemusel võib aruandval (majandus)üksusel tekkida kahjum (nt likviidsuskokkulepped või krediidiireitingut käsitlevad sätted, mis on seotud kohustusega osta struktureeritud (majandus)üksuse varasid või anda rahalist toetust).

▼ **M38**

- 19G Kui investeerimisettevõtte või mõni tema konsolideerimata tütarettevõtte on aruandeaastal andnud asjaomase lepingupõhise kohustuseta rahalist või muud toetust konsolideerimata struktureeritud (majandus)üksusele, mida investeerimisettevõtte ei kontrollinud, ja kui investeerimisettevõtte saavutas toetuse andmise tulemusel struktureeritud (majandus)üksuse üle kontrolli, selgitab investeerimisettevõtte toetuse andmise otsuse aluseks olnud asjakohaseid tegureid.

▼ **M32****OSALUSED ÜHISTES ETTEVÕTMISTES JA SIDUSETTEVÕTETES**

- 20 (Majandus)üksus avalikustab teabe, mis võimaldab tema konsolideeritud finantsaruannete kasutajatel hinnata:**

- (a) **talle ühistes ettevõtmistes ja sidusettevõtetes kuuluvate osaluste olemust, ulatust ja finantsmõju, kaasa arvatud sellise lepingupõhise suhte olemust ja mõju, mis tal on muude investoritega, kellega tal on ühine kontroll või märkimisväärne mõju ühiste ettevõtmiste ja sidusettevõtete üle (lõiked 21 ja 22); ja**
- (b) **talle ühis- ja sidusettevõtetes kuuluvate osalustega seotud riskide olemust ning neis toimunud muutusi (lõige 23).**

(Majandus)üksusele ühistes ettevõtmistes ja sidusettevõtetes kuuluvate osaluste olemus, ulatus ja finantsmõju

- 21 (Majandus)üksus avalikustab:**

- (a) iga aruandva (majandus)üksuse seisukohalt olulise ühise ettevõtmise ja sidusettevõtte kohta:
 - (i) ühise ettevõtmise või sidusettevõtte nime;
 - (ii) (majandus)üksusel ühise ettevõtmise või sidusettevõttega oleva suhte olemuse (näiteks kirjeldades ühise ettevõtmise või sidusettevõtte tegevuse olemust ja seda, kas see on (majandus)üksuse tegevuse seisukohalt strateegilise tähtsusega);
 - (iii) ühise ettevõtmise või sidusettevõtte peamise tegevuskoha (ja riigi, kus ettevõtte on registreeritud, kui see on kohaldatav ja erinev peamisest tegevuskohast);
 - (iv) (majandus)üksusele kuuluva osaluse määra ja kui see on erinev, talle kuuluva hääleõiguste määra (kui see on kohaldatav);
- (b) iga aruandva (majandus)üksuse seisukohalt olulise ühis- ja sidusettevõtte kohta:
 - (i) selle, kas investeeringut ühis- või sidusettevõttesse mõõdetakse kapitaliosaluse meetodil või õiglasel väärtusel;
 - (ii) kokkuvõtliku finantsteabe ühis- või sidusettevõtte kohta, nagu on sätestatud lõigetes B12 and B13;
 - (iii) kui ühis- või sidusettevõtet arvestatakse kapitaliosaluse meetodil, siis talle ühis- või sidusettevõttes kuuluva investeeringu õiglase väärtuse, juhul kui investeeringul on noteeritud turuhind;

▼ **M32**

- (c) lõikes B16 sätestatud finantsteabe (majandus)üksusele sellistes ühis- ja sidusettevõtetes kuuluvate investeeringute kohta, mis ei ole individuaalselt olulised:
 - (i) ühiselt kõigi individuaalselt ebaoluliste ühisettevõtete kohta ja eraldi
 - (ii) ühiselt kõigi individuaalselt ebaoluliste sidusettevõtete kohta.

▼ **M38**

- 21A Investeeringusettevõtte ei pea avalikustama lõike 21 punktides b–c nõutud teavet.

▼ **M32**

- 22 (Majandus)üksus avalikustab samuti:
 - (a) selliste oluliste piirangute (nt nende, mis tulenevad ühis- või sidusettevõtte üle ühist kontrolli või märkimisväärset mõju omavate investorite vahelistest laenusuhetest, regulatiivsetest eeskirjadest või lepingupõhistest kokkulepetest) olemuse ja ulatuse, mis mõjutavad ühis- või sidusettevõtete võimalust kanda (majandus)üksusele üle raha dividendide vormis või maksta tagasi (majandus)üksuse antud laene või tehtud ettemakseid;
 - (b) kui ühis- või sidusettevõtte kapitaliosaluse meetodil koostatud finantsaruannete kuupäev või periood erineb (majandus)üksuse omast:
 - (i) asjaomase ühis- või sidusettevõtte finantsaruannete aruandeperioodi lõppkuupäeva ja
 - (ii) erineva kuupäeva või perioodi kasutamise põhjuse;
 - (c) ühis- või sidusettevõtte kahjumi kajastamata osa nii aruandeperioodi kohta kui ka kumulatiivselt, kui (majandus)üksus on kapitaliosaluse meetodi rakendamise korral lõpetanud talle ühis- või sidusettevõttes kuuluva kahjumi kajastamise.

(Majandus)üksusele ühis- ja sidusettevõtetes kuuluvate osalustega seotud riskid

- 23 (Majandus)üksus avalikustab:
 - (a) oma ühisettevõtetega seotud siduvad kohustused eraldi muudest siduvatest kohustustest, nagu on sätestatud lõigetes B18–B20;
 - (b) kooskõlas IAS 37-ga *Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad* tingimuslikud kohustised (välja arvatud juhul, kui kahjumi tõenäosus on väga väike), mis tekkisid seoses tema osalustega ühis- või sidusettevõtetes (sealhulgas tema osa tingimuslikest kohustistest, mis võeti koos muude investoritega, kellel on ühine kontroll või märkimisväärne mõju ühis- või sidusettevõtete üle), eraldi muude tingimuslike kohustiste summast.

OSALUSED KONSOLIDEERIMATA STRUKTUREERITUD (MAJANDUS)ÜKSUSTES

- 24 (Majandus)üksus avalikustab teabe, mis võimaldab tema finantsaruannete kasutajatel:
 - (a) mõista talle konsolideerimata struktureeritud (majandus)üksustes kuuluvate osaluste olemust ja ulatust (lõiked 26–28) ning
 - (b) hinnata talle konsolideerimata struktureeritud (majandus)üksustes kuuluvate osalustega seotud riskide olemust ja neis toimunud muutusi (lõiked 29–31);

▼ M32

- 25 Lõike 24 punktis b nõutud teave hõlmab teavet (majandus)üksuse riskile avatuse kohta, mis tuleneb tema seotusest konsolideerimata struktureeritud (majandus)üksustega eelmistel perioodidel (nt struktureeritud (majandus)üksuse spondeerimine), isegi juhul, kui (majandus)üksus ei ole struktureeritud (majandus)üksusega aruandekuupäeval enam lepingupõhiselt seotud.

▼ M38

- 25A Investeeringisettevõtte ei pea avalikustama lõikes 24 nõutud teavet konsolideerimata struktureeritud (majandus)üksuse kohta, mis on tema kontrolli all ja mille kohta ta avalikustab lõigetes 19A–19G nõutud teabe.

▼ M32**Osaluste olemus**

- 26 (Majandus)üksus avalikustab kvalitatiivse ja kvantitatiivse teabe talle konsolideerimata struktureeritud (majandus)üksustes kuuluvate osaluste kohta, sealhulgas, kuid mitte ainult, struktureeritud (majandus)üksuse olemuse, eesmärgi, suuruse ja tegevuse ning struktureeritud (majandus)üksuse rahastamise viisi.
- 27 Kui (majandus)üksus on spondeerinud konsolideerimata struktureeritud (majandus)üksust, mille kohta ta ei esita lõikes 29 nõutud teavet (nt kuna tal puudub aruandekuupäeval osalus kõnealuses (majandus)üksuses), avalikustab (majandus)üksus:
- (a) selle, kuidas ta määras kindlaks, milliseid struktureeritud (majandus)üksusi ta on spondeerinud;
 - (b) *tulu kõnealustest struktureeritud (majandus)üksustest* aruandeperioodi jooksul, kaasa arvatud esitatud tululiikide kirjelduse; ja
 - (c) aruandeperioodi jooksul kõnealustele struktureeritud (majandus)üksustele üleantud varade bilansilise (jääk)maksumuse (üleandmise hetkel).
- 28 (Majandus)üksus esitab lõike 27 punktides b ja c nimetatud teabe tabelina, kui muu vorming ei ole asjakohasem, ja liigitab oma sponsortegevuse asjakohastesse kategooriatesse (vt lõiked B2–B6).

Riskide olemus

- 29 (Majandus)üksus esitab tabeli kujul, kui muu vorming ei ole asjakohasem, kokkuvõtliku teabe alljärgneva kohta:
- (a) selliste tema finantsaruannetes kajastatud varade ja kohustiste bilansilised (jääk)maksumused, mis on seotud tema osalustega konsolideerimata struktureeritud (majandus)üksustes;
 - (b) finantsseisundi aruande kirjed, millel neid varasid ja kohustisi kajastatakse;
 - (c) summa, mis väljendab kõige paremini (majandus)üksuse maksimaalset kahjumit, mis võib tekkida seoses tema osalustega struktureeritud (majandus)üksustes, kaasa arvatud maksimaalse kahjumi kindlaksmääramise viis. Juhul kui (majandus)üksus ei saa kindlaks määrata maksimaalset kahjumit, mis võib tekkida seoses tema osalustega konsolideerimata (majandus)üksustes, avalikustab ta selle fakti ja põhjused;

▼ M32

- (d) (majandus)üksusele konsolideerimata struktureeritud (majandus)üksustes kuuluvate osalustega seotud varade ja kohustiste bilansiliste (jääk)maksumuste ning (majandus)üksusele nendest (majandus)üksusest tekkida võivate maksimaalsete kahjumite võrdluse.
- 30 Kui (majandus)üksus on aruandeperioodi jooksul andnud ilma lepingupõhise kohustuseta rahalist või muud toetust konsolideerimata struktureeritud (majandus)üksusele, milles talle kuulus või kuulub osalus (nt ostes struktureeritud (majandus)üksuse varasid või tema emiteeritud instrumente), avalikustab (majandus)üksus:
- (a) antud toetuse liigi ja summa, kaasa arvatud juhud, mil (majandus)üksus aitas struktureeritud (majandus)üksusel saada rahalist toetust; ja
- (b) toetuse andmise põhjused.
- 31 (Majandus)üksus avalikustab oma kavatsused anda rahalist või muud toetust konsolideerimata struktureeritud (majandus)üksusele, kaasa arvatud kavatsused aidata struktureeritud (majandus)üksusel saada rahalist toetust.

Lisa A

Määratletud mõisted

Käesolev lisa on IFRSi lahutamatu osa.

tulu struktureeritud (majandus)üksusest

Käesoleva IFRSi kohaldamisel hõlmab **struktureeritud (majandus)üksusest** saadud tulu muu hulgas korduvaid ja mittekorduvaid tasusid, intresse, dividende, kasumit või kahjumit struktureeritud (majandus)üksustes olevate osaluste taasmõõtmisest või kajastamise lõpetamisest ning kasumit või kahjumit varade ja kohustiste üleandmisest struktureeritud (majandus)üksusele.

osalus teises (majandus)üksuses

Käesoleva IFRSi kohaldamisel viitab osalus teises (majandus)üksuses lepingupõhisele või lepinguvälisele seotusele, mille tõttu mõjutab (majandus)üksust teise (majandus)üksuse finantstulemusega seotud kasumi muutlikkus. Osaluse olemasolu teises (majandus)üksuses tõendab muu hulgas omakapitali või võlainstrumentide omamine ja muud seotuse vormid, näiteks rahastamise pakkumine, likviidsustoetus, krediidikvaliteedi parandamine ja garantiid. See hõlmab vahendeid, mille kaudu (majandus)üksus omab kontrolli, ühist kontrolli või märkimisväärset mõju teise (majandus)üksuse üle. (Majandus)üksusele ei kuulu tingimata osalus teises (majandus)üksuses ainuüksi tavapärase kliendi-tarnija suhte tõttu.

Lõigetes B7–B9 esitatakse täpsem teave osaluste kohta muudes (majandus)üksustes.

▼ **M32**

IFRS 10 lõigetes B55–B57 selgitatakse kasumi muutlikkust.

struktureeritud (majandus)üksus

(Majandus)üksus, mis on kavandatud selliselt, et hääleõigused või muud sarnased õigused ei ole peamine tegur, mis määrab selle, kes omab (majandus)üksuse üle kontrolli (näiteks siis, kui hääleõigused on seotud üksnes haldusüksannetega ja olulisi tegevusi juhitakse lepingupõhiste kokkulepete kaudu).

Lõigetes B22–B24 esitatakse täpsem teave struktureeritud (majandus)üksuste kohta.

▼ **M38**

Alljärgnevad mõisted on määratletud IAS 27-s (muudetud 2011), IAS 28-s (muudetud 2011), IFRS 10-s ja IFRS 11-s *Ühised ettevõtmised* ning neid kasutatakse käesolevas IFRSis nimetatud IFRSides kindlaksmääratud tähenduses:

- sidusettevõtte;
- konsolideeritud finantsaruanded;
- kontroll (majandus)üksuse üle;
- kapitaliosaluse meetod;
- kontsern;
- investeerimisettevõtte;
- ühine ettevõtmine;

▼ **M32**

- ühine kontroll;
- ühine äriüksus;
- ühisettevõtte;
- mittekontrolliv osalus;
- emasettevõtte;
- kaitseõigused;
- olulised tegevused;
- konsolideerimata finantsaruanded;
- eraldi vahend;
- märkimisväärne mõju;
- tütarettevõtte.

Lisa B

Rakendusjuh

Käesolev lisa on IFRSi lahutamatu osa. Selles kirjeldatakse lõigete 1–31 rakendamist ja tal on sama pädevus nagu IFRSi muudel osadel.

- B1 Käesolevas lisas esitatud näidetes kirjeldatakse hüpoteetilisi olukordi. Ehkki näidete teatavad tahud võivad esineda tegelikes olukordades, tuleb IFRS 12 rakendamisel hinnata konkreetse olukorra kõiki asjakohaseid fakte ja asjaolusid.

▼ **M32****SUMMEERIMINE (LÕIGE 4)**

- B2** (Majandus)üksus otsustab vastavalt asjaoludele, kui üksikasjalikku teavet ta esitab kasutajate teabevajaduste rahuldamiseks, kui palju rõhku ta asetab nõuete eri aspektidele ja kuidas ta summeerib teavet. Tuleb leida tasakaal finantsaruannete nende kasutajate jaoks mittevajalike üleliigsete üksikasjadega ülekoormamise ning liigsest üldistamisest tingitud tähtsa teabe varju jätmise vahel.
- B3** (Majandus)üksus võib summeerida käesolevas IFRSis nõutud avalikustatava teabe sarnastes (majandus)üksustes olevate osaluste kohta, kui summeerimine on kooskõlas avalikustamise eesmärgiga ja lõikega B4 ega varja esitatud teavet. (Majandus)üksus avalikustab selle, kuidas ta summeeris talle kuuluvad osalused sarnastes (majandus)üksustes.
- B4** (Majandus)üksus esitab eraldi teabe talle kuuluvate osaluste kohta:
- (a) tütarettevõtetes;
 - (b) ühisettevõtetes;
 - (c) ühistes äriüksustes;
 - (d) sidusettevõtetes ja
 - (e) konsolideerimata struktureeritud (majandus)üksustes.
- B5** Teabe summeerimise otsuse tegemisel võtab (majandus)üksus arvesse iga summeeritava (majandus)üksuse eri riski- ja tulunäitajaid käsitleva kvalitatiivse ja kvantitatiivse teabe ning iga sellise (majandus)üksuse tähtsuse aruandva (majandus)üksuse seisukohalt. (Majandus)üksus esitab avalikustatava teabe viisil, mis selgitab finantsaruannete kasutajatele selgelt talle nendes (majandus)üksustes kuuluvate osaluste olemust ja ulatust.
- B6** Lõikes B4 esitatud (majandus)üksuste liikides võib olla asjakohane summeerida teave näiteks järgmistel tasanditel:
- (a) tegevuse olemus (nt uurimis- ja arendustegevusega tegelev (majandus)üksus, vaba tagasimaksega krediitkaartide väärtpaberistamisega tegelev (majandus)üksus));
 - (b) tööstusharu liigitus;
 - (c) geograafia (nt riik või piirkond).

OSALUSED MUUDES (MAJANDUS)ÜKSUSTES

- B7** Osalus teises (majandus)üksuses viitab lepingupõhisele või lepinguvälisele seotusele, mille tõttu mõjutab aruandvat (majandus)üksust teise (majandus)üksuse finantstulemusega seotud kasumi muutlikkus. Teise (majandus)üksuse eesmärgi ja ülesehituse arvessevõtmine võib aidata aruandval (majandus)üksusel hinnata, kas ta omab asjaomases (majandus)üksuses osalust ja kas ta peab seega esitama käesolevas IFRSis nõutud teabe. Hindamisel tuleb võtta arvesse riske, mis teisel (majandus)üksusel pidid tekkima, ja riske, mida teine (majandus)üksus pidi aruandvale (majandus)üksusele ja muudele osapooltele edasi andma.

▼ M32

B8 Aruandvat (majandus)üksust mõjutab teise (majandus)üksuse finantstulemusega seotud kasumi muutlikkus tavaliselt siis, kui ta hoiab instrumente (näiteks teise (majandus)üksuse emiteeritud omakapitali- või võlainstrumente) või omab muud seost, mida iseloomustab muutlikkus. Näiteks oletame, et struktureeritud (majandus)üksusel on laenuportfell. Struktureeritud (majandus)üksus teeb teise (majandus)üksusega (aruandev (majandus)üksus)) krediidiriski ülekandetehingu, et kaitsta end laenuintresside ja põhiosamaksete mittelaekumise eest. Aruandev (majandus)üksus on kõnealuse (majandus)üksusega seotud, kuna teda mõjutab struktureeritud (majandus)üksuse finantstulemusega seotud kasumi muutlikkus, sest krediidiriski ülekandetehing vähendab struktureeritud (majandus)üksuse kasumi muutlikkust.

B9 Osa instrumente on kavandatud nii, et risk läheb aruandvalt (majandus)üksuselt üle teisele (majandus)üksusele. Sellised instrumentid muudavad teise (majandus)üksuse kasumi muutlikuks, kuid aruandvat (majandus)üksust tavaliselt teise (majandus)üksuse finantstulemusega seotud kasumi muutlikkus ei mõjuta. Näiteks eeldame, et struktureeritud (majandus)üksus on loodud selleks, et pakkuda investeerimisvõimalusi investoritele, kes soovivad võtta endale (majandus)üksuse Z krediidiriski ((majandus)üksus Z ei ole seotud ühegi ettevõtmise osapoolega). Struktureeritud (majandus)üksus saab vahendeid kõnealustele investoritele (majandus)üksuse Z krediidiriskiga seotud võlakirjade emiteerimise kaudu ja saadud vahendeid kasutatakse investeerimiseks riskivabadesse finantsvaradesse. Struktureeritud (majandus)üksus võtab endale (majandus)üksuse Z krediidiriski, kui sõlmib ülekandetehingu partneriga krediidiriski ülekandetehingu. Krediidiriski ülekandetehinguga antakse (majandus)üksuse Z krediidirisk ülekandetehingu partneri makstud tasu eest edasi struktureeritud (majandus)üksusele. Struktureeritud (majandus)üksuse investorid saavad suuremat tulu, mis väljendub struktureeritud (majandus)üksuse tulus, mida ta saab nii oma varade portfellilt kui ka krediidiriski ülekandetehingu tasust. Ülekandetehingu partner ei ole struktureeritud (majandus)üksusega seotud ega ole mõjutatud struktureeritud (majandus)üksuse finantstulemusega seotud kasumi muutlikkusest, sest krediidiriski ülekandetehinguga antakse muutlikkus edasi struktureeritud (majandus)üksusele, mitte ei vähendata struktureeritud (majandus)üksuse kasumi muutlikkust.

KOKKUVÕTLIK FINANTSTEAVE TÜTAR-, ÜHIS- JA SIDUSETTEVÕTETE KOHTA (LÕIKED 12 JA 21)

B10 (Majandus)üksus avalikustab iga tütarettevõtte kohta, kellele kuuluvad aruandva (majandus)üksuse seisukohalt olulised mittekontrollivad osalused, järgmise teabe:

(a) mittekontrollivatele osalustele makstud dividendid;

(b) kokkuvõtlik finantsteave tütarettevõtte varade, kohustiste, kasumi või kahjumi ning rahavoogude kohta, mis võimaldab kasutajatel mõista osalust, mis kuulub mittekontrollivale osalusele kontserni tegevuses ja rahavoogudes. See teave võib hõlmata muu hulgas näiteks käibevara, põhivara, lühiajalisi kohustisi, pikaajalisi kohustisi, tulu, kasumit või kahjumit ning koondkasumit.

B11 Lõike B10 punktis b nõutud kokkuvõtlik finantsteave hõlmab summasid enne (majandus)üksuste vahelisi elimineerimisi.

▼ **M32**

B12 (Majandus)üksus avalikustab iga aruandva (majandus)üksuse seisukohalt olulise ühis- ja sidusettevõtte kohta:

- (a) ühis- või sidusettevõttest saadud dividendid;
- (b) kokkuvõtliku finantsteabe ühis- või sidusettevõtte kohta (vaata lõiked B14 ja B15), sealhulgas (loetelu ei ole ammendav):
 - (i) käibevarad;
 - (ii) põhivarad;
 - (iii) lühiajalised kohustised;
 - (iv) pikaajalised kohustised;
 - (v) tulu;
 - (vi) kasum või kahjum jätkuvatest tegevusvaldkondadest;
 - (vii) lõpetatud tegevusvaldkondade tulumaksujärgne kasum/kahjum;
 - (viii) muu koondkasum;
 - (ix) koondkasum.

B13 Lisaks lõikes B12 nõutud kokkuvõtlikule finantsteabele avalikustab (majandus)üksus iga aruandva (majandus)üksuse seisukohalt olulise ühisettevõtte kohta järgmised summad:

- (a) raha ja raha ekvivalendid, mis on sätestatud lõike B12 punkti b alapunktis i;
- (b) lühiajalised finantskohustised (välja arvatud võlad tarnijatele ja muud võlad ning eraldised), mis on sätestatud lõike B12 punkti b alapunktis iii;
- (c) pikaajalised finantskohustised (välja arvatud võlad tarnijatele ja muud võlad ning eraldised), mis on sätestatud lõike B12 punkti b alapunktis iv;
- (d) kulum ja amortisatsioon;
- (e) intressitulu;
- (f) intressikulu;
- (g) tulumaksu kulu või tulu.

B14 Kooskõlas lõigetega B12 ja B13 esitatud kokkuvõtlik finantsteave hõlmab summasid, mis sisalduvad ühis- või sidusettevõtte IFRS finantsaruannetes (mitte (majandus)üksuse osa nendest summadest). Juhul kui (majandus)üksus arvestab oma osalust ühis- või sidusettevõttes kapitaliosaluse meetodil:

- (a) korrigeeritakse ühis- või sidusettevõtte IFRS finantsaruannetes sisalduvaid summasid, kajastamaks (majandus)üksuse tehtud korrigeerimisi kapitaliosaluse meetodil (näiteks omandamise ajal tehtud õiglase väärtuse korrigeerimised ja arvestusmeetodite vaheliste erinevuste korrigeerimised);
- (b) võrdleb (majandus)üksus esitatud kokkuvõtlikku finantsteavet talle ühis- või sidusettevõttes kuuluva osaluse bilansilise (jääk)maksumusega.

▼ M32

B15 (Majandus)üksus võib esitada lõigetes B12 ja B13 nõutud kokkuvõtlikku finantsteavet ühis- või sidusettevõtte finantsaruannete põhjal siis, kui:

- (a) (majandus)üksus mõõdab oma osalust ühis- või sidusettevõttes õiglasel väärtuses kooskõlas IAS 28-ga (muudetud 2011) ja
- (b) ühis- või sidusettevõtte ei koosta IFRS finantsaruandeid ja aruannete koostamine nende põhjal oleks ebapraktiline või põhjustaks üleliigseid kulusid.

Sellisel juhul avalikustab (majandus)üksus kokkuvõtliku finantsteabe koostamise alused.

B16 (Majandus)üksus avalikustab talle kõikides individuaalselt ebaolulistes kapitaliosaluse meetodil arvestatud ühis- või sidusettevõtetes kuuluvate osaluste bilansiliste (jääk)maksumuste koondsumma. (Majandus)üksus avalikustab samuti eraldi koondsummana tema osa nende ühis- või sidusettevõtete:

- (a) jätkuvate tegevusvaldkondade kasumist või kahjumist;
- (b) lõpetatud tegevusvaldkondade tulumaksujärgsest kasumist/kahjumist;
- (c) muust koondkasumist;
- (d) koondkasumist.

(Majandus)üksus esitab avalikustatava teabe eraldi ühis- ja sidusettevõtete kohta.

▼ M59

B17 Kui üksuse osalus tütar-, ühis- või sidusettevõttjas (või osa tema osalusest ühis- või sidusettevõttjas) liigitatakse (või kui üksus kuulub müügigruppi, mis liigitatakse) müügiks hoitavaks kooskõlas IFRS-ga 5, ei pea üksus avalikustama kokkuvõtlikku finantsteavet selle tütar-, ühis- või sidusettevõtja kohta kooskõlas paragrahvidega B10–B16.

▼ M32

ÜHISETTEVÕTETEGA SEOTUD SIDUVAD KOHUSTUSED (LÕIKE 23 PUNKT A)

B18 (Majandus)üksus avalikustab kõik siduvad kohustused, mille ta on võtnud, kuid mida ta ei ole aruandekuupäeval kajastanud (kaasa arvatud tema osa siduvatest kohustustest, mille ta on võtnud koos muude investoritega, kellega tal on ühine kontroll ühisettevõtte üle) ja mis on seotud tema osalustega ühisettevõttes. Siduvad kohustused on need, mille tulemusena võib tekkida tulevane raha või muude ressursside väljaminek.

B19 Kajastamata siduvad kohustused, mille tulemusena võib tekkida tulevane raha või muude ressursside väljaminek, on:

- (a) kajastamata siduvad kohustused raha või ressursside eraldamiseks näiteks alljärgneva tulemusena:
 - (i) ühisettevõtte asutamise- või omandamislepingud (mis näiteks kohustavad (majandus)üksust andma raha teatava perioodi jooksul);
 - (ii) ühisettevõtte kapitalimahukad projektid;
 - (iii) tingimusteta ostukohustused, mis hõlmavad seadmete, varude või teenuste hanget, mida (majandus)üksus on kohustunud ostma ühisettevõttelt või tema nimel;

▼ **M32**

(iv) kajastamata siduvad kohustused laenude ja muu finantstoetuse andmiseks ühisettevõtetele;

(v) kajastamata siduvad kohustused ressursside, näiteks varade või teenuste andmiseks ühisettevõtetele;

(vi) muud ühisettevõtetega seotud tühistamatud kajastamata siduvad kohustused;

(b) kajastamata siduvad kohustused omandamiseks muu osapoole osalust (või selle osaluse osa) ühisettevõttes, kui tulevikus toimub või ei toimu teatav sündmus.

B20 Lõigetes B18 ja B19 sätestatud nõuded ja esitatud näited selgitavad teatavaid IAS 24 *Seotud osapooli käsitleva teabe avalikustamine* lõikes 18 nõutud avalikustatava teabe liike.

OSALUSED KONSOLIDEERIMATA STRUKTUREERITUD (MAJANDUS)ÜKSUSTES (LÕIKED 24–31)

Struktureeritud (majandus)üksused

B21 Struktureeritud (majandus)üksus on (majandus)üksus, mis on kavandatud selliselt, et hääleõigused või muud sarnased õigused ei ole peamine tegur, mis määrab selle, kes kontrollib (majandus)üksust (näiteks siis, kui hääleõigused on seotud üksnes haldusülesannetega ja olulisi tegevusi juhitakse lepingupõhiste kokkulepete kaudu).

B22 Struktureeritud (majandus)üksusel on osa või kõik alljärgnevatest tunnustest või omadustest:

(a) piiratud tegevus;

(b) kitsas ja selgelt määratletud eesmärk, näiteks maksutõhusa rendilepingu teostamine, uurimis- ja arendustegevuse korraldamine, (majandus)üksusele kapitali- või rahastamisallika tagamine või investoritele investeerimisvõimaluste andmine struktureeritud (majandus)üksuse varadega seotud riskide ja hüvede investoritele edasiandmise kaudu;

(c) ebapiisav omakapital, mis ei võimalda struktureeritud (majandus)üksusel rahastada oma tegevust allutatud finantstoetusega;

(d) rahastamine investoritele emiteeritud mitme lepingupõhiselt seotud instrumendi kaudu, mille tulemusena tekib krediidiriski või muude riskide kontsentratsioon (seeriad).

B23 Struktureeritud (majandus)üksused on näiteks järgmised (majandus)üksused (loetelu ei ole ammendav):

(a) väärtpaberistamise vahendid;

(b) varaga tagatud rahastamine;

(c) teatavad investeerimisfondid.

B24 Hääleõiguste kaudu kontrollitav (majandus)üksus ei ole struktureeritud (majandus)üksus näiteks lihtsalt sel põhjusel, et kolmandad osapooled rahastavad teda pärast ümberkorraldamist.

Konsolideerimata struktureeritud (majandus)üksustes olevatest osalustest tulenevate riskide olemus (lõiked 29–31)

B25 Lisaks lõigetes 29–31 nõutud teabele avalikustab (majandus)üksus lisateabe, mis on vajalik lõike 24 punktis b seatud eesmärgi täitmiseks.

▼ M32

B26 Lisateave, mis olenevalt asjaoludest võib olla asjakohane nende riskide hindamise seisukohalt, millele (majandus)üksus on avatud siis, kui talle kuulub osalus konsolideerimata struktureeritud (majandus)üksuses, hõlmab näiteks järgmist:

- (a) kokkuleppe tingimused, millega võidakse (majandus)üksust kohustada andma finantstoetust konsolideerimata struktureeritud (majandus)üksusele (nt likviidsuskokkulepped või krediitdireitinguga seonduvad lepingutingimused (*credit rating triggers*), mis on seotud kohustustega osta struktureeritud (majandus)üksuse varasid või anda finantstoetust), kaasa arvatud:
 - (i) sündmuste või olukordade kirjeldus, mille tõttu võib aruandval (majandus)üksusel tekkida kahjum;
 - (ii) kas seda kohustust piiravad teatavad tingimused;
 - (iii) kas on muid osapooli, kes annavad finantstoetust, ja kui on, siis milline on aruandva (majandus)üksuse kohustuse järjekohht muude osapoolte kohustuste suhtes;
- (b) (majandus)üksuse kahjum aruandeperioodi jooksul, mis on seotud tema osalustega konsolideerimata struktureeritud (majandus)üksustes;
- (c) tulu liigid, mida (majandus)üksus sai aruandeperioodi jooksul oma osalustest konsolideerimata struktureeritud (majandus)üksustes;
- (d) kas (majandus)üksus on kohustatud kandma konsolideerimata struktureeritud (majandus)üksuse kahjumit enne muid osapooli, sellise kahjumi ülempiiri (majandus)üksuse jaoks ja (vajaduse korral) selliste osapoolte kantavate võimalike kahjumite järjekohht ja summad, kelle osalused on järjekohas tagapool kui (majandus)üksusele konsolideerimata struktureeritud (majandus)üksuses kuuluv osalus;
- (e) teave kolmandate osapooltega sõlmitud likviidsuskokkulepete, garantiide ja muude siduvate kohustuste kohta, mis võivad mõjutada (majandus)üksusele konsolideerimata struktureeritud (majandus)üksustes kuuluvate osaluste õiglast väärtust või riski;
- (f) konsolideerimata struktureeritud (majandus)üksuse kogetud raskused oma tegevuse rahastamisel aruandeperioodi jooksul;
- (g) konsolideerimata struktureeritud (majandus)üksuse rahastamise vormid (nt kommertspaber või keskmise tähtajaga võlakirjad) ja nende kaalutud keskmine eluiga. See teave võib sisaldada konsolideerimata struktureeritud (majandus)üksuse varade ja rahastamise tähtsuse analüüsi, juhul kui struktureeritud (majandus)üksusel on pike-maajalised varad, mida rahastatakse lühiajaliste vahenditega.

Lisa C

Jõustumiskuupäev ja üleminek

Käesolev lisa on IFRSi lahutamatu osa ja tal sama pädevus nagu IFRSi muudel osadel.

JÕUSTUMISKUUPÄEV JA ÜLEMINEK

C1 (Majandus)üksus rakendab käesolevat standardit 1. jaanuaril 2013 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud.

▼ **M37**

C1A Dokumendiga *Konsolideeritud finantsaruanded, ühised ettevõtmised ja muudes (majandus)üksustes olevate osaluste avalikustamine: üleminekusünnised* (rahvusvaheliste finantsaruandlusstandardite IFRS 10, IFRS 11 ja IFRS 12 muudatused), välja antud juunis 2012, lisati paragrahvid C2A–C2B. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2013 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Kui (majandus)üksus rakendab IFRS 12 varasema perioodi suhtes, peab ta kõnealuseid muudatusi rakendama selle varasema perioodi suhtes.

▼ **M38**

C1B Dokumendiga *Investeeringisettevõtted* (IFRS 10, IFRS 12 ja IAS 27 muudatused), välja antud 2012. aasta oktoobris, muudeti lõige 2 ja lisa A ning lisati lõiked 9A–9B, 19A–19G, 21A ja 25A. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2014 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab neid muudatusi varem, avalikustab ta selle asjaolu ning rakendab samal ajal kõik dokumendis *Investeeringisettevõtted* esitatud muudatused.

▼ **M51**

C1C *Investeeringisettevõtted: konsolideerimise erandi kohaldamine* (IFRS 10, IFRS 12 ja IAS 28 muudatused), välja antud 2014. aasta detsembris, muudetud paragrahvi 6. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2016 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab kõnealust muudatust varasema perioodi suhtes, avalikustatakse see asjaolu.

▼ **M59**

C1D Dokumendiga *IFRS-ide iga-aastased edasiarendused (2014.-2016. aasta tsüklitel)*, välja antud 2016. aasta detsembris, lisati paragrahv 5A ja muudeti paragrahvi B17. Üksus rakendab neid muudatusi kooskõlas IAS-ga 8 *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead* tagasiulatuvalt 1. jaanuaril 2017 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes.

▼ **M32**

C2 (Majandus)üksusel soovitatakse esitada käesolevas IFRSis nõutud teave varem kui 1. jaanuaril 2013 või hiljem algavatel aruandeperioodidel. Käesolevas IFRSis nõutud teabe osaline avalikustamine ei kohusta (majandus)üksust järgima ennetähtaegselt kõiki käesoleva IFRSi nõudeid või rakendama IFRS 10, IFRS 11, IAS 27 (muudetud 2011) ja IAS 28 (muudetud 2011).

▼ **M37**

C2A Käesoleva IFRSi avalikustamisnõudeid ei tule rakendada ühegi esitatud perioodi suhtes, mis algab enne esimesele aruandeaastale, mille suhtes rakendatakse IFRS 12, vahetult eelnenud aruandeaastat.

C2B Käesoleva IFRSi paragrahvides 24–31 sätestatud avalikustamisnõudeid ja paragrahvides B21–B26 esitatud asjaomaseid juhised ei tule rakendada ühegi esitatud perioodi suhtes, mis algab enne esimest aruandeaastat, mille suhtes rakendatakse IFRS 12.

▼ **M32**

VIITED IFRS 9-LE

C3 Kui (majandus)üksus rakendab käesolevat IFRSi, kuid ei rakenda veel IFRS 9, loetakse viited IFRS 9-le viideteks IAS 39-le *Finantsinstrumendid: kajastamine ja mõõtmine*.

▼ **M33****RAHVUSVAHELINE FINANTSARUANDLUSSTANDARD IFRS 13***Õiglase väärtuse määrtamine*

EESMÄRK

- 1 **Käesolevas IFRSis:**
 - (a) määratletakse *õiglase väärtuse* mõiste;
 - (b) sätestatakse ühesainsas IFRSis raamistik õiglase väärtuse määrtamiseks ja
 - (c) nõutakse õiglase väärtuse määrtamise kohta teabe avalikustamist.
- 2 Õiglase väärtus saadakse turupõhisel, mitte (majandus)üksusel põhineval määrtamisel. Teatavate varade ja kohustiste puhul võivad olla kättesaadavad jälgitavad turutehingud või -teave. Teiste varade ja kohustiste puhul ei pruugi jälgitavad turutehingud või -teave olla kättesaadavad. Õiglase väärtuse määrtamise eesmärk on mõlemal juhul siiski sama – määrata kindlaks hind, mille eest toimuks mõtlemiskupäeval, hetkel kehtivatel turutingimustel, *turuosaliste* vahel *tavapärane tehing* vara müügiks või kohustise üleandmiseks (nt *väljumishind* mõtlemiskupäeval sellise turuosalise seisukohast, kellele vara kuulub või kes on kohustise võlg).
- 3 Kui identse vara või kohustise hind ei ole jälgitav, mõõdab (majandus)üksus õiglase väärtust muu hindamistehnika abil, mille puhul kasutatakse maksimaalselt *jälgitavaid sisendeid* ja minimaalselt *mittejälgitavaid sisendeid*. Kuna õiglase väärtus saadakse turupõhisel määrtamisel, kasutatakse selle määrtamisel eeldusi, mida turuosalised kasutaksid vara või kohustise hinna määramisel, kaasa arvatud eeldused riski kohta. Selle tulemusena ei ole (majandus)üksuse kavatsus vara hoida või kohustis arveldada või muul viisil täita õiglase väärtuse määrtamisel oluline.
- 4 Õiglase väärtuse mõiste keskendub varadele ja kohustistele, kuna need on arvutamise eesmärgil määrtamise peamine objekt. Lisaks rakendatakse käesolevat IFRSi (majandus)üksuse enda õiglase väärtuses mõõdetud omakapitaaliinstrumentide suhtes.

RAKENDUSALA

- 5 Käesolevat IFRSi rakendatakse siis, kui mõne teise IFRSi kohaselt nõutakse või lubatakse õiglase väärtuse määrtamist või õiglase väärtuse määrtamise kohta teabe avalikustamist (ja määrtamisi, näiteks õiglase väärtus, millest on maha arvatud müügikulutused, mis põhinevad õiglase väärtusel või avalikustataval teabel nende määrtamise kohta), välja arvatud lõigetes 6 ja 7 sätestatud juhtudel.

▼ **M54**

- 6 Käesoleva IFRSi määrtamis- ja avalikustamisnõudeid ei rakendata järgmise suhtes:

▼ **M33**

- (a) aktsiapõhised maksetehingud, mis kuuluvad IFRS 2 *Aktsiapõhine makse* rakendusallas;

▼ **M54**

- (b) renditehingud, mida arvestatakse vastavalt standardile IFRS 16 *Rendiarvestus*; ja

▼ **M33**

- (c) mõõdetud suurused, millel on teatav sarnasus õiglase väärtusega, kuid mis ei ole õiglase väärtus, näiteks neto realiseerimisväärtus IAS 2-s *Varud* või kasutusväärtus IAS 36-s *Varade väärtuse langus*.

▼ **M33**

- 7 Käesolevas IFRSis nõutud avalikustatavat teavet ei tule avalikustada alljärgneva puhul:
- (a) plaani varad, mida mõõdetakse õiglases väärtuses kooskõlas IAS-ga 19 *Töötajate hüvitised*;
 - (b) pensionihüvitiste plaani investeeringud, mida mõõdetakse õiglases väärtuses kooskõlas IAS-ga 26 *Pensionihüvitiste plaanide arvestus ja aruandlus*; ja
 - (c) varad, mille kaetav väärtus on õiglane väärtus, millest on maha arvatud võõrandamiskulud kooskõlas IAS 36-ga.
- 8 Käesolevas IFRSis kirjeldatud õiglase väärtuse mõõtmise raamistikku rakendatakse nii esmase kui ka hilisema mõõtmise korral, kui õiglane väärtus on teiste IFRSide kohaselt nõutud või lubatud.

MÕÕTMINE**Õiglase väärtuse mõiste**

- 9 Käesolevas IFRSis määratletakse õiglane väärtus hinnana, mis saadakse vara müügil või makstakse kohustise üleandmisel mõõtmiskuupäeval turuosaliste vahelises tavapärase tehingus.

- 10 Lõikes B2 kirjeldatakse õiglase väärtuse mõõtmise üldmeetodit.

Vara või kohustis

- 11 Õiglase väärtuse mõõtmine on seotud konkreetse vara või kohustisega. (Majandus)üksus võtab seega õiglase väärtuse mõõtmisel arvesse vara või kohustise tunnuseid juhul, kui turuosalised võtaksid neid tunnuseid arvesse vara või kohustise hinna määramisel mõõtmiskuupäeval. Sellised tunnused on muu hulgas näiteks järgmised:

- (a) vara seisukord ja asukoht ja
- (b) vara müügi- või kasutuspiiranguid.

- 12 Konkreetsest tunnusest tulenev mõju mõõtmisele võib erineda, olenevalt sellest, kuidas seda tunnust võtaksid arvesse turuosalised.

- 13 Õiglases väärtuses mõõdetud vara või kohustis võib olla üks kahest alljärgnevast:

- (a) eraldiseisev vara või kohustis (nt finantsinstrument või mittefinantsvara) või
- (b) varade rühm, kohustiste rühm või varade ja kohustiste rühm (nt raha teeniv üksus või äri).

- 14 See, kas vara või kohustis on kajastamise või avalikustamise eesmärgil eraldiseisev vara või kohustis, varade rühm, kohustiste rühm või varade ja kohustiste rühm, sõltub selle *arvestusühikust*. Vara või kohustise arvestusühik määratakse kindlaks kooskõlas IFRSiga, milles nõutakse või lubatakse õiglase väärtuse mõõtmist, välja arvatud käesolevas IFRSis sätestatud juhul.

▼ **M33****Tehing**

- 15 **Õiglase väärtuse mõõtmisel eeldatakse, et vara või kohustis vahetatakse turuosaliste vahelises tavapärase tehingus, et müüa vara või üle anda kohustis mõõtmiskuupäeval, hetkel kehtivatel turutingimustel.**
- 16 **Õiglase väärtuse mõõtmisel eeldatakse, et vara müügi või kohustise üleandmise tehing toimub kas:**
- (a) **vara või kohustise *põhiturul* või**
- (b) **vara või kohustise jaoks *soodsaimal turul* (põhituru puudumisel).**
- 17 (Majandus)üksus ei pea teostama kõigi võimalike turgude põhjalikku otsingut, et teha kindlaks põhiturg või selle puudumisel soodsaim turg, kuid ta peab võtma arvesse kogu mõistlikult kättesaadavat teavet. Vastupidiste tõendite puudumisel eeldatakse, et põhiturg või selle puudumisel soodsaim turg on turg, kus (majandus)üksus sõlmiks tavaliselt vara müügiks või kohustise üleandmiseks tehingu.
- 18 Kui on olemas vara või kohustise põhiturg, väljendab õiglase väärtuse mõõtmine hinda sellel turul (olenemata sellest, kas see hind on otsestelt jälgitav või määratakse kindlaks muud hindamistehnikat kasutades) isegi juhul, kui hind võib olla teisel turul mõõtmiskuupäeval soodsam.
- 19 (Majandus)üksusel peab olema mõõtmiskuupäeval juurdepääs põhiturule (või soodsaimale turule). Kuna eri tegevusaladega erinevatel (majandus)üksustel (ja nende (majandus)üksuste ärivaldkondadel) võib olla juurdepääs eri turgudele, võib sama vara või kohustise põhiturg või soodsaim turg olla eri (majandus)üksuste (ja nende (majandus)üksuste ärivaldkondade) puhul erinev. Seepärast vaadeldakse põhiturgu (või soodsaimat turgu) (ja seega turuosalisi) (majandus)üksuse seisukohast, võttes seega arvesse erinevusi eri tegevusaladega (majandus)üksuste vahel.
- 20 Ehkki (majandus)üksusel peab olema turule juurdepääs, ei pea (majandus)üksus selleks, et mõõta õiglast väärtust sellel turul esineva hinna alusel, olema võimeline müüma konkreetset vara või üle andma konkreetset kohustist mõõtmiskuupäeval.
- 21 Isegi kui puudub jälgitav turg, mis annaks hinnateavet vara müügi või kohustise üleandmise kohta mõõtmiskuupäeval, eeldatakse õiglase väärtuse mõõtmisel, et tehing toimub nimetatud kuupäeval, arvestatuna vara omava või kohustist võlgneva turuosalise seisukohast. Sellise eeldatava tehinguga luuakse alus vara müügi või kohustise üleandmise hinna määramiseks.

Turuosalised

- 22 (Majandus)üksus mõõdab vara või kohustise õiglast väärtust eelduste põhjal, mida turuosalised kasutaksid vara või kohustise hinna määramisel, eeldades, et turuosalised tegutsevad oma parimates majanduslikes huvides.

▼ **M33**

23 Nende eelduste väljatöötamisel ei pea (majandus)üksus tegema kindlaks konkreetseid turuosalisi. Pigem teeb (majandus)üksus kindlaks turuosalisi üldiselt eristavad tunnused, võttes arvesse kõigile alljärgnevatele iseloomulikke tegureid:

- (a) vara või kohustis;
- (b) selle vara või kohustise põhiturg (või soodsaim turg) ja
- (c) turuosalised, kellega (majandus)üksus sõlmiks sellel turul tehingu.

Hind

24 **Õiglane väärtus on hind, mis saadakse vara müügil või makstakse kohustise üleandmisel mõõtmiskuupäeval, hetkel kehtivatel turutingimustel, tavapärase tehingus põhiturul (või soodsaimal turul) (st väljumishind), olenemata sellest, kas hind on otseselt jälgitav või määratakse kindlaks muud hindamistehnikat kasutades.**

25 Põhiturul (või soodsaimal turul) esinevat hinda, mida kasutatakse vara või kohustise õiglase väärtuse mõõtmiseks, ei korrigeerita *tehingukulutuste* suhtes. Tehingukulutusi arvestatakse kooskõlas teiste IFRSi-dega. Tehingukulutused ei ole varale või kohustisele iseloomulikud; pigem on need iseloomulikud tehingule ja erinevad sellest olenevalt, kuidas (majandus)üksus sõlmib vara või kohustisega seotud tehingu.

26 Tehingukulutused ei hõlma *transpordikulusid*. Kui vara tunnuseks on asukoht (näiteks kauba puhul), korrigeeritakse põhiturul (või soodsaimal turul) esinevat hinda kulude suhtes, mida tekkivad vara transpordil senisest asukohast sellele turule.

Rakendamine mittefinantsvarade suhtes**Mittefinantsvarade parim kasutus**

27 **Mittefinantsvara õiglase väärtuse mõõtmisel võetakse arvesse turuosalise võimet luua majanduslikke hüvesid, kasutades vara *parimal viisil* või müües selle teisele turuosalisele, kes kasutaks vara *parimal viisil*.**

28 Mittefinantsvara parima kasutuse puhul võetakse arvesse vara kasutust, mis on füüsiliselt võimalik, juriidiliselt lubatud ja finantsiliselt teostatav, järgmiselt:

- (a) füüsiliselt võimaliku kasutuse puhul võetakse arvesse vara füüsilisi tunnuseid, mida turuosalised võtaksid arvesse vara hinna määramisel (nt kinnisvara asukoht või suurus);
- (b) juriidiliselt lubatud kasutuse puhul võetakse arvesse vara kasutamise õiguslikke piiranguid, mida turuosalised võtaksid arvesse vara hinna määramisel (nt kinnisvara puhul rakendatavad maakasutuseeskirjad);
- (c) finantsiliselt teostatava kasutuse puhul võetakse arvesse seda, kas vara füüsiliselt võimalik ja juriidiliselt lubatud kasutus toob piisavat sissetulekut või loob rahavoogusid (võttes arvesse vara sel otstarbel kasutamiseks tehtud kulutusi), et tagada investeerimisvõime, mida turuosalised nõuaksid sellesse varasse nimetatud kasutuseesmärgil tehtud investeeringult.

▼ **M33**

29 Parim kasutus määratakse kindlaks turuosaliste seisukohast, isegi kui (majandus)üksus kavatseb vara teisiti kasutada. Siiski eeldatakse, et viis, kuidas (majandus)üksus hetkel mittefinantsvara kasutab, on selle parim kasutus, välja arvatud juhul, kui turu või muude tegurite põhjal võib oletada, et teistsugune kasutamine turuosaliste poolt suurendaks vara väärtust.

30 (Majandus)üksusel võib oma konkurentsipositsiooni kaitsmiseks või muudel põhjustel olla kavatsus omandatud mittefinantsvara aktiivselt mitte kasutada või tal võib olla kavatsus mitte kasutada vara parima viisil. Kirjeldatud olukord võib tekkida näiteks immateriaalse vara puhul, mida (majandus)üksus kavatseb kasutada kaitsvalt, takistades teisi seda kasutamast. Sellest hoolimata mõõdab (majandus)üksus mittefinantsvara õiglast väärtust turuosaliste parima kasutuse põhjal.

Mittefinantsvarade hindamisalus

31 Mittefinantsvara parim kasutus määrab kindlaks hindamisaluse, mida kasutatakse vara õiglase väärtuse mõõtmiseks järgmiselt:

(a) mittefinantsvara parim kasutus võib luua turuosalistele maksimumväärtuse, kui seda kasutatakse koos teiste varadega ühe rühmana (paigaldatud või muud viisil kasutuseks seadistatud) või koos teiste varade või kohustistega (nt ärivaldkond):

(i) kui vara parim kasutus on vara kasutamine koos teiste varadega või teiste varade ja kohustistega, on vara õiglase väärtus hind, mis saadakse vara müügitheingus eeldusel, et seda vara kasutatakse koos teiste varade või teiste varade ja kohustistega ning need varad ja kohustised (st selle täiendavad varad ja seotud kohustised) on turuosalistele kättesaadavad;

(ii) varaga ja täiendavate varadega seotud kohustised hõlmavad käibekapitali rahastamiseks loodud kohustisi, kuid ei hõlma kohustisi, mida kasutatakse varade (välja arvatud varade rühmas olevad varad) rahastamiseks;

(iii) eeldused mittefinantsvara parima kasutuse kohta peavad olema järjepidevad kõikide varade (mille puhul on parim kasutus asjakohane) puhul, mis kuuluvad varade rühma või varade ja kohustiste rühma, mille raames vara kasutatakse;

(b) mittefinantsvara parim kasutus võib luua turuosalistele maksimumväärtuse, kui seda kasutatakse eraldi. Kui vara parim kasutus on selle eraldi kasutamine, on vara õiglaseks väärtuseks hind, mis saadakse tehingus vara müügil turuosalisele, kes kasutaks vara eraldi.

▼ **M33**

32 Mittefinantsvara õiglase väärtuse määramisel eeldatakse, et vara müük toimub kooskõlas teistes IFRSides sätestatud arvestusühikuga (mis võib olla üksik vara). See kehtib isegi juhul, kui sellisel õiglase väärtuse määramisel eeldatakse, et vara parim kasutus on selle kasutamine koos teiste varadega või teiste varade ja kohustistega, sest õiglase väärtuse määramisel eeldatakse, et turuosalistele kuuluvad juba täiendavad varad ja seotud kohustised.

33 Lõikes B3 kirjeldatakse hindamisaluse mõiste rakendamist mittefinantsvarade puhul.

Rakendamine kohustiste ja (majandus)üksuse enda omakapitaliinstrumentide suhtes

Üldpõhimõtted

34 Õiglase väärtuse määramisel eeldatakse, et finants- või mittefinantskohustis või (majandus)üksuse enda omakapitaliinstrument (nt omakapitali osalused, mida emiteeritakse tasuna äriühenduses) antakse turuosalisele üle määramiskuupäeval. Kohustise või (majandus)üksuse enda omakapitaliinstrumenti üleandmisel eeldatakse järgmist:

(a) kohustis on endiselt jõus ja turuosalisest vastuvõtjalt nõutakse selle kohustuse täitmist. Kohustist ei arveldata tehingu vastaspoolega või seda ei kustutata muul viisil määramiskuupäeval;

(b) (majandus)üksuse enda omakapitaliinstrument on endiselt jõus ja turuosalisest vastuvõtja omandab instrumendiga seotud õigused ja kohustused. Instrumenti ei tühistata ega kustutata muul viisil määramiskuupäeval.

35 Isegi kui puudub jälgitav turg, mis annaks hinnateavet kohustise või (majandus)üksuse enda omakapitaliinstrumenti üleandmise kohta (nt kuna lepingupõhised või muud juriidilised piirangud takistavad selliste objektide üleandmist), võib selliste objektide puhul olla olemas jälgitav turg, kui need kuuluvad varana muudele osapooltele (nt ettevõtte võlakiri või (majandus)üksuse aktsiate ostuoptsioon).

36 (Majandus)üksus kasutab igal juhul maksimaalselt asjakohaseid jälgitavaid sisendeid ja minimaalselt mittejälgitavaid sisendeid, et saavutada õiglase väärtuse määramise eesmärk: määrata kindlaks hind, mille eest toimuks määramiskuupäeval, hetkel kehtivatel turutingimustel, turuosaliste vaheline tavapärane tehing kohustise või omakapitaliinstrumenti üleandmiseks.

Muudele osapooltele varana kuuluvad kohustised ja omakapitaliinstrumentid

37 Kui identse või sarnase kohustise või (majandus)üksuse enda omakapitaliinstrumenti üleandmiseks ei ole noteeritud hind kättesaadav ja muule osapooltele kuulub varana identne objekt, mõeldakse (majandus)üksus kohustise või omakapitaliinstrumenti õiglast väärtust turuosalise seisukohast, kellele kuulub varana identne objekt määramiskuupäeval.

38 Sellisel juhul mõeldakse (majandus)üksus kohustise või omakapitaliinstrumenti õiglast väärtust järgmiselt:

(a) kasutades muule osapooltele varana kuuluva identse objekti *aktiivsel turul* noteeritud hinda, kui see hind on kättesaadav;

▼ M33

- (b) kasutades muid jälgitavaid sisendeid, kui see hind ei ole kättesaadav, näiteks muule osapoolle varana kuuluva identse objekti mitteaktiivsel turul noteeritud hinda;
- (c) kui punktides a ja b nimetatud jälgitavad hinnad ei ole kättesaadavad, siis kasutades muud hindamistehnikat, näiteks:
 - (i) *tulumeetod* (nt nüüdisväärtuse meetod, mille puhul võetakse arvesse tulevase rahavoogusid, mida turuosaline eeldatavasti saaks talle varana kuuluvast kohustisest või omakapitaliinstrumentidest; vt lõiked B10 ja B11);
 - (ii) *turumeetod* (nt kasutades muule osapoolle varana kuuluvate sarnaste kohustiste või omakapitaliinstrumentide noteeritud hindu; vt lõiked B5–B7).

39 (Majandus)üksus korrigeerib muule osapoolle varana kuuluva kohustise või (majandus)üksuse enda omakapitaliinstrumenti noteeritud hinda üksnes siis, kui varale on iseloomulikud tegurid, mida ei saa kohustise või omakapitaliinstrumenti õiglase väärtuse määramisel rakendada. (Majandus)üksus tagab selle, et vara hind ei kajasta vara müüki takistava piirangu mõju. Tegurid, mis võivad viidata sellele, et vara noteeritud hinda tuleks korrigeerida, on muu hulgas järgmised:

- (a) vara noteeritud hind on seotud muule osapoolle varana kuuluva sarnase (kuid mitte identse) kohustise või omakapitaliinstrumentiga. Kohustisel või omakapitaliinstrumentil võib näiteks olla konkreetne tunnus (nt emitteerija krediitkvaliteet), mis erineb sellest, mis kajastub varana hoitava sarnase kohustise või omakapitaliinstrumenti õiglases väärtuses;
- (b) vara arvestusühik ei ole sama, mis kohustise või omakapitaliinstrumenti puhul. Mõnikord kajastab kohustiste puhul vara hind näiteks nii emitteerijalt saadaolevatest summadest kui ka kolmandate osapoolte krediitkvaliteeti parandavatest kokkulepetest koosneva pakme kombineeritud hinda. Kui kohustise arvestusühik ei ole seotud kombineeritud pakmega, on eesmärk mõõta emitteerija kohustise õiglase väärtust, mitte kombineeritud pakme õiglase väärtust. (Majandus)üksus korrigeerib seega sellisel juhul vara jälgitavat hinda, et kõrvaldada kolmandate osapoolte krediitkvaliteeti parandavate kokkulepete mõju.

Muudele osapooltele varana mittekuuluvad kohustised ja omakapitaliinstrumentid

40 **Kui identse või sarnase kohustise või (majandus)üksuse enda omakapitaliinstrumenti üleandmiseks ei ole noteeritud hind kättesaadav ja muule osapoolle ei kuulu varana identne objekt, mõõdab (majandus)üksus kohustise või omakapitaliinstrumenti õiglase väärtust, kasutades hindamistehnikat turuosalise seisukohast, kes on kohustise võlgu või kes on esitanud omakapitali suhtes nõude.**

41 (Majandus)üksus võib nüüdisväärtuse meetodi kasutamisel võtta näiteks arvesse üht järgmistest teguritest:

- (a) tulevane raha väljavoo, mis võib turuosalisel seoses kohustuse täitmisega eeldatavasti tekkida, kaasa arvatud hüvitis, mida turuosaline nõuaks kohustuse võtmise eest (vt lõiked B31–B33);

▼ M33

- (b) summa, mida turuosaline saaks identse kohustise või omakapitaaliinstrumendi sõlmimise või emiteerimise eest, kasutades eeldusi, mida turuosalisel kasutaksid identse objekti hinna määramisel (nt samade krediititunnuste olemasolu korral) põhiturul (või soodsaimal turul) samade lepingupõhiste tingimustega kohustise või omakapitaaliinstrumendi emiteerimise eest.

Mittetäitmise risk

- 42 **Kohustise õiglase väärtus kajastab *mittetäitmise riski* mõju. Mittetäitmise risk hõlmab, kuid mitte ainult, (majandus)üksuse enda krediidiriski (määratletud IFRS 7-s *Finantsinstrumendid – avalikustatav teave*). Eeldatakse, et mittetäitmise risk on enne ja pärast kohustise üleandmist samasugune.**

- 43 Kohustise õiglase väärtuse määramisel võtab (majandus)üksus arvesse enda krediidiriski (krediidikõlblikkust) ja selliste muude tegurite mõju, mis võivad mõjutada kohustise täitmise või täitmata jätmise tõenäosust. See mõju võib olla kohustisest olenevalt erinev, näiteks:

- (a) kas kohustis on kohustus anda üle raha (finantskohustis) või kohustus anda üle kaupu või teenuseid (mittefinantskohustis);

- (b) kohustisega seotud krediitkvaliteeti parandavate kokkulepete tingimused.

- 44 Kohustise õiglase väärtus kajastab mittetäitmise riski mõju kohustise arvestusühiku põhisel. Sellise kohustise korral, mis on emiteeritud koos kolmanda osapoole krediitkvaliteeti parandava lahutamatu kokkuleppega, mida arvestatakse kohustisest eraldi, ei võta emiteerija krediitkvaliteeti parandava kokkuleppe (nt kolmanda osapoole võla garantii) mõju kohustise õiglase väärtuse määramisel arvesse. Juhul kui krediitkvaliteeti parandavat kokkulepet arvestatakse kohustisest eraldi, võtab emiteerija kohustise õiglase väärtuse määramisel arvesse enda, mitte kolmandast osapoolast garantiid krediitkõlblikkust.

Kohustise või (majandus)üksuse enda omakapitaaliinstrumendi üleandmist takistav piirang

- 45 Kohustise või (majandus)üksuse enda omakapitaaliinstrumendi õiglase väärtuse määramisel ei kasuta (majandus)üksus objekti üleandmist takistava piirangu olemasoluga seoses eraldi sisendit ega korrigeeri vastavalt muid *sisendeid*. Kohustise või (majandus)üksuse enda omakapitaaliinstrumendi üleandmist takistava piirangu mõju kajastatakse kas kaudselt või otseselt teistes õiglase väärtuse määramise sisendites.

- 46 Näiteks nõustuvad nii võlausaldaja kui ka võlgnik tehingupäeval kohustise eest tasutava tehinguhinnaga, olles täiesti teadlikud, et kohustus sisaldab selle üleandmist takistavat piirangut. Kuna tehinguhind sisaldab piirangut, ei nõuta üleandmise piirangu mõju kajastamiseks eraldi sisendi kasutamist ega olemasoleva sisendi korrigeerimist tehingupäeval. Sarnaselt ei nõuta järgmistel mõõtmiskuupeavadel eraldi sisendi kasutamist või olemasoleva sisendi korrigeerimist, et kajastada üleandmise piirangu mõju.

▼ **M33****Nõudetunnusega finantskohustis**

- 47 Nõudetunnusega finantskohustise (nt nõudmiseni hoius) õiglane väärtus ei ole madalam kui nõudmisel tasumisele kuuluv summa, mida diskonteeritakse alates esimesest kuupäevast, mil võidakse summa tasumist nõuda.

Rakendamine finantsvarade või –kohustiste suhtes, mida võib tasaarveldada tururiske või vastaspoole krediidiriski sisaldavate positsioonide suhtes

- 48 (Majandus)üksus, kellele kuulub finantsvarade või –kohustiste rühm, on avatud tururiskidele (määratletud IFRS 7-s) ja iga vastaspoole krediidiriskile (määratletud IFRS 7-s). Kui (majandus)üksus juhib seda finantsvarade või –kohustiste rühma kas oma tururiskidele või krediidiriskile avatud netopositsiooni põhjal, on (majandus)üksusel lubatud rakendada õiglase väärtuse mõõtmisel käesolevas IFRSis sätestatud erandit. Selle erandiga lubatakse (majandus)üksusel mõõta finantsvarade või –kohustiste rühma õiglast väärtust hinna põhjal, mis saadakse mõõtmiskuupäeval, hetkel kehtivatel turutingimustel, toimivas turuosaliste vahelises tavapärase tehingus konkreetse riskipositsiooni puhul pika netopositsiooni (nt vara) müümisel või lühikese netopositsiooni (nt kohustis) üleandmisel. (Majandus)üksus mõõdab seega finantsvarade ja –kohustiste rühma õiglast väärtust kooskõlas sellega, kuidas turuosalisel määraksid neto riskipositsiooni hinna mõõtmiskuupäeval.

- 49 (Majandus)üksusel on lubatud kasutada lõikes 48 sätestatud erandit üksnes juhul, kui (majandus)üksus täidab kõik järgmised tingimused:

- (a) juhib finantsvarade ja –kohustiste rühma (majandus)üksuse konkreetsele tururiskile (või konkreetsetele tururiskidele) või konkreetse vastaspoole krediidiriskile avatud netopositsiooni põhjal kooskõlas (majandus)üksuse dokumenteeritud riskijuhtimise või investimisstrateegiaga;
- (b) annab selle põhjal finantsvarade ja –kohustiste rühma kohta teavet (majandus)üksuse juhtkonna võtmeisikutele vastavalt IAS 24-s *Seotud osapooli käsitleva teabe avalikustamine* esitatud määratlusele ja
- (c) on kohustatud mõõtma neid finantsvarasid ja –kohustisi finantsseisundi aruandes õiglases väärtuses iga aruandeperioodi lõpus või teeb seda vabatahtlikult.

- 50 Lõikes 48 sätestatud erand ei kehti finantsaruande esitusviisi puhul. Mõnikord erineb finantsseisundi aruandes finantsinstrumenti esitusviisi alus finantsinstrumentide mõõtmise alusest, näiteks kui IFRSiga ei nõuta või lubata finantsinstrumentide esitamist netosummana. Sel juhul võib olla (majandus)üksusel vajalik jaotada portfelli tasemel tehtud korrigeerimised (vt lõiked 53–56) üksikutele varadele või kohustistele, mis moodustavad finantsvarade ja –kohustiste rühma, mida juhitakse (majandus)üksuse neto riskipositsiooni põhjal. (Majandus)üksus teostab sellised jaotamised mõistlikult ja järjepidevalt, kasutades konkreetsetes olukorras sobivaid meetodeid.

▼ **M33**

- 51 (Majandus)üksus teeb lõikes 48 sätestatud erandi kasutamiseks arvestusmeetoditega seotud otsuseid kooskõlas IAS 8-ga *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead*. Erandit kasutav (majandus)üksus rakendab vajaduse korral seda arvestusmeetodit, kaasa arvatud oma põhimõtteid, et tagada konkreetse portfelli puhul pakkumise-küsimise korrigeerimiste (vt lõiked 53–55) ja krediidi korrigeerimiste (vt lõige 56) järjepidev jaotamine perioodist perioodi.

▼ **M53**

- 52 Lõikes 48 sätestatud erandit rakendatakse üksnes IFRS 9 *Finantsinstrumendid* (või kui IFRS 9 ei ole veel vastu võetud, siis IAS 39 *Finantsinstrumendid: kajastamine ja mõõtmine*) rakendusalasasse kuuluvate finantsvarade, finantskohustiste ja muude lepingute suhtes. Viiteid finantsvaradele ja -kohustistele paragrahvides 48–51 ja 53–56 tuleks käsitada selliselt, et need kehtivad kõigi IFRS 9 (või kui IFRS ei ole veel vastu võetud, siis IAS 39) rakendusalasasse kuuluvate ja sellega kooskõlas arvestatavate lepingute suhtes, olenemata sellest, kas need vastavad IAS 32-s *Finantsinstrumendid: esitamine* esitatud finantsvarade või -kohustiste määratlusele.

▼ **M33****Avatus tururiskidele**

- 53 Lõikes 48 sätestatud erandi kasutamisel sellise finantsvarade või -kohustiste rühma õiglase väärtuse määramiseks, mida juhitakse (majandus)üksuse konkreetsele tururiskile (või konkreetsetele tururiskidele) avatud netopositsiooni põhjal, rakendab (majandus)üksus pakutavasse-küsitavasse hinnavahele jäävat hinda, mis kajastab kõige paremini õiglast väärtust olukorras, kus (majandus)üksus on nendele tururiskidele avatud (vt lõiked 70 ja 71).

- 54 Lõikes 48 sätestatud erandi kasutamisel tagab (majandus)üksus, et tururisk (või -riskid), millele (majandus)üksus on selle finantsvarade ja -kohustiste rühma kaudu avatud, on sisuliselt sama(d). (Majandus)üksus ei kombineeriks näiteks finantsavaraga seotud intressiriski finantskohustisega seotud kauba hinna riskiga, kuna see ei vähendaks (majandus)üksuse avatust intressiriskile ega kauba hinna riskile. Lõikes 48 sätestatud erandi kasutamisel võetakse finantsvarade ja -kohustiste rühma õiglase väärtuse määramisel arvesse kõiki tururiski erinevatest parameetritest tulenevaid baasriske.

- 55 Sarnaselt on (majandus)üksuse konkreetsele tururiskile (või konkreetsetele tururiskidele) finantsvaradest ja -kohustistest tuleneva avatuse kestus põhimõtteliselt sama. Näiteks (majandus)üksus, kes kasutab 12-kuulist futuurlepingut selliste rahavoogude puhul, mis on seotud finantsvaradest ja -kohustistest koosnevasse rühma kuuluva viieaastase finantsinstrumendi intressiriski 12-kuulise positsiooniga, mõõdab 12-kuulise intressiriski positsiooni õiglast väärtust netobaasil ja ülejäänud intressiriski positsiooni (st aastad 2–5) brutobaasil.

Avatus konkreetse vastaspoole krediidiriskile

- 56 Lõikes 48 sätestatud erandi kasutamisel konkreetse vastaspoolega sõlmitud finantsvarade ja -kohustiste grupi õiglase väärtuse määramiseks, võtab (majandus)üksus õiglase väärtuse määramisel arvesse

▼ M33

(majandus)üksuse netopositsiooni mõju selle vastaspoole krediidiriskile või vastaspoole netopositsiooni mõju (majandus)üksuse krediidiriskile, kui turuosalistel võtaksid arvesse olemasolevaid kokkuleppeid, mis vähendavad makseraskuste korral krediidiriski (nt koondtasarvelduse kokkulepe vastaspoolega või kokkulepe, millega nõutakse tagatise vahetamist vastavalt iga osapoole netopositsioonile teise osapoole krediidiriski suhtes). Õiglase väärtuse mõõtmine kajastab turuosaliste hinnanguid tõenäosuse kohta, et selline kokkulepe on makseraskuste korral juriidiliselt jõustatav.

Õiglane väärtus esmasel kajastamisel

- 57 Vara omandamisel või kohustise võtmisel selle vara või kohustisega seotud vahetustehingu käigus on tehinguhinnaks hind, mis makstakse vara omandamiseks või saadakse kohustise võtmiseks (*sisenemishind*). Vara või kohustise õiglaseks väärtuseks on seevastu hind, mis saadakse vara müügil või makstakse kohustise üleandmisel (*väljumishind*). (Majandus)üksused ei müü varasid tingimata selle hinna eest, millega need omandati. Sarnaselt ei anna (majandus)üksused kohustusi tingimata üle selle hinna eest, mis saadi nende võtmise eest.
- 58 Paljudel juhtudel on tehinguhind võrdne õiglase väärtusega (nt kui vara ostutehing toimub tehingupäeval turul, kus vara müüakse).
- 59 Selleks et määrata kindlaks, kas õiglane väärtus on esmasel kajastamisel võrdne tehinguhinnaga, võtab (majandus)üksus arvesse tehingule ning varale ja kohustisele iseloomulikke tegureid. Lõikes B4 kirjeldatakse olukordi, milles tehinguhind ei pruugi väljendada vara või kohustise õiglast väärtust esmasel kajastamisel.
- 60 Kui muus IFRSis nõutakse (majandus)üksuselt vara või kohustise mõõtmist esmalt õiglases väärtuses või lubatakse tal seda teha ja tehinguhind erineb õiglasest väärtusest, kajastab (majandus)üksus saadavat kasumit või kahjumit kasumiaruandes, kui kõnealuses IFRSis ei ole sätestatud teisiti.

Hindamistehnikad

- 61 (Majandus)üksus rakendab hindamistehnikaid, mis on asjaomases olukorras sobilikud ja mille puhul on olemas piisavalt andmeid õiglase väärtuse mõõtmiseks, kasutades maksimaalselt asjakohaseid jälgitavaid sisendeid ja minimaalselt mittejälgitavaid sisendeid.
- 62 Hindamistehnika kasutamise eesmärk on määrata hind, mille eest toimuks mõõtmiskuupäeval, hetkel kehtival turutingimustel, turuosaliste vaheline tavapärane tehing vara müügiks või kohustise üleandmiseks. Kolm laialt kasutatavat hindamistehnikat on turumeetod, *kulumeetod* ja *tulumeetod*. Nende meetodite põhiaspektid on esitatud kokkuvõtlikult lõigetes B5–B11. (Majandus)üksus kasutab õiglase väärtuse mõõtmiseks hindamistehnikaid, mis on kooskõlas ühe või mitme nimetatud meetodiga.

▼ M33

63 Mõnikord sobib üksainus hindamistehnika (nt kui vara või kohustise hindamisel kasutatakse identsete varade või kohustiste aktiivsel turul noteeritud hindu). Muudel juhtudel on asjakohane kasutada mitut hindamistehnikat (nt raha teeniva üksuse hindamisel). Kui õiglase väärtuse määramiseks kasutatakse mitut hindamistehnikat, hinnatakse tulemusi (st õiglase väärtuse vastavaid tõendeid) saadud väärtuste vahemiku mõistlikkuse põhjal. Õiglase väärtus on selles vahemikus asetsev punkt, mis kajastab neis tingimustes kõige paremini õiglast väärtust.

64 Kui tehinguhinnaks on õiglase väärtus esmasel kajastamisel ja õiglase väärtuse määramiseks hilisematel perioodidel rakendatakse hindamistehnikat, milles kasutatakse mittejälgitavaid sisendeid, reguleeritakse hindamistehnikat nii, et esmasel kajastamisel on hindamistehnika tulemus võrdne tehinguhinnaga. Reguleerimisega tagatakse, et hindamistehnika kajastab tegelikke turutingimusi, ja see aitab (majandus)üksusel kindlaks määrata, kas hindamistehnikat on vaja korrigeerida (nt varal või kohustisel võib esineda tunnus, mida hindamistehnika ei hõlma). Kui (majandus)üksus rakendab pärast esmast kajastamist õiglase väärtuse määramisel mittejälgitavaid sisendeid kasutavat hindamistehnikat (või -tehnikaid), tagab (majandus)üksus, et need hindamistehnikad kajastavad määramiskuupäeval jälgitavaid turuandmeid (nt samase vara või kohustise hind).

65 Õiglase väärtuse määramiseks kasutatavaid hindamistehnikaid rakendatakse järjepidevalt. Hindamistehnika või selle rakendusviisi muutmine (nt selle osatähtsuse muutmine, kui kasutatakse mitut hindamistehnikat, või hindamistehnika suhtes rakendatud korrigeerimise muutmine) on asjakohane, kui muutuse tulemusena saadakse väärtus, mis on neis tingimustes õiglasele väärtusele sama või rohkem iseloomulik. Sellega võib tegemist olla juhul, kui toimub mõni alljärgnevatest sündmustest:

- (a) tekivad uued turud;
- (b) uus teave muutub kättesaadavaks;
- (c) eelnevalt kasutatud teave ei ole enam kättesaadav;
- (d) hindamistehnikaid täiustatakse või
- (e) turutingimused muutuvad.

66 Hindamistehnika või selle rakendusviisi muutmisest tulenevaid parandusi arvestatakse arvestushinnangus toimunud muutusena kooskõlas IAS 8-ga. IAS 8 kohaselt avalikustatavat teavet arvestushinnangus toimunud muutuse kohta ei tule esitada paranduste puhul, mis tulenevad hindamistehnika või selle rakendusviisi muutmisest.

Hindamistehnikate sisendid

Üldpõhimõtted

67 Õiglase väärtuse määramiseks rakendatavate hindamistehnikate puhul kasutatakse maksimaalselt asjakohaseid jälgitavaid sisendeid ja minimaalselt mittejälgitavaid sisendeid.

68 Turud, kus teatavate varade ja kohustiste (nt finantsinstrumentide) puhul võivad sisendid olla jälgitavad, on muu hulgas näiteks valuutaturud, vahendajaturud, maakleriturud ja otseturud (vt lõige B34).

▼ M33

- 69 (Majandus)üksus valib sisendid, mis on kooskõlas vara või kohustise tunnustega, mida turuosalised võtaksid arvesse vara või kohustisega tehtavas tehingus (vt lõiked 11 ja 12). Mõnikord tehakse nende tunnuste tõttu korrigeerimine, näiteks ülekurs või allahindlus (nt kontrolli ülekurs või mittekontrolliva osaluse allahindlus). Õiglase väärtuse määramisel ei võeta siiski arvesse ülekursi või allahindlust, mis ei ole kooskõlas sellise IFRSi kohase arvestusühikuga, millega nõutakse või lubatakse õiglase väärtuse määramist (vt lõiked 13 ja 14). Õiglase väärtuse määramisel ei ole lubatud kasutada selliseid ülekursse või allahindlusi, mis kajastavad suurust (majandus)üksuse osaluse tunnusena (täpsemalt blokeerimistegurit, millega korrigeeritakse vara või kohustise noteeritud hinda, sest turu tavapärane päevane kauplemissuht ei ole (majandus)üksuse osaluse suuruse jaoks piisav, nagu on kirjeldatud lõikes 80), mitte vara või kohustise tunnusena (nt kontrolli ülekursi, kui mõõdetakse kontrolliva osaluse õiglast väärtust). Kui vara või kohustise puhul on olemas aktiivsel turul noteeritud hind (st *1. taseme sisend*), kasutab (majandus)üksus õiglase väärtuse määramisel seda hinda igal juhul ilma korrigeerimata, välja arvatud lõikes 79 sätestatud juhtudel.

Pakkumishinnal ja küsitaval hinnal põhinevad sisendid

- 70 Kui õiglases väärtuses mõõdetaval varal või kohustisel on pakkumishind ja küsitav hind (nt sisend vahendajaturul), siis kasutatakse õiglase väärtuse määramiseks pakutavas-küsitavas hinnavahe asetsevat hinda, mis on selles olukorras õiglasele väärtusele kõige iseloomulikum, olenemata sellest, millisele tasemele sisend õiglase väärtuse hierarhias liigitatakse (st 1., 2. või 3. tase; vt lõiked 72–90). Pakkumishindade kasutamine varaposisioonide puhul ja küsitavate hindade kasutamine kohustiste positsioonide puhul on lubatud, kuid mitte nõutud.

- 71 Käesolevas IFRSis ei välistata keskmiste turuhindade või muude hinnakokkulepete kasutamist, mida turuosalised kasutavad praktilise vahendina pakutava-küsitava hinnavahe paikneva õiglase väärtuse määramiseks.

Õiglase väärtuse hierarhia

- 72 Õiglase väärtuse määramise ja sellega seotud avalikustatava teabe järjepidevuse ning võrreldavuse parandamiseks sätestatakse käesolevas IFRSis õiglase väärtuse hierarhia, mille kohaselt liigitatakse õiglase väärtuse määramiseks kasutatavad hindamistehnikate sisendid kolmele tasemele (vt lõiked 76–90). Õiglase väärtuse hierarhias paigutatakse kõrgeimale kohale identsete varade ja kohustiste aktiivsetel turgudel noteeritud (korrigeerimata) hinnad (*1. taseme sisendid*) ja madalaimale kohale mittejalgitavad sisendid (*3. taseme sisendid*).

- 73 Mõnikord võib vara või kohustise õiglase väärtuse määramiseks kasutatavad sisendid liigitada õiglase väärtuse hierarhia eri tasemetele. Sel juhul liigitatakse õiglase väärtuse määramine tervikuna samale õiglase väärtuse hierarhia tasemele, millel on madalaima taseme sisend, mis on kogu määramise seisukohast oluline. Konkreetse sisendi olulisuse hindamine määramise seisukohast tervikuna nõuab hinnangute andmist, milles võetakse arvesse varale või kohustisele iseloomulikke tegureid. Määra kindlaks õiglase väärtuse hierarhia taset, millele õiglase väärtuse määramine liigitatakse, ei võeta arvesse õiglasel väärtusel põhinevate määramiste saavutamiseks tehtud korrigeerimisi, näiteks müügikulutusi, kui mõõdetakse õiglast väärtust, millest on müügikulutused maha arvatud.

▼ M33

74 Sobivate hindamistehnikate valikut võivad mõjutada asjakohaste sisendite kättesaadavus ja nende suhteline subjektiivsus (vt lõige 61). Õiglase väärtuse hierarhias asetatakse siiski kõrgemale kohale hindamistehnikate sisendid, mitte õiglase väärtuse mõõtmiseks kasutatavad hindamistehnikad. Näiteks võidakse nüüdisväärtuse meetodi põhjal väljatöötatud õiglase väärtuse mõõtmine liigitada 2. või 3. tasemele, olenevalt sisenditest, mis on kogu mõõtmise seisukohast olulised, ja õiglase väärtuse hierarhia tasemest, millele need sisendid on liigitatud.

75 Kui jälgitavat sisendit tuleb mittejälgitava sisendi alusel korrigeerida ja selle korrigeerimise tulemusel saadakse oluliselt kõrgem või madalam õiglane väärtus, liigitatakse mõõtmistulemus õiglase väärtuse hierarhia 3. tasemele. Kui turuosaline võtaks näiteks vara hinna prognoosimisel arvesse vara müügi piirangu mõju, korrigeeriks (majandus)üksus selle piirangu mõju kajastamiseks noteeritud hinda. Kui noteeritud hind on 2. taseme sisend ja korrigeerimine on mittejälgitav sisend, mis on kogu mõõtmise seisukohast oluline, liigitatakse mõõtmine õiglase väärtuse hierarhia 3. tasemele.

1. taseme sisendid

76 1. taseme sisendid on identsete varade või kohustiste (korrigeerimata) noteeritud hinnad aktiivsetel turgudel, millele (majandus)üksus omab mõõtmiskuupäeval juurdepääsu.

77 Noteeritud hind aktiivsel turul on kõige usaldusväärsem tõend õiglase väärtuse kohta ja seda kasutatakse õiglase väärtuse mõõtmiseks kättesaadavuse korral korrigeerimata, välja arvatud lõikes 79 sätestatud juhul.

78 1. taseme sisend on kättesaadav paljude finantsvarade ja -kohustiste puhul, millest mõnda võidakse vahetada mitmel aktiivsel turul (nt eri börsidel). Seepärast asetatakse 1. tasemel rõhk mõlema alljärgneva kindlaksmääramisele:

(a) vara või kohustise põhiturg või põhituru puudumisel vara või kohustise soodsaim turg ja

(b) kas (majandus)üksus saab mõõtmiskuupäeval sõlmida vara või kohustisega seotud lepingu sellel turul valitseva hinna eest.

79 (Majandus)üksus ei korrigeeri 1. taseme sisendit, välja arvatud järgmistel juhtudel:

(a) kui (majandus)üksus omab palju sarnaseid (kuid mitte identseid) varasid või kohustisi (nt võlaväärtpaberid), mida mõõdetakse õiglaselt väärtuses, ja iga sellise üksiku vara või kohustise puhul on aktiivsel turul noteeritud hind olemas, kuid mitte lihtsalt kättesaadav (st võttes arvesse (majandus)üksusele kuuluvate sarnaste varade või kohustiste suurt hulka, oleks raske saada iga üksiku vara või kohustise hinnateavet mõõtmiskuupäeval). Sel juhul võib (majandus)üksus kasutada praktilise vahendina õiglase väärtuse

▼ **M33**

mõõtmisel alternatiivset hindamismeetodit, mis ei põhine üksnes noteeritud hindadel (nt hindamismatriks). Alternatiivse hindamismeetodi kasutamise tulemusena liigitatakse õiglase väärtuse mõõtmine siiski õiglase väärtuse hierarhia madalamale tasemele;

(b) kui aktiivsel turul noteeritud hind ei väljenda õiglast väärtust mõõtmiskuupäeval. See võib juhtuda näiteks siis, kui olulised sündmused (näiteks tehingud otseturul, tehingud maakleriturul või teavitused) toimuvad pärast turu sulgemist, kuid enne mõõtmiskuupäeva. (Majandus)üksus kehtestab poliitika nende sündmuste kindlakstegemiseks, mis võiksid õiglase väärtuse mõõtmist mõjutada, ja rakendab seda poliitikat järjepidevalt. Kui noteeritud hinda korrigeeritakse uue teabe suhtes, saadakse korrigeerimise tulemusena siiski õiglase väärtuse mõõtmine, mis liigitatakse õiglase väärtuse hierarhia madalamale tasemele;

(c) kui kohustise õiglase väärtuse või (majandus)üksuse enda omakapitaliinstrumendi õiglase väärtuse mõõtmisel kasutatakse aktiivsel turul varana kaubeldava identse objekti noteeritud hinda ja seda hinda tuleb korrigeerida objektile või varale iseloomulike tegurite suhtes (vt lõige 39). Kui vara noteeritud hinna korrigeerimist ei nõuta, saadakse tulemuseks õiglase väärtuse mõõtmine, mis liigitatakse õiglase väärtuse hierarhia 1. tasemele. Noteeritud hinna korrigeerimise tulemusena saadakse siiski õiglase väärtuse mõõtmine, mis liigitatakse õiglase väärtuse hierarhia madalamale tasemele.

80 Kui (majandus)üksusele kuulub positsioon ühesainsas varas või kohustises (k.a positsioon, mis koosneb suurest hulgast identsetest varadest või kohustistest, näiteks finantsinstrumentide omamine) ja vara või kohustisega kaubeldakse aktiivsel turul, mõõdetakse vara või kohustise õiglast väärtust 1. tasemel üksiku vara või kohustise noteeritud hinna ja (majandus)üksusele kuuluva hulga alusel. See kehtib isegi juhul, kui turu tavapärane päevane kauplemismaht ei ole olemasoleva hulga jaoks piisav ja korralduste andmine positsiooni müügiks ühesainsas tehingus võib noteeritud hinda mõjutada.

2. taseme sisendid

81 2. taseme sisendid on muud sisendid kui 1. tasemele liigitatud noteeritud hinnad ja need on vara või kohustise puhul kas otseselt või kaudselt jälgitavad.

82 Kui varal või kohustisel on kindel (lepingupõhine) tähtaeg, peab 2. taseme sisend olema jälgitav praktiliselt kogu vara või kohustise perioodi jooksul. 2. taseme sisendid on muu hulgas järgmised:

(a) sarnaste varade või kohustiste noteeritud hinnad aktiivsetel turgudel;

▼ M33

- (b) identsete või sarnaste varade või kohustiste noteeritud hinnad mitteaktiivsetel turgudel;
 - (c) muud sisendid kui noteeritud hinnad, mis on vara või kohustise puhul jälgitavad, näiteks:
 - (i) intressimäärad ja turukõverad, mis on üldkasutatavate ajavahemike järel jälgitavad;
 - (ii) kaudne volatiilsus ja
 - (iii) kredidivahed;
 - (d) *turupõhised sisendid.*
- 83 2. taseme sisendite korrigeerimine on varale või kohustisele iseloomulikest teguritest olenevalt erinev. Need tegurid on muu hulgas järgmised:
- (a) vara seisukord või asukoht;
 - (b) ulatus, mil määral on sisendid seotud vara või kohustisega võrreldavate objektidega (k.a lõikes 39 kirjeldatud tegurid); ja
 - (c) tegevusmaht või -tase turgudel, kus sisendeid jälgitakse.
- 84 Kogu mõõtmise seisukohast olulise 2. taseme sisendi korrigeerimise tulemusena võidakse saada õiglase väärtuse mõõtmine, mis liigitatakse õiglase väärtuse hierarhia 3. tasemele, kui korrigeerimisel kasutatakse olulisi mittejälgitavaid sisendeid.
- 85 Lõikes B35 kirjeldatakse 2. taseme sisendite kasutamist teatavate varade ja kohustiste puhul.
- 3. taseme sisendid**
- 86 3. taseme sisendid on vara või kohustise puhul mittejälgitavad sisendid.
- 87 Mittejälgitavaid sisendeid kasutatakse õiglase väärtuse mõõtmiseks juhul, kui asjakohased jälgitavad sisendid ei ole kättesaadavad, võttes seega arvesse olukorrad, kus mõõtmiskuupäeval toimub vara või kohustise puhul vähene turutegevus või seda ei toimu üldse. Õiglase väärtuse mõõtmise eesmärk jääb siiski samaks, st väljumishind mõõtmiskuupäeval sellise turuosalise seisukohast, kellele kuulub vara või kes on kohustise võlg. Seega kajastavad mittejälgitavad sisendid eeldusi, mida turuosalisel kasutaksid vara või kohustise hinna määramisel, sealhulgas eeldused riski kohta.

▼ M33

88 Eeldused riski kohta hõlmavad riski, mis on omane õiglase väärtuse mõõtmiseks kasutatavale konkreetsele hindamistehnikale (nt hindamis-mudel), ja riski, mis on omane hindamistehnika sisenditele. Mõõtmine, mida ei korrigeerita riski suhtes, ei kujutaks endast õiglase väärtuse mõõtmist, kui turuosalisel kasutaksid vara või kohustise hinna määramisel korrigeerimist. Mõõtmist võib olla vajalik korrigeerida riski suhtes näiteks juhul, kui mõõtmine on väga ebakindel (nt kui tegevusmaht või -tase on olulisel määral langenud võrreldes vara või kohustise või sarnaste varade või kohustiste tavapärase turutegevusega ja kui (majandus)üksus on teinud kindlaks, et tehinguhind või noteeritud hind ei kajasta õiglast väärtust, nagu on kirjeldatud lõigetes B37–B47).

89 (Majandus)üksus töötab välja mittejälgitavad sisendid, kasutades selles olukorras parimat kättesaadavat teavet, mis võib sisaldada ka (majandus)üksuse enda andmeid. Mittejälgitavate sisendite väljatöötamist võib (majandus)üksus alustada enda andmetega, kuid ta korrigeerib neid andmeid, kui mõistlikult kättesaadav teave näitab, et teised turuosalisel kasutaksid erinevaid andmeid või (majandus)üksuse puhul on tegemist erilise teguriga, mis ei ole teistele turuosalistele kättesaadav (nt (majandus)üksusele iseloomulik koostoime). (Majandus)üksus ei pea tegema liigseid jõupingutusi, et saada teavet turuosaliste eelduste kohta. (Majandus)üksus võtab siiski arvesse kogu mõistlikult kättesaadava teabe turuosaliste eelduste kohta. Eespool kirjeldatud viisil väljatöötatud mittejälgitavaid sisendeid käsitatakse turuosaliste eeldustena ja need vastavad õiglase väärtuse mõõtmise eesmärgile.

90 Lõikes B36 kirjeldatakse 3. taseme sisendite kasutamist teatavate varade ja kohustiste puhul.

AVALIKUSTAMINE

91 (Majandus)üksus avalikustab teabe, mis aitab tema finantsaruannete kasutajatel hinnata mõlemat alljärgnevat:

(a) varade ja kohustiste puhul, mida mõõdetakse õiglases väärtuses korduval või ühekordsel alusel finantsseisundi aruandes pärast esmast kajastamist, hindamistehnikad ja nende mõõtmiste väljatöötamiseks kasutatavad sisendid;

(b) korduvate õiglase väärtuse mõõtmiste puhul, kus kasutatakse olulisi mittejälgitavaid sisendeid (3. tasand), mõõtmiste mõju perioodi kasumile või kahjumile või muule koondkasumile.

▼ M33

92 Lõikes 91 seatud eesmärkide täitmiseks võtab (majandus)üksus arvesse kõiki järgmisi tegureid:

- (a) avalikustamisnõuete täitmiseks vajalik detailsusaste;
- (b) kui palju tähelepanu tuleb pöörata eri nõuetele;
- (c) kui palju tuleb andmeid summeerida või eristada ja
- (d) kas finantsaruannete kasutajad vajavad avalikustatava kvantitatiivse teabe hindamiseks lisateavet.

Kui kooskõlas käesoleva IFRSi ja teiste IFRSidega avalikustatav teave on lõikes 91 esitatud eesmärkide täitmiseks ebapiisav, avalikustab (majandus)üksus nende eesmärkide täitmiseks vajaliku lisateabe.

93 Lõikes 91 seatud eesmärkide täitmiseks avalikustab (majandus)üksus iga vara ja kohustise liigi kohta (vt lõikes 94 esitatud teave varade ja kohustiste asjakohaste liikide kindlaksmääramise kohta), mida mõõdetakse õiglases väärtuses (k.a käesoleva IFRSi rakendusallasse kuuluvad õiglase väärtuse mõõtmised) finantsseisundi aruandes pärast esmast kajastamist, vähemalt järgmise teabe:

- (a) korduvate ja ühekordsete õiglase väärtuse mõõtmiste puhul õiglase väärtuse mõõtmine aruandeperioodi lõpus ja ühekordsete õiglase väärtuse mõõtmiste puhul mõõtmise põhjused. Varade või kohustiste korduvad õiglase väärtused mõõtmised on need, mille kajastamist nõutakse või lubatakse teiste IFRSidega finantsseisundi aruandes iga aruandeperioodi lõpus. Varade või kohustiste ühekordsed õiglase väärtuse mõõtmised on need, mille kajastamist nõutakse või lubatakse teiste IFRSidega finantsseisundi aruandes konkreetsel juhul (nt kui (majandus)üksus mõeldab müügiiks hoitavat vara, millest on maha arvatud müügikulutused, kooskõlas IFRS 5-ga *Müügiiks hoitavad põhivarad ja lõpetatud tegevusvaldkonnad*, sest vara õiglase väärtus, millest on maha arvatud müügikulutused, on madalam selle bilansilisest (jääk)maksumusest);
- (b) korduvate ja ühekordsete õiglase väärtuse mõõtmiste puhul õiglase väärtuse hierarhia tase, millele liigitakse kogu õiglase väärtuse mõõtmine (1., 2. või 3. tase);
- (c) perioodi lõpus olemasolevate varade ja kohustiste puhul, mida mõõdetakse õiglases väärtuses korduval alusel, õiglase väärtuse hierarhia 1. ja 2. taseme vaheliste ülekandmise summad, nende ülekandmise põhjused ja (majandus)üksuse poliitika selle kindlaksmääramisel, millal tasemetevahelised ülekandmised on toimunud (vt lõige 95). Ülekandmised igale tasemele avalikustatakse ja neid käsitletakse eraldi igalt tasemelt tehtud ülekandmistest;

▼ M33

- (d) õiglase väärtuse hierarhia 2. ja 3. tasemele liigitatud korduvate ja ühekordsete õiglase väärtuse mõõtmiste puhul hindamistehnika(te) ja õiglase väärtuse mõõtmisel kasutatud sisendite kirjeldus. Juhul kui hindamistehnikat on muudetud (nt üleminek turumeetodilt tulumeetodile või täiendava hindamistehnika kasutamine), kajastab (majandus)üksus seda muutust ja selle põhjust (põhjust). Õiglase väärtuse hierarhia 3. tasemele liigitatud õiglase väärtuse mõõtmiste puhul esitab (majandus)üksus kvantitatiivse teabe õiglase väärtuse mõõtmisel kasutatud oluliste mittejälgitavate sisendite kohta. (Majandus)üksus ei pea looma kvantitatiivset teavet käesoleva avalikustamisnõude täitmiseks juhul, kui (majandus)üksus ei tööta õiglase väärtuse mõõtmisel välja kvantitatiivseid mittejälgitavaid sisendeid (nt kui (majandus)üksus kasutab varasemate tehingute hindu või kolmandate osapoolte teavet neid hindu või seda teavet korrigeerimata). Käesoleva teabe avalikustamisel ei saa (majandus)üksus siiski ignoreerida kvantitatiivseid mittejälgitavaid sisendeid, mis on õiglase väärtuse mõõtmise seisukohast olulised ja (majandus)üksusele mõistlikult kättesaadavad;
- (e) õiglase väärtuse hierarhia 3. tasemele liigitatud korduvate õiglase väärtuse mõõtmiste puhul algsaldode ja lõppsaldode võrdlus, avalikustades eraldi perioodi jooksul toimunud muutused, mis omistatakse järgmistele kirjetele:
- (i) kasumiaruandes kajastatud kõik perioodi kasumid või kahjumid ja kasumiaruande kirje(d), millel neid kasumeid või kahjumeid kajastatakse;
 - (ii) muus koondkasumis kajastatud kõik perioodi kasumid või kahjumid ja muu koondkasumi kirje(d), millel neid kasumeid või kahjumeid kajastatakse;
 - (iii) ostud, müügid, emissioonid ja arveldused (iga muutuse liik avalikustatakse eraldi);
 - (iv) õiglase väärtuse hierarhia 3. tasemele või sealt tehtud ülekandmise summad, ülekandmise põhjused ja (majandus)üksuse poliitika selle kindlaksmääramiseks, millal ülekandmised tasemete vahel toimusid (vt lõige 95). 3. tasemele tehtud ülekandmised avalikustatakse ja neid analüüsitakse eraldi 3. tasemelt tehtud ülekandmistest;
- (f) õiglase väärtuse hierarhia 3. tasemele liigitatud korduvate õiglase väärtuse mõõtmiste puhul punkti e alapunktis i nimetatud kasumiaruandes sisalduvad perioodi kasumite ja kahjumite koondsummad, mis on omistatavad realiseerimata kasumis või kahjumis toimunud muutusele, mis on seotud aruandeperioodi lõpus olemasolevate varade ja kohustistega, ja kasumiaruande kirje(d), millel neid realiseerimata kasumeid või kahjumeid kajastatakse;
- (g) õiglase väärtuse hierarhia 3. tasemele liigitatud korduvate ja ühekordsete õiglase väärtuse mõõtmiste puhul (majandus)üksuse kasutatud hindamisprotsesside kirjeldus (k.a näiteks see, kuidas (majandus)üksus teeb otsuse oma hindamispoliitika ja –menetluste kohta ning analüüsib õiglase väärtuse mõõtmistes toimunud muutusi perioodist perioodi);

▼ M33

(h) õiglase väärtuse hierarhia 3. tasemele liigitatud korduvate õiglase väärtuse mõõtmiste puhul:

(i) kõikide selliste mõõtmiste puhul jutustav kirjeldus õiglase väärtuse mõõtmise sensitiivsuse kohta mittejälgitavates sisendites toimunud muutuste suhtes, kui teistsugune muutus neis sisendites võib anda tulemuseks olulisel määral kõrgema või madalama õiglase väärtuse. Kui nende sisendite ja õiglase väärtuse mõõtmisel kasutatud muude mittejälgitavate sisendite vahel on teatavad seosed, kirjeldab (majandus)üksus ka neid omavahelisi seoseid ja seda, kuidas need võiksid võimendada või leevendada mittejälgitavates sisendites toimunud muutuste mõju õiglase väärtuse mõõtmisele. Selle avalikustamisnõude täitmiseks peab mittejälgitavates sisendites toimunud muutuste sensitiivsuse jutustav kirjeldus sisaldama vähemalt neid mittejälgitavaid sisendeid, mis avalikustatakse kooskõlas punktiga d;

(ii) finantsvarade ja –kohustiste puhul, kui ühe või mitme mittejälgitava sisendi muutmine eesmärgiga kajastada mõistlikult võimalikke alternatiivseid eeldusi muudaks olulisel määral õiglast väärtust, esitab (majandus)üksus selle fakti ja avalikustab nende muutuste mõju. (Majandus)üksus avalikustab selle, kuidas arvutati mõistlikult võimaliku alternatiivse eelduse kajastamiseks tehtud muudatuse mõju. Sel eesmärgil võetakse olulisuse hindamisel arvesse kasum või kahjum ja varade või kohustite kogusumma või juhul, kui õiglases väärtuses toimunud muutusi kajastatakse muus koondkasumis, omakapitali kogusumma;

(i) korduvate ja ühekordsete õiglase väärtuse mõõtmiste puhul, kui mittefinantsvara parim kasutus erineb tema hetke kasutusest, avalikustab (majandus)üksus selle asjaolu ja selle, miks mittefinantsvara kasutatakse viisil, mis erineb selle parimast kasutusest.

94

(Majandus)üksus määrab varade ja kohustiste asjakohased liigid kindlaks alljärgneva põhjal:

(a) vara või kohustise olemus, tunnused ja riskid ning

(b) õiglase väärtuse hierarhia tase, millele on õiglase väärtuse mõõtmine liigitatud.

Õiglase väärtuse hierarhia 3. tasemele liigitatud õiglase väärtuse mõõtmiste puhul võib liikide arv olla suurem, sest need mõõtmised on ebakindlamad ja subjektiivsemad. Selliste varade ja kohustiste asjakohaste liikide kindlaksmääramine, mille õiglase väärtuse mõõtmiste teave tuleb avalikustada, nõuab hinnangute andmist. Varade ja kohustiste liik nõuab sageli suuremat eristamist kui finantsseisundi aruandes esitatud kirjed. (Majandus)üksus esitab siiski teabe, mis on finantsseisundi aruandes esitatud kirjete võrdlemiseks piisav. Kui muus IFRSis on sätestatud vara või kohustise liik, võib (majandus)üksus kasutada seda liiki käesolevas IFRSis nõutud avalikustatava teabe esitamiseks, kui see liik vastab käesoleva lõike nõuetele.

▼ M33

- 95 (Majandus)üksus avalikustab oma poliitika selle kindlaksmääramisel, millal on õiglase väärtuse hierarhia tasemete vahelised ülekandmised toimunud kooskõlas lõike 93 punktiga c ja punkti e alapunktiga iv, ja järgib seda poliitikat järjepidevalt. Ülekandmiste kajastamise ajastamise poliitika peab olema sama nii tasemetele kui ka tasemetelt tehtud ülekandmiste puhul. Ajastamise kindlaksmääramise poliitika hõlmab muu hulgas näiteks alljärgnevat:
- (a) ülekandmist põhjustanud sündmuse või asjaolude muutumise kuupäev;
 - (b) aruandeperioodi algus;
 - (c) aruandeperioodi lõpp.
- 96 Kui (majandus)üksus teeb arvestusmeetodit puudutava otsuse kasutada lõikes 48 sätestatud vabastust, avalikustab ta selle asjaolu.
- 97 Iga vara ja kohustise liigi puhul, mida ei mõõdetata õiglases väärtuses finantsseisundi aruandes, kuid mille õiglase väärtus avalikustatakse, avalikustab (majandus)üksus lõike 93 punktides b, d ja i nõutud teabe. (Majandus)üksus ei pea siiski esitama kvantitatiivset avalikustatavat teavet oluliste mittejälgitavate sisendite kohta, mida kasutatakse õiglase väärtuse mõõtmiste puhul, mis on vastavalt lõike 93 punktile d liigitatud õiglase väärtuse hierarhia 3. tasemele. Selliste varade ja kohustiste puhul ei pea (majandus)üksus esitama käesoleva IFRSiga nõutud muud avalikustatavat teavet.
- 98 Kohustise puhul, mida mõõdetakse õiglases väärtuses ja mis on välja antud kolmanda osapoolle lahutamatu krediitlikvaliteeti parandava kokkuleppega, avalikustab emiteerija kõnealuse krediitlikvaliteeti parandava kokkuleppe olemasolu ja selle, kas see kajastub kohustise õiglase väärtuse mõõtmises.
- 99 (Majandus)üksus esitab käesolevas IFRSis nõutud avalikustatava kvantitatiivse teabe tabelina, välja arvatud juhul, kui muu vorming on asjakohasem.

Lisa A

Määratletud mõisted

Käesolev lisa on IFRSi lahutamatu osa.

aktiivne turg	Turg, kus toimuvad vara või kohustisega seotud tehingud piisava sagedusega ja piisavas mahus, et anda pidevalt teavet hinnakujunduse kohta.
kulumeetod	Hindamistehnika, mis kajastab summat, mida hetkel nõutaks vara teenindusvõime asendamiseks (seda nimetatakse sageli ka hetke asendusmaksumuseks).
sisenemishind	Hind, mis makstakse vara omandamisel või saadakse kohustise võtmisel vahetustehingus.
väljumishind	Hind, mis saadakse vara müügil või makstakse kohustise üleandmisel.
eeldatav rahavoog	Võimalike tulevaste rahavoogude tõenäosusega kaalutud keskmine väärtus (st jaotuse keskmine).

▼ M33

õiglane väärtus	Hind, mis saadakse vara müügil või makstakse kohustise üleandmisel mõõtmiskuupäeval turuosaliste vahelises tavapärase tehingus.
parim kasutus	Mittefinantsvarade selline kasutamine turuosaliste poolt, mis suurendab maksimaalselt vara või selle varade ja kohustiste rühma (nt äri) väärtust, kus vara hakatakse kasutama.
tulumeetod	Hindamistehnika, mis muudab tulevased summad (nt rahavood või tulud ja kulud) üheks hetke (st diskonteeritud) summaks. Õiglane väärtus määratakse kindlaks selle väärtuse põhjal, mis väljendab turu ootusi tulevaste summade kohta.
sisendid	Eeldused, mida turuosalisel kasutaksid vara või kohustise hinna määramisel, sealhulgas eeldused riski kohta, näiteks: (a) õiglase väärtuse mõõtmiseks kasutatavale konkreetsele hindamistehnikale (nt hindamismudel) omane risk ja (b) hindamistehnika sisenditele omane risk. Sisendid võivad olla kas jälgitavad või mittejälgitavad.
1. taseme sisendid	Identsete varade või kohustiste (korrigeerimata) noteeritud hinnad aktiivsetel turgudel, millele (majandus)üksusel on mõõtmiskuupäeval juurdepääs.
2. taseme sisendid	Muud sisendid kui 1. tasemele liigitatud noteeritud hinnad, mis on vara või kohustise puhul kas otsest või kaudselt jälgitavad.
3. taseme sisendid	Vara või kohustise mittejälgitavad sisendid.
turumeetod	Hindamistehnika, mis kasutab hindu ja muud asjakohast teavet, mis tulenevad identsete või võrreldavate (st sarnaste) varade, kohustiste või varade ja kohustiste rühmaga (nt äri) tehtud turutehingutest.
turupõhised sisendid	Sisendid, mis on korrelatsiooni või muid vahendeid kasutades tuletatud peamiselt jälgitavatest turuandmetest või põhinevad neil.

▼ **M33****turuosalised**

Ostjad ja müüjad vara või kohustise põhiturul (või soodsaimal turul), kellel on kõik järgmised tunnused:

- (a) nad on üksteisest sõltumatud, st nad ei ole seotud osapooled vastavalt IAS 24-s esitatud määratlusele, ehkki seotud osapoollega tehtud tehingu hinda võidakse kasutada õiglase väärtuse mõõtmise sisendina, kui (majandus)üksusel on tõendeid selle kohta, et tehing sõlmiti turutingimustel;
- (b) nad on teadlikud, omades mõistlikku arusaama vara või kohustise ja tehingu kohta, kasutades kogu olemasolevat teavet, sealhulgas teavet, mida võidakse saada hoolsuskohustuse täitmiseks tehtavate tavapäraste jõupingutuste tulemusena;
- (c) nad saavad sõlmida vara või kohustisega seotud tehingu;
- (d) nad on valmis sõlmima vara või kohustisega seotud tehingut, st nad on motiveeritud, kuid mitte sunnitud või muul viisil kohustatud seda tegema.

soodsaim turg

Turg, mille puhul on vara müügil saadav summa kõige suurem või kohustise üleandmisel makstav summa kõige väiksem pärast tehingu- ja transpordikulude arvessevõtmist.

mittetäitmise risk

Risk, et (majandus)üksus ei täida kohustust. Mittetäitmise risk hõlmab, kuid mitte ainult, (majandus)üksuse enda krediidiriski.

jälgitavad sisendid

Sisendid, mis töötatakse välja turuandmete (näiteks avalikult kättesaadav teave sündmuste või tehingute kohta) põhjal ja mis kajastavad eeldusi, mida turuosalised kasutaksid vara või kohustise hinna määramisel.

tavapärane tehing

Tehing, mille puhul eeldatakse avatust turule teataval ajavahemikul enne mõõtmiskuupäeva, et võtta arvesse turutegevust, mis on selliste varade või kohustistega seotud tehingute puhul tavapärased; see ei ole sunnitud tehing (nt sundlikvideerimine või hädamüük).

▼ **M33**

põhiturg	Suurima mahu ja tegevusaktiivsusega turg vara või kohustise puhul.
riskipreemia	Hüvitis, mida madala riskitaluvusega turuosalisel loodavad saada vara või kohustise rahavoogudes sisalduva ebakindluse eest. Seda nimetatakse ka riske arvestavaks korrigeerimiseks.
tehingukulutused	Vara müügilukulused või kohustise üleandmise kulud vara või kohustise põhiturul (või soodsaimal turul), mis on otseselt seotud vara müügiga või kohustise üleandmisega ja mis vastavad mõlemale järgmisele kriteeriumile: (a) nad tulenevad otseselt sellest tehingust ning on selle seisukohast olulised; (b) (majandus)üksus ei oleks neid teinud, kui ei oleks tehtud otsust vara müüa või kohustis üle anda (sarnased müügilukulustele vastavalt IFRS 5-s esitatud määratlusele).
transpordikulud	Kulud, mis tekkivad vara transportimisel hetke asukohast põhiturule (või soodsaimale turule).
arvestusühik	Tase, millel vara või kohustist kajastamise eesmärgil IFRSis summeeritakse või eristatakse.
mittejälgitavad sisendid	Sisendid, mille kohta puuduvad turuandmed ja mis töötatakse välja, kasutades parimat kättesaadavat teavet eelduste kohta, mida turuosalisel kasutaksid vara või kohustise hinna määramisel.

Lisa B

Rakendusjuhised

Käesolev lisa on IFRSi lahutamatu osa. Selles kirjeldatakse lõigete 1–99 rakendamist ja tal sama pädevus nagu IFRSi teistel osadel.

B1 Erinevates hindamisolukordades rakendatavad hinnangud võivad olla erinevad. Käesolevas lisas kirjeldatakse hinnanguid, mida võidakse rakendada siis, kui (majandus)üksus mõeldab õiglast väärtust erinevates hindamisolukordades.

▼ **M33****ÕIGLASE VÄÄRTUSE MÕÕTMISE MEETOD**

B2 Õiglase väärtuse mõõtmise eesmärk on määrata kindlaks hind, mille eest toimuks mõõtmiskuupäeval, hetkel kehtivatel turutingimustel, turuosaliste vaheline tavapärane tehing vara müügiks või kohustise üleandmiseks. Õiglase väärtuse mõõtmisel peab (majandus)üksus määrama kindlaks kõik järgmised tegurid:

- (a) konkreetne mõõdetav vara või kohustis (kooskõlas selle arvestusühikuga);
- (b) mittefinantsvara puhul mõõtmiseks sobiv hindamiseeldus (kooskõlas vara parima kasutusega);
- (c) vara või kohustise põhiturg (või soodsaim turg);
- (d) mõõtmiseks sobiv hindamistehnika (sobivad hindamistehnikad), võttes arvesse andmete kättesaadavust, mille aluse töötatakse välja sisendid, mis kajastavad eeldusi, mida turuosalisel kasutaksid vara või kohustise hinna määramisel, ja õiglase väärtuse hierarhia tase, millele sisendid on liigitatud.

MITTEFINANTSVARADE HINDAMISEELDUS (LÕIKED 31–33)

B3 Sellise mittefinantsvara õiglase väärtuse hindamiseelduse mõju, mida kasutatakse koos teiste varadega ühe rühmana (mis on paigaldatud või muul viisil kasutamiseks seadistatud) või koos teiste varade ja kohustistega (nt äri), sõltub olukorrast. Näiteks:

- (a) vara õiglase väärtus võib olla sama olenemata sellest, kas vara kasutatakse eraldi või koos teiste varadega või teiste varade ja kohustistega. See võib olla nii, kui vara on äri, mille juhtimist turuosalisel jätkavad. Sel juhul tuleb tehingu puhul hinnata äri tervikuna. Varade jätkuv kasutamine rühmana loob koostoime, mis on turuosalistele kättesaadav (st turuosaliste koostoime, mis peaks seega mõjutama vara õiglast väärtust kas eraldi või koos teiste varadega või teiste varade ja kohustistega);
- (b) vara kasutamist koos teiste varadega või teiste varade või kohustistega võidakse võtta õiglase väärtuse mõõtmisel arvesse eraldi kasutatava vara väärtuse korrigeerimiste kaudu. See võib toimuda siis, kui vara on masin ja õiglase väärtus määratakse kindlaks sarnase masina (mis ei ole paigaldatud või muul viisil kasutamiseks seadistatud) jälgitava hinna põhjal, mida on korrigeeritud seoses transpordi- ja paigaldamiskuludega nii, et õiglase väärtus kajastab (paigaldatud ja kasutamiseks seadistatud) masina hetke seisukorda ja asukohta;
- (c) vara kasutamist koos teiste varadega või teiste varade ja kohustistega võidakse võtta õiglase väärtuse mõõtmisel arvesse turuosaliste eelduste kaudu, mida kasutatakse vara õiglase väärtuse mõõtmiseks. Kui vara on näiteks pooleliolev inventar, mis on ainulaadne ja mille turuosalisel muudaksid valmistoodeteks, eeldatakse selle inventari õiglase väärtuse määramisel, et turuosalisel on omandanud või omandaksid spetsiaalsed masinad, mis on inventari muutmiseks valmistoodanguks vajalikud;

▼ **M33**

- (d) vara kasutamist koos teiste varadega või teiste varade ja kohustistega võidakse võtta arvesse vara õiglase väärtuse määramiseks kasutatavas hindamistehnikas. See võib olla nii, kui immateriaalse vara õiglase väärtuse määramiseks kasutatakse mitmeperioodilist lisatulude meetodit, sest see hindamistehnika võtab spetsiaalselt arvesse täiendavate varade ja nendega seotud kohustiste panust rühmas, kus sellist immateriaalset vara hakatakse kasutama;
- (e) piiratumates olukordades, kus (majandus)üksus kasutab vara varade rühma piires, võib (majandus)üksus mõõta vara summas, mis on ligikaudu võrdne selle õiglase väärtusega, jaotades varade rühma õiglase väärtuse rühmas olevatele üksikutele varadele. See võib toimuda siis, kui hindamine hõlmab kinnisvara ja täiustatud vara (st varade rühma) õiglase väärtust jaotatakse tema koostisosadeks olevatele varadele (nt maa ja parendused).

ÕIGLANE VÄÄRTUS ESMASEL KAJASTAMISEL (LÕIKED 57–60)

B4 (Majandus) üksus võtab seda kindlaks määrares, kas õiglase väärtus esmasel kajastamisel on võrdne tehinguhinnaga, arvesse tehingule ja varale või kohustisele iseloomulikke tegureid. Näiteks ei pruugi tehinguhind väljendada vara või kohustise õiglast väärtust esmasel kajastamisel, kui kehtib üks järgmistest tingimustest:

- (a) tehing toimub seotud osapoolte vahel, ehkki seotud osapoolte vahelise tehingu hinda võib kasutada sisendina õiglase väärtuse määramisel, kui (majandus)üksusel on tõendeid selle kohta, et tehing sõlmiti turutingimustel;
- (b) tehing toimub sundtingimustel või müüja on sunnitud tehinguhinna aktsepteerima. See võib toimuda näiteks siis, kui müüja on majanduslikes raskustes;
- (c) tehinguhinnana väljendatud arvestusühik erineb õiglases väärtuses mõõdetud vara või kohustise arvestusühikust. See võib juhtuda näiteks siis, kui õiglases väärtuses mõõdetud vara või kohustis on üksnes üks tehingu element (nt äriühenduses) ja tehing hõlmab kaudseid õigusi ning privileege, mida mõõdetakse eraldi kooskõlas teise IFRSiga, või tehinguhind hõlmab tehingukulutusi;
- (d) turg, kus tehing toimub, erineb põhiturust (või soodsaimast turust). Need turud võivad olla erinevad näiteks siis, kui (majandus)üksus on vahendaja, kes sõlmib tehingu klientidega jaeturul, kuid väljumistehingu põhiturg (või soodsaim turg) on teiste vahendajatega vahendajaturg.

▼ **M33****HINDAMISTEHNİKAD (LÕIKED 61–66)****Turumeetod**

- B5 Turumeetodi puhul kasutatakse hindu ja muud asjakohast teavet, mis saadakse identsete või võrreldavate (st sarnaste) varade, kohustiste või varade ja kohustiste rühmaga (nt äri) tehtud turutehingutest.
- B6 Turumeetodiga kooskõlas olevate hindamistehnikate rakendamisel kasutatakse sageli näiteks võrdlusandmete kogumist tuletatud turu kordarve. Kordarvud võivad esineda vahemikes, kusjuures kõikidel võrdlusandmetel on erinev kordarv. Sobiva kordarvu valimiseks vahemikust tuleb anda hinnang, milles võetakse arvesse mõõtmisele iseloomulike kvalitatiivseid ja kvantitatiivseid tegureid.
- B7 Üks turumeetodiga kooskõlas olevaid hindamistehnikaid on hindamismaatriks. Hindamismaatriks on matemaatiline meetod, mida kasutatakse peamiselt teatavate finantsinstrumendi liikide hindamiseks, näiteks völväärtpaberid, mille puhul ei tugineta üksnes teatavate väärtpaberite noteeritud hindadele, vaid pigem väärtpaberite seosele teiste võrreldavate noteeritud väärtpaberitega.

Kulumeetod

- B8 Kulumeetod kajastab summat, mida käesoleval hetkel nõutaks vara teenindusvõimsuse asendamiseks (seda nimetatakse sageli ka asendusmaksumuseks).
- B9 Turuosaliseks oleva müüja seisukohast põhineb vara eest saadav hind kulul, mis turuosaliseks oleval ostjal tekib, kui ta omandab või ehitab sarnase kasutusega asendusvara, ja mida on vananemist arvesse võttes korrigeeritud. Põhjus on selles, et turuosaline ei maksaks vara eest rohkem kui summa, mille eest saaks vara teenindusvõimsuse asendada. Vananemine hõlmab seisukorra füüsilist halvenemist, funktsionaalset (tehnilist) vananemist ja majanduslikku (välist) vananemist ning see on laiem mõiste kui kulum finantsaruandluse eesmärgil (ajaloolise soetusmaksumuse jaotamine) või maksueesmärkidel (kasutatakse teenuse kindlaksmääratud kasutisiga). Paljudel juhtudel kasutatakse hetke asendusmaksumuse meetodit sellise materiaalse vara õiglase väärtuse mõõtmiseks, mida kasutatakse koos teiste varadega või teiste varade ja kohustistega.

Tulumeetod

- B10 Tulumeetod muudab tulevased summad (nt rahavood või tulud ja kulud) üheks hetke (diskonteeritud) summaks. Tulumeetodi kasutamisel kajastab õiglane väärtus turuootusi nende tulevaste summade kohta.
- B11 Need hindamistehnikad on muu hulgas näiteks järgmised:

(a) nüüdisväärtuse tehnikad (vt lõiked B12–B30);

(b) optiooni hindamismudelid, näiteks Black-Scholes-Merton'i valem või binomiaalne mudel (st võrkudel), mis võtavad arvesse nüüdisväärtuse tehnikaid ja kajastavad nii optiooni ajaväärtust kui ka tegelikku väärtust; ja

▼ **M33**

- (c) mitmeperioodiline lisatulude meetod, mida kasutatakse teatavate immateriaalsete varade õiglase väärtuse määramiseks.

Nüüdisväärtuse tehnikad

- B12 Lõigetes B13–B30 kirjeldatakse õiglase väärtuse määramisel kasutatavaid nüüdisväärtuse tehnikaid. Nendes lõigetes keskendutakse diskontomäära korrigeerimise tehnikale ja *eeldatavate rahavoogude* (eeldatav nüüdisväärtus) tehnikale. Nendes lõigetes ei sätestata üht konkreetset nüüdisväärtuse tehnikat ega piirata õiglase väärtuse määramiseks kasutatavaid nüüdisväärtuse tehnikaid kirjeldatud tehnikatega. Õiglase väärtuse määramiseks kasutatav nüüdisväärtuse tehnika sõltub faktidest ja asjaoludest, mis on mõõdetavale varale või kohustisele iseloomulikud (nt kas võrreldavate varade või kohustiste hinnad on turul jälgitavad), ning piisavate andmete kättesaadavusest.

Nüüdisväärtuse määramise komponendid

- B13 Nüüdisväärtus (st tulumeetodi rakendamine) on vahend tulevaste summade (nt rahavood või väärtused) sidumiseks praeguse summaga, kasutades diskontomäära. Vara või kohustise õiglase väärtuse määramisel nüüdisväärtuse tehnikat kasutades võetakse arvesse kõiki järgmisi elemente turuosaliste seisukohast määramiskuupäeval:

- (a) mõõdetava vara või kohustise tulevaste rahavoogude hinnang;
- (b) ootused võimalike rahavoogude summa ja ajastamise erinevuste kohta, milles väljendub rahavoogudele omane ebakindlus;
- (c) raha ajaväärtus, mida väljendab selliste riskivabade rahaliste varade intress, mille lunastustähtaeg või kestus langevad kokku rahavoogudega kaetud perioodiga ja mis ei põhjusta omanikule ajastamise ebakindlust ega makseriski (st riskivaba intressimäär);
- (d) rahavoogudele omase ebakindluse kandmise hind (st riskipremia);
- (e) muud tegurid, mida turuosalisel võtaksid selles olukorras arvesse;
- (f) kohustise puhul selle kohustisega seotud mittetäitmise risk, sealhulgas (majandus)üksuse (st võlgniku) enda krediidirisk.

Üldpõhimõtted

- B14 Nüüdisväärtuse tehnikad erinevad selle poolest, kuidas nad võtavad arvesse lõikes 13 nimetatud elemente. Kõigi õiglase väärtuse määramiseks kasutatavate nüüdisväärtuse tehnikate kasutamisel kehtivad siiski järgmised üldpõhimõtted:

- (a) rahavood ja diskontomäärad peaksid kajastama eeldusi, mida turuosalisel kasutaksid vara või kohustise hinna määramisel;
- (b) rahavoogudes ja diskontomäärades tuleks arvesse võtta üksnes neid tegureid, mis on seotud mõõdetava vara või kohustisega;

▼ **M33**

- (c) kahekordse arvestamise või riskitegurite mõju vältimiseks peaksid diskontomäärades kajastuma eeldused, mis on kooskõlas rahavoogudele omaste eeldustega. Kui kasutatakse laenu lepingupõhiseid rahavoogusid, on näiteks sobiv rakendada diskontomäära, milles kajastub tulevaste makseraskuste ootuse ebakindlus (st diskontomäära korrigeerimise tehnika). Kui kasutatakse eeldatavaid (st tõenäosusega kaalutud) rahavoogusid (st eeldatava nüüdisväärtuse tehnika), ei tohiks seda määra kasutada, sest eeldatavad rahavood kajastavad juba eeldusi tulevaste makseraskustega seotud ebakindluse kohta; selle asemel tuleks kasutada diskontomäära, mis on kooskõlas eeldatavatele rahavoogudele omase riskiga;
- (d) eeldused rahavoogude ja diskontomäärade kohta peaksid olema (majandus)üksusesiselt järjepidevad. Nominaalseid rahavoogusid, mis sisaldavad inflatsiooni mõju, tuleks näiteks diskonteerida määraga, milles võetakse inflatsiooni mõju arvesse. Nominaalne riskivaba intressimäär sisaldab inflatsiooni mõju. Reaalseid rahavoogusid, mis ei sisalda inflatsiooni mõju, tuleks diskonteerida määraga, mis ei võta inflatsiooni mõju arvesse. Samaselt tuleks diskonteerida tulumaksujärgseid rahavoogusid, kasutades tulumaksujärgset diskontomäära. Maksueelseid rahavoogusid tuleks diskonteerida määraga, mis on nende rahavoogudega kooskõlas;
- (e) diskontomäärad peaksid olema kooskõlas rahavoogude vääringu aluseks olevate majanduslike teguritega.

Risk ja ebakindlus

- B15 Õiglase väärtuse mõõtmist, mille puhul kasutatakse nüüdisväärtuse tehnikaid, iseloomustab ebakindlus, sest kasutatavad rahavood on pigem hinnangulised kui teadaolevad summad. Paljudel juhtudel on ebakindel nii rahavoogude summa kui ka ajastus. Isegi lepinguga kindlaksmääratud summad, näiteks laenumaksed, on makseriski korral ebakindlad.
- B16 Turuosalised taotlevad tavaliselt vara või kohustise rahavoogudele omase ebakindluse võtmise eest hüvitist (st riskipreemiat). Õiglase väärtuse mõõtmisel tuleb arvesse võtta riskipreemiat, mis kajastab summat, mida turuosalised nõuaksid hüvitisena rahavoogudele omase ebakindluse eest. Vastasel korral ei väljendaks mõõtmine tõetruult õiglast väärtust. Sobiva riskipreemia kindlaksmääramine võib olla mõnikord keeruline. Keerukus ei ole siiski iseenesest piisav põhjus riskipreemia väljajätmiseks.
- B17 Nüüdisväärtuse tehnikad erinevad selle poolest, kuidas neid korrigeeritakse riski suhtes ja milliseid rahavoo liike neis kasutatakse. Näiteks:
 - (a) diskontomäära korrigeerimise tehnika (vt lõiked B18–B22) puhul kasutatakse riskiga korrigeeritud diskontomäära ja lepingupõhiseid, lubatud või kõige tõenäolisemaid rahavoogusid;
 - (b) eeldatava nüüdisväärtuse tehnika 1. meetodi puhul (vt lõige B25) kasutatakse riskiga korrigeeritud eeldatavaid rahavoogusid ja riskivaba määra;
 - (c) eeldatava nüüdisväärtuse tehnika 2. meetodi puhul (vt lõige B26) kasutatakse eeldatavaid rahavoogusid, mida ei ole riskiga korrigeeritud, ja diskontomäära, mida on korrigeeritud nii, et see sisaldab turuosaliste nõutud riskipreemiat. See määr erineb diskontomäära korrigeerimise tehnikas kasutatavast määrast.

▼ M33

Diskontomäära korrigeerimise tehnika

- B18 Diskontomäära korrigeerimise tehnika puhul kasutatakse võimalike hinnanguliste summade vahemikust üht rahavoogude kogumit – kas lepingupõhiseid või lubatud (näiteks võlakirja puhul) või kõige tõenäolisemaid rahavoogusid. Kõikidel juhtudel sõltuvad rahavood kindlaksmääratud sündmuste toimumisest (nt lepingupõhised või lubatud rahavood võlakirja puhul sõltuvad sellest, et võlgnik ei ole makseraskustes). Diskontomäära korrigeerimise tehnikas kasutatakse diskontomäär tuletatakse turul kaubeldavate sarnaste varade ja kohustiste jälgitavate tulumäärade põhjal. Sellest tulenevalt diskonteeritakse lepingupõhised, lubatud või kõige tõenäolisemad rahavood selliste tingimuslike rahavoogude puhul jälgitava või hinnangulise turumääraga (st turu tulumäär).
- B19 Diskontomäära korrigeerimise tehnika puhul tuleb analüüsida võrreldavate varade ja kohustiste turuandmeid. Võrreldavus tehakse kindlaks, võttes arvesse rahavoogude olemust (nt seda, kas rahavood are lepingupõhised või mitte ja kas nad võivad reageerida sarnaselt majandustingimustes toimuvatele muutustele) ja muid tegureid (nt krediitidoklikkus, tagatis, kestus, piiravad kokkulepped ja likviidsus). Kui üksainus võrreldav vara või kohustis ei kajasta tõetruult mõõdetava vara või kohustise rahavoogudele omast riski, võib teise võimalusena tulla kõne alla diskontomäära tuletamine, kasutades andmeid mitme võrreldava vara või kohustise kohta koos riskivaba tulukõvera (st kasutades hinnangulist nn *build-up* meetodit).
- B20 *Build-up* meetodi näitlikustamiseks oletagem, et vara A on lepingupõhine õigus saada 800 RÜd⁽¹⁾ ühe aasta pärast (st ajastuse ebakindlus puudub). Võrreldavate varade puhul on olemas väljakujunenud turg ja teave nende varade kohta, sealhulgas hinnateave, on kättesaadav. Neist võrreldavatest varadest:
- (a) vara B on lepingupõhine õigus saada 1 200 RÜd ühe aasta pärast ja selle turuhind on 1 083 RÜd. Iga-aastane kaudne tulumäär (st üheaastane turu tulumäär) on seega 10,8 protsenti [$(1\,200\text{ RÜ}/1\,083\text{ RÜ}) - 1$];
- (b) vara C on lepingupõhine õigus saada 700 RÜd kahe aasta pärast ja selle turuhind on 566 RÜd. Iga-aastane kaudne tulumäär (st kaheaastane turu tulumäär) on seega 11,2 protsenti [$(700\text{ RÜ}/566\text{ RÜ})^{0,5} - 1$];
- (c) kõik kolm vara on riski suhtes võrreldavad (st võimalike väljamaksete ja krediidi jaotumine).
- B21 Võrreldes vara A eest saadavate lepingupõhiste maksete ajastust varaga B ja varaga C (st üks aasta vara B puhul ja kaks aastat vara C puhul), on vara B võrreldavam varaga A. Kasutades vara A eest saadavat lepingupõhist makset (800 RÜ) ja vara B alusel tuletatud üheaastast turumäära (10,8 protsenti), on vara A õiglane väärtus 722 RÜd ($800\text{ RÜ}/1,108$). Kui kättesaadav turuteave vara B kohta puudub, võib teise võimalusena tuletada üheaastase määra vara C põhjal, kasutades *build-up* meetodit. Sel juhul korrigeeritakse vara C põhjal saadud kaheaastast turumäära (11,2 protsenti) üheaastase turumääraga, kasutades riskivaba tulukõvera ajalist struktuuri. Selleks et teha kindlaks, kas üheaastaste ja kaheaastaste varade riskipreemiad on samad, võib olla vajalik koguda lisateavet või teha täiendav analüüs. Kui leitakse, et üheaastaste ja kaheaastaste varade riskipreemiad ei ole samad, korrigeeritakse kaheaastast turumäära selle mõju arvessevõtmiseks veelgi.

⁽¹⁾ Käesolevas IFRSis on rahalised summad väljendatud rahaühikutes (RÜ).

▼ **M33**

- B22 Kui diskontomäära korrigeerimise tehnikat rakendatakse fikseeritud laekumiste või maksete suhtes, võetakse diskontomääras arvesse korrigeerimist mõõdetava vara või kohustise rahavoogudele omase riski suhtes. Rakendades diskontomäära korrigeerimise tehnikat rahavoogude suhtes, mis ei ole fikseeritud laekumised või maksed, võib mõnikord olla vajalik rahavooge korrigeerida, et saavutada võrreldavus jälgitava vara või kohustisega, mille põhjal diskontomäär tuletatakse.

Eeldatava nüüdisväärtuse tehnika

- B23 Eeldatava nüüdisväärtuse tehnika puhul kasutatakse lähtepunktina rahavoogude kogumit, mis esindab kõikide võimalike tulevaste rahavoogude (st eeldatavad rahavood) tõenäosusega kaalutud keskmist. Saadud hinnang on identne eeldatava väärtusega, mis on statistiliselt sellise diskreetse juhusliku muutuja võimalike väärtuste kaalutud keskmine, kus kaaludeks on vastavad tõenäosused. Kuna kõik võimalikud rahavood on tõenäosusega kaalutud, ei sõltu selle tulemusena saadud eeldatav rahavoog kindlaksmääratud sündmuse toimumisest (erinevalt diskontomäära korrigeerimise tehnikas kasutatavatest rahavoogudest).

- B24 Investeeringisotsuste tegemisel võtavad riskitundlikumad turuosalised arvesse riski, et tegelikud rahavood võivad eeldatavatest rahavoogudest erineda. Portfelliteoorias eristatakse kahte liiki riske:

- (a) mittesüsteemiline (hajutatud) risk, mis on iseloomulik konkreetsele varale või kohustisele;
- (b) süsteemiline (hajutamata) risk, mis on ühine risk, mida vara või kohustis jagavad teiste objektidega hajutatud portfellis.

Portfelliteoorias eeldatakse, et tasakaalus oleva turu puhul saavad turuosalisel hüvitist üksnes rahavoogudele omase süsteemilise riski võtmise eest. (Ebaefektiivsete või tasakaalust väljas olevate turgude puhul võib saada muid tulu- või hüvitisliike.)

- B25 Eeldatava nüüdisväärtuse tehnika 1. meetodi puhul korrigeeritakse vara eeldatavaid rahavoogusid süsteemilise riski (st tururiski) suhtes, lahutades neist raha riskipremia (st riskiga korrigeeritud eeldatavad rahavood). Need riskiga korrigeeritud eeldatavad rahavood väljendavad kindlusekvivalendiga samaväärset rahavoogu, mida on diskonteeritud riskivaba intressimääraga. Kindlusekvivalendiga rahavoog viitab eeldatavale rahavoole (vastavalt määratlusele), mida on riski suhtes korrigeeritud, nii et turuosalisel on ükskõik, et ta vahetab kindla rahavoo eeldatava rahavoo vastu. Kui turuosaline oli näiteks valmis vahetama 1 200 RÜ suuruse eeldatava rahavoo 1 000 RÜ suuruse kindla rahavoo vastu, on 1 000 RÜd 1 200 RÜ kindlusekvivalent (st 200 RÜd oleks raha riskipremia). Sel juhul ei oleks turuosalisel vahet, kumb vara talle kuulub.

▼ M33

B26 Eeldatava nüüdisväärtuse tehnika 2. meetodi puhul korrigeeritakse seevastu süstemaatilist riski (st tururiski), rakendades riskipremiat intressivaba intressimäära suhtes. Seega diskonteeritakse eeldatavaid rahavooge määraga, mis vastab tõenäosusega kaalutud rahavoogudega seotud eeldatavale määrale (st eeldatav tulumäär). Eeldatava tulumäära hindamisel võib kasutada riskantsete varade hindamismudeleid, näiteks finantsvara hindamismudelit. Kuna diskontomäära korrigeerimise tehnikas kasutatud diskontomäär on tingimuslike rahavoogudega seotud tulumäär, on see tõenäoliselt kõrgem kui eeldatava nüüdisväärtuse tehnika 2. meetodi puhul kasutatav diskontomäär, mis on eeldatavate või tõenäosusega kaalutud rahavoogude eeldatav tulumäär.

B27 1. ja 2. meetodi näitlikustamiseks oletagem, et vara eeldatavad rahavood on 780 RÜd ühe aasta pärast, mis on kindlaks määratud allpool esitatud võimalike rahavoogude ja tõenäosuste põhjal. Rahavoogude suhtes rakendatav riskivaba intressimäär on 5 protsenti üheaastase ajavahemiku puhul, ja sama riskiprofiiliga vara süstemaatiline riskipremia on 3 protsenti.

Võimalikud rahavood	Tõenäosus	Tõenäosusega kaalutud rahavood
500 RÜ	15 %	X75 RÜ
800 RÜ	60 %	480 RÜ
900 RÜ	25 %	225 VÜ
Eeldatavad rahavood		780 RÜ

B28 Selle lihtsa näite puhul väljendavad eeldatavad rahavood (780 RÜ) kolme võimaliku tulemuse tõenäosusega kaalutud keskmist. Realistlikumates olukordades võib võimalikke tulemusi olla palju. Eeldatava nüüdisväärtuse tehnika rakendamiseks ei ole siiski alati vajalik arvesse võtta kõikide võimalike rahavoogude jaotumist, kasutades selleks keerulisi mudeleid ja tehnikaid. Selle asemel on võimalik välja töötada piiratud arv diskreetseid stsenaariume ja tõenäosusi, milles võetakse arvesse hulk võimalikke rahavoogusid. (Majandus)üksus võib näiteks kasutada mõnel asjakohasel möödunud perioodil realiseerunud rahavoogusid, mida on korrigeeritud hiljem muutuste suhtes (nt muutused (majandus)üksusevälistes tegurites, sealhulgas majanduslikes või turutingimustes, tööstusharu suundumustes ja konkurentsisis, ning muutused (majandus)üksusesisestes tegurites, mis mõjutavad (majandus)üksust konkreetselt), võttes arvesse turuosaliste kasutatud eeldusi.

B29 Vara rahavoogude nüüdisväärtus (st õiglase väärtus) on teoreetiliselt sama, olenemata sellest, kas selle kindlaksmääramisel kasutatakse 1. või 2. meetodit:

▼ M33

- (a) 1. meetodi kasutamisel korrigeeritakse eeldatavaid rahavoogusid süstemaatilise riski (st tururiski) suhtes. Juhul kui puuduvad turuandmed, mis viitaksid otseselt riske arvestava korrigeerimise summale, võib sellise korrigeerimise tuletada vara hindamismudeli põhjal, kasutades kindlusekvivalendi mõistet. Riske arvestava korrigeerimise (st 22 RÜ suurune raha riskipreemia) kindlaksmääramisel võidakse näiteks kasutada 3-protsendist süstemaatilist riskipreemiat ($780 \text{ RÜ} - [780 \text{ RÜ} \times (1,05/1,08)]$), mille tulemusel saadakse riskiga korrigeeritud 758 RÜ suurused eeldatavad rahavood ($780 \text{ RÜ} - 22 \text{ RÜ}$). 758 RÜd on 780 RÜ kindlusekvivalent ja seda diskonteeritakse riskivaba intressimääraga (5 protsenti). Vara nüüdisväärtus (st õiglane väärtus) on 722 RÜd ($758 \text{ RÜ}/1,05$);
- (b) 2. meetodi kasutamisel ei korrigeerita eeldatavaid rahavoogusid süstemaatilise riski (st tururiski) suhtes. Selle asemel võetakse kõnealuse riski suhtes korrigeerimist arvesse diskontomääras. Seega diskonteeritakse eeldatavaid rahavoogusid 8-protsendise eeldatava tulumääraga (st 5-protsendine riskivaba intressimäär pluss 3-protsendine süstemaatiline riskipreemia). Vara nüüdisväärtus (st õiglane väärtus) on 722 RÜd ($780 \text{ RÜ}/1,08$).

B30 Eeldatava nüüdisväärtuse tehnika kasutamisel õiglase väärtuse mõõtmiseks võib kasutada kas 1. või 2. meetodit. 1. või 2. meetodi valik sõltub mõõdetavale varale või kohustisele iseloomulikest faktidest ja asjaoludest, piisavate andmete kättesaadavusest ja antud hinnangutest.

NÜÜDISVÄÄRTUSE TEHNIKATE RAKENDAMINE MUUDELE OSAPOOLTELE VARANA MITTEKUULUVATE KOHUSTISTE JA (MAJANDUS)ÜKSUSE ENDA OMAKAPITALIINSTRUMENTIDE SUHTES (LÕIKED 40 JA 41)

B31 Nüüdisväärtuse tehnika kasutamisel muudele osapooltele varana mittekuuluva kohustise (nt kahjutustamise kohustis) õiglase väärtuse mõõtmisel hindab (majandus)üksus muu hulgas tulevase raha väljamakseid, mida turuosalistel eeldatavasti kohustuse täitmisel teeksid. Need tulevased raha väljamaksed sisaldavad turuosaliste ootusi kohustuse täitmise kulude kohta ja hüvitist, mida turuosaline nõuaks kohustuse võtmise eest. Selline hüvitis sisaldab tulu, mida turuosaline nõuaks alljärgneva eest:

- (a) tegevuse sooritamine (st kohustuse täitmise väärtus; nt kasutades ressursse, mida võiks kasutada muuks tegevuseks) ja
- (b) kohustusega seotud riski võtmine (st *riskipreemia*, mis kajastab riski, et tegelikud raha väljamaksed võivad erineda eeldatavatest raha väljamaksetest; vt lõige B33).

B32 Mittefinantskohustis ei sisalda näiteks lepingupõhist tulumäära ja selle kohustise puhul puudub jälgitav turuintress. Mõnikord ei ole turuosaliste nõutavad tulukomponendid üksteisest eristatavad (nt kasutades hinda, mida kolmandast osapooltest tarnija võtaks fikseeritud tasu põhjal). Muudel juhtudel peab (majandus)üksus neid komponente eraldi hindama (nt kasutades hinda, mida kolmandast osapooltest tarnija võtaks kulupõhiselt, sest tarnija ei kanna kulude tulevase muutuse riski).

▼ **M33**

B33 (Majandus)üksus võib võtta kohustise õiglase väärtuse mõõtmisel arvesse riskipreemiat või (majandus)üksuse enda omakapitaliinstrumenti, mis ei kuulu varana kolmandale osapoolale, ühel kahest järgmisest viisist:

- (a) korrigeerides rahavoogusid (st raha väljamaksete summa suurendamine) või
- (b) korrigeerides määra, mida kasutatakse tulevaste rahavoogude diskonteerimiseks nende nüüdisväärtuseni (st diskontomäära vähendamine).

(Majandus)üksus tagab, et ta ei arvesta kahekordselt ega jäta välja riske arvestavaid korrigeerimisi. Kui hinnangulisi rahavoogusid suurendatakse, et võtta arvesse hüvitist kohustusega seotud riski võtmise eest, ei tuleks selle riski kajastamiseks näiteks diskontomäära korrigeerida.

HINDAMISTEHNİKATE SISENDID (LÕIKED 67–71)

B34 Turud, kus võivad teatavate varade ja kohustiste (nt finantsinstrumentid) puhul olla jälgitavad sisendid, on muu hulgas näiteks järgmised:

- (a) *valuutaturud*. Valuutaturul on sulgemishinnad kohe sellel kätesaadavad ja need vastavalt üldiselt õiglasele väärtusele. Selline turg on näiteks Londoni börs;
- (b) *vahendajaturud*. Vahendajaturul on vahendajad valmis kaupleva (kas ostma või müüma oma arvel ja nimel), pakkudes seega likviidsust, sest nad kasutavad oma kapitali nende endi poolt turul kaubeldavate objektide varu hoidmiseks. Tavaliselt on ostu- ja müügihinnad (mis väljendavad vastavalt hinda, mille eest vahendaja on nõus ostma, ja hinda, millest eest vahendaja on nõus müüma) kättesaadavamad kui sulgemishinnad. Börsivälised turud (kus hinnad avalikustatakse) on vahendajaturud. Vahendajaturul on olemas ka teatavate muude varade ja kohustiste, sealhulgas teatavate finantsinstrumentide, kaupade ja füüsiliste varade (nt kasutatud seadmed) puhul;
- (c) *maakleriturud*. Maakleriturul proovivad maaklerid viia ostjaid kokku müüjatega, kuid nad ei ole valmis kaupleva oma arvel ja nimel. Teisisõnu, maaklerid ei kasuta oma kapitali nende endi poolt turul kaubeldavate objektide varu hoidmiseks. Maakler teab hindu, mida vastavad osapooled pakuvad ja küsivad, kuid ükski osapool ei ole tavaliselt teadlik teise osapooli hinnatõuadustest. Lõpetatud tehingute hinnad on mõnikord kättesaadavad. Maakleriturgudel on elektroonilised sidevõrgud, mille kaudu viiakse ostu- ja müügi korraldused omavahel kokku, ning need hõlmavad kommerts- ja eluaseme kinnisvaraturge;
- (d) *otseturud*. Otseturul peetakse läbirääkimisi nii esmaste kui ka edasimüügitehingute üle sõltumatult, ilma vahendajata. Selliste tehingute kohta avaldatakse vähe teavet.

ÕIGLASE VÄÄRTUSE HIERARHIA (LÕIKED 72–90)**2. taseme sisendid (lõiked 81–85)**

B35 Konkreetsete varade ja kohustiste 2. taseme sisendid on muu hulgas näiteks järgmised:

- (a) *saadava-fikseeritud/makstava-muutliku intressimäära vahetustehing (intressimäära-swap), mis põhineb Londoni pankadevahelisel intressimäära (LIBOR) swap-intressimääral*. 2. taseme sisend oleks LIBORi swap-intressimäär, kui see määr on jälgitav üldlevinud ajavahemike järel praktiliselt kogu intressimäära vahetustehingu tähtaja jooksul;

▼ M33

- (b) *saadava-fikseeritud/makstava-muutliku intressimäära vahetustehing, mis põhineb välisvaluutas nomineeritud tulukõveral*. 2. taseme sisend oleks swap-intressimäär, mis põhineb sellises välisvaluutas nomineeritud tulukõveral, mis on jälgitav üldlevinud ajavahemike järel peaaegu kogu intressimäära vahetustehingu tähtaja jooksul. See võib olla nii, kui intressimäära vahetustehingu tähtaeg on kümme aastat ja intressimäär on jälgitav üldlevinud ajavahemike järel üheksa aasta jooksul, tingimusel et tulukõvera mõistlik ekstrapoleerimine kümnendale aastale ei ole kogu intressimäära vahetustehingu õiglase väärtuse mõõtmise seisukohast oluline;
- (c) *saadava-fikseeritud/makstava-muutliku intressimäära vahetustehing, mis põhineb konkreetse panga põhimääral*. 2. taseme sisend oleks panga põhimäär, mis leitakse ekstrapoleerimise käigus, kui ekstrapoleeritud väärtusi kinnitavad jälgitavad turuandmed, näiteks korrelatsioon intressimääraga, mis on jälgitav peaaegu kogu intressimäära vahetustehingu tähtaja jooksul;
- (d) *kolmeaastane optioon börsil kaubeldavatele aktsiatele*. 2. taseme sisend oleks aktsiate kaudne volatiilsus, mis saadakse ekstrapoleerimisel kolmanda aastani, kui on täidetud mõlemad järgmised tingimused:
 - (i) ühe- ja kaheaastaste aktsiaoptioonide hinnad on jälgitavad;
 - (ii) kolmeaastase optiooni ekstrapoleeritud kaudset volatiilsust kinnitavad jälgitavad turuandmed praktiliselt kogu optiooni tähtaja jooksul.

Sel juhul võib kaudse volatiilsuse tuletada ühe- ja kaheaastaste aktsiaoptioonide kaudse volatiilsuse ekstrapoleerimise kaudu, kui seda kinnitab võrreldavate (majandus)üksuste aktsiate kolmeaastaste optioonide kaudne volatiilsus, tingimusel et tehakse kindlaks korrelatsioon ühe- ja kaheaastase kaudse volatiilsusega;

- (e) *litsentsileping*. Sellise litsentsilepingu puhul, mis omandatakse äriühenduse kaudu ja mille omandatud (majandus)üksus (litsentsilepingu osapool) leppis hiljuti kokku mitteseotud osapoollega, oleks 2. taseme sisend mitteseotud osapoollega sõlmitud lepingus kindlaksmääratud litsentsitasu;
- (f) *valmiskaupade varu jaekaupluses*. Äriühenduse kaudu omandatud valmiskaupade varu puhul oleks 2. taseme sisend kas klientidele kehtestatud hind jaeturul või jaemüüjatele kehtestatud hind hulgi- või müügiturul, mida on korrigeeritud kõnealuste varude ja võrreldavate (st sarnaste) varude seisukorra ja asukoha erinevuste suhtes, nii et õiglase väärtus kajastab hinda, mis saadakse tehingus varude müümisel teisele jaemüüjale, millega nõutavad müügi- ja kaudsed lõpeksid. Õiglase väärtuse mõõtmine jääb põhimõtteliselt samaks, olenemata sellest, kas korrigeeritakse jaehinda (allapoole) või hulgihinda (ülespoole). Üldiselt tuleks õiglase väärtuse mõõtmisel kasutada hinda, mille puhul tuleb teha kõige vähem subjektiivseid korrigeerimisi;
- (g) *omandis ja kasutuses olev hoone*. 2. taseme sisend oleks hoone ruutmeetri hind (väärtuskordaja), mis tuletatakse jälgitavate turuandmete põhjal, nt kordajad, mis tuletatakse selliste jälgitavate tehingute hinna põhjal, mis on seotud võrreldavate (st sarnaste) hoonetega sarnastes asukohtades;

▼ **M33**

- (h) *raha teeniv üksus*. 2. taseme sisend oleks väärtuskordaja (nt tulu või muu sarnase tulemusnäitaja kordaja), mis tuletatakse jälgitava turuandmete põhjal, nt kordajad, mis tuletatakse selliste jälgitavate tehingute hinna põhjal, mis on seotud võrreldavate (st sarnaste) äridega, võttes arvesse tegevus-, turu-, finants- ja mittefinantsstegureid.

3. taseme sisendid (lõiked 86–90)

B36 Konkreetsete varade ja kohustiste 3. taseme sisendid on muu hulgas näiteks järgmised:

- (a) *pika tähtajaga valuuta vahetustehing (valuuta-swap)*. 3. taseme sisend oleks kindlaksmääratud valuutas intressimäär, mis ei ole jälgitav ja mida ei saa kinnitada jälgitavate turuandmetega üldlevinud ajavahemike järel või muul viisil praktiliselt kogu valuuta vahetustehingu tähtaja jooksul. Valuuta vahetustehingu intressimäärad on swap-intressimäärad, mis arvutatakse asjaomaste riikide tulukõverate põhjal;
- (b) *kolmeaastane optioon börsil kaubeldavatele aktsiatele*. 3. taseme sisend oleks mineviku volatiilsus, st aktsiate volatiilsus, mis tuletatakse varasemate aktsiahindade põhjal. Mineviku volatiilsus ei väljenda tavaliselt turuosaliste hetkeootusi tulevase volatiilsuse suhtes, kuigi see võib olla ainus kättesaadav teave optiooni hinna määramiseks;
- (c) *intressimäära vahetustehing*. 3. taseme sisend oleks vahetustehingu (mittesiduva) hinna puhul turul saavutatud keskmise hinna korrigeerimine, mis põhineb andmetel, mis ei ole otseselt jälgitavad ja mida ei saa muul viisil jälgitavate turuandmetega kinnitada;
- (d) *äriühenduses võetud kahjutustamiskohustis*. 3. taseme sisend oleks hetkehinnang, mille puhul kasutatakse (majandus)üksuse enda andmeid tulevaste raha väljamaksete kohta, mida tuleb teha kohustuse täitmiseks (k.a turuosaliste ootused kohustuse täitmise kulude kohta ja hüvitise kohta, mida turuosaline nõuaks vara lammutamise kohustuse võtmise eest), kui puudub mõistlikult kättesaadav teave, mis viitab sellele, et turuosalisel kasutaksid erinevaid eeldusi. Seda 3. taseme sisendit kasutatakse nüüdiseväärtuse tehnikas koos muude sisenditega, nt hetke riskivaba intressimäär või krediidiga korrigeeritud riskivaba määr, kui (majandus)üksuse krediidikõlblikkuse mõju kohustise õiglasele väärtusele kajastub pigem diskontomääras kui tulevaste väljamaksete hinnangus;
- (e) *raha teeniv üksus*. 3. taseme sisend oleks finantsprognoos (nt rahavood või kasum või kahjum), mis tehakse (majandus)üksuse enda andmete põhjal, kui puudub mõistlikult kättesaadav teave, mis viitab sellele, et turuosalisel kasutaksid erinevaid eeldusi.

▼ **M33****ÕIGLASE VÄÄRTUSE MÕÕTMINE, KUI VARA VÕI KOHUSTISEGA SEOTUD TEGEVUSMAHT VÕI –TASE ON OLULISELT LANGENUD**

B37 Vara või kohustise õiglast väärtust võib mõjutada see, kui selle vara või kohustisega seotud tegevusmaht või –tase on oluliselt langenud võrreldes asjaomase vara või kohustise (või sarnaste varade või kohustiste) tavapärase turutegevusega. (Majandus)üksus hindab seda kindlaks määrares, kas vara või kohustisega seotud tegevusmaht või –tase on olemasoleva teabe põhjal oluliselt langenud, järgmiste tegurite tähtsust ja asjakohasust:

- (a) viimasel ajal on toimunud vähe tehinguid;
- (b) hinnanoteeringute väljatöötamisel ei kasutata uusimat teavet;
- (c) hinnanoteeringud kõiguvad oluliselt kas ajas või turutegijate seas (nt teatavad maakleriturud);
- (d) indeksid, mis korreleerusid varem tugevalt vara või kohustise õiglase väärtusega, ei korreleeru enam ilmselgelt selle vara või kohustise hiljutise õiglase väärtusega;
- (e) kaudse likviidsuse riskipreemiad, tulud või tegevusnäitajad (näiteks maksevõlgnevus ja kahjumid) on jälgitavate tehingute või noteeritud hindade puhul oluliselt suurenenud võrreldes (majandus)üksuse eeldatavate rahavoogude hinnanguga, võttes arvesse kõiki kättesaadavaid turuandmeid vara või kohustise krediidi- ja muu mittetäitmise riski kohta;
- (f) pakutav-küsitav hinnavahe on suur või suureneb märkimisväärselt;
- (g) vara või kohustise või sarnaste varade või kohustiste uute emissioonide turul (st põhiturul) on tegevusaktiivsus oluliselt vähenenud või see turg puudub;
- (h) avaldatud on vähe teavet (nt otseturul tehtavate tehingute kohta).

B38 Kui (majandus)üksus leiab, et vara või kohustisega seotud tegevusmaht või –tase on oluliselt langenud võrreldes asjaomase vara või kohustisega (või sarnaste varade või kohustistega) seotud tavapärase turutegevusega, tuleb tehinguid või noteeritud hindu põhjalikumalt analüüsida. Tegevusmahu või –taseme langus ei pruugi iseenesest viidata sellele, et tehinguhind või noteeritud hind ei väljenda õiglast väärtust või tehing sellel turul ei ole tavapärane. Kui (majandus)üksus teeb kindlaks, et tehinguhind või noteeritud hind ei väljenda õiglast väärtust (nt võib olla tehinguid, mis ei ole tavapärased), tuleb neid tehinguhindu või noteeritud hindu siiski korrigeerida, kui (majandus)üksus kasutab neid hindu õiglase väärtuse mõõtmise alusena ja see korrigeerimine võib olla kogu õiglase väärtuse mõõtmise seisukohast oluline. Korrigeerimine võib olla vajalik ka muudel juhtudel (nt kui sarnase vara hinda tuleb oluliselt korrigeerida, et muuta see võrreldavaks mõõdetava varaga või kui hind on aegunud).

▼ **M33**

B39 Käesolevas IFRSis ei sätestata meetodeid tehinguhindade või noteeritud hindade oluliseks korrigeerimiseks. Vaata lõiked 61–66 ja B5–B11, milles arutletakse hindamistehnikate kasutamise üle õiglase väärtuse määramisel. Olenemata sellest, millist hindamistehnikat kasutatakse, teeb (majandus)üksus asjakohaseid riske arvestavaid korrigeerimisi, võttes sealhulgas arvesse riskipreemiat, mis kajastab summat, mida turuosalised nõuaksid hüvitisena vara või kohustise rahavoogudele omase ebakindluse eest (vt lõige B17). Vastasel juhul ei väljenda tulemus tõetruult õiglast väärtust. Mõnikord võib asjakohase riske arvestava korrigeerimise kindlaksmääramine olla keeruline. Keerukuse iseenesest ei ole siiski piisav alus riske arvestava korrigeerimise väljajätmiseks. Riske arvestav korrigeerimine kajastab mõõtmiskuupäeval hetkel kehtinud turutingimustel toimunud turuosaliste vahelist tavapärast tehingut.

B40 Kui vara või kohustisega seotud tegevusmaht või –tase on oluliselt langenud, võib olla asjakohane muuta hindamistehnikat või kasutada mitut hindamistehnikat (nt kasutada turumeetodit ja nüüdisväärtuse tehnikat). (Majandus)üksus võtab mitme hindamistehnika tulemusena saadud õiglase väärtuse kaalumisel arvesse õiglase väärtuse tulemuste vahemiku mõistlikkust. Eesmärk on määrata kindlaks punkt selles vahemikus, mis vastab õiglasele väärtusele hetkel kehtivatel turutingimustel kõige rohkem. Õiglase väärtuse tulemuste suur vahemik võib viidata põhjalikuma analüüsi vajadusele.

B41 Isegi kui vara või kohustisega seotud tegevusmaht või –tase on oluliselt langenud, jääb õiglase väärtuse määramise eesmärk samaks. Õiglase väärtus on hind, mis saadakse vara müügil või makstakse kohustise üleandmisel mõõtmiskuupäeval, hetkel kehtivatel turutingimustel, turuosaliste vahelises tavapärasel tehingus (st ei ole sundmüük ega hädamüük).

B42 Sellise hinna kindlaksmääramine, mille eest turuosalised oleksid mõõtmiskuupäeval hetkel kehtivatel turutingimustel valmis sõlmima tehingut, kui vara või kohustisega seotud tegevusmaht või –tase on oluliselt langenud, sõltub faktidest ja asjaoludest mõõtmiskuupäeval ja see eeldab hinnangu andmist. (Majandus)üksuse kavatsus hoida vara või arveldada või muul viisil täita kohustist ei ole õiglase väärtuse määramise seisukohast oluline, sest õiglase väärtuse määramine on turu-, mitte (majandus)üksuse põhine määramine.

Selliste tehingute kindlakstegemine, mis ei ole tavapärased

B43 Seda, kas tehing on tavapärane (või mitte), on raskem kindlaks määrata, kui vara või kohustisega seotud tegevusmaht või –tase on oluliselt langenud võrreldes asjaomase vara või kohustisega (või sarnaste varade või kohustistega) seotud tavapärase turutegevusega. Sel juhul ei ole asjakohane järeldada, et ükski sellel turul tehtud tehing ei ole tavapärane (st kõik on sundlikvideerimised või sundmüügid). Sellele, et tehing ei ole tavapärane, võivad viidata muu hulgas järgmised asjaolud:

- (a) ajavahemikul enne mõõtmiskuupäeva puudus piisav avatus turule, et võtta arvesse turutegevust, mis on selliste varade ja kohustistega seotud tehingute puhul hetkel kehtivatel turutingimustel tavapärane;
- (b) turustamisperiood oli tavapärane, kuid müüja turustas vara või kohustist üksnes ühele turuosalisele;

▼ **M33**

- (c) müüja on pankrotis või pankrotistumas või tema suhtes on algatatud saneerimismenetlus (st müüja on hädaolukorras);
- (d) müüja pidi müüma, et täita regulatiivseid või õigusnõudeid (st müüja oli sundolukorras);
- (e) tehinguhind on võõrväärtus võrreldes teiste sama või sarnase vara või kohustisega seotud hiljutiste tehingutega.

(Majandus)üksus hindab asjaolusid, et määrata kättesaadavaid tõendeid arvesse võttes kindlaks, kas tehing on tavapärane.

B44 (Majandus)üksus võtab õiglase väärtuse mõõtmisel või turu riskipremiate hindamisel arvesse kõiki järgmisi asjaolusid:

- (a) kui tõendid viitavad sellele, et tehing ei ole tavapärane, võtab (majandus)üksus tehinguhinda vähe või üldse mitte arvesse (võrreldes õiglase väärtuse muude tõenditega);
- (b) kui tõendid viitavad sellele, et tehing on tavapärane, võtab (majandus)üksus seda tehinguhinda arvesse. Selle tehinguhinna kaal võrreldes õiglase väärtuse muude tõenditega sõltub järgmistest faktidest ja asjaoludest:

- (i) tehingumaht;
- (ii) tehingu võrreldavus mõõdetava vara või kohustisega;
- (iii) tehingu toimumise lähedus mõõtmiskuupäevale;

- (c) kui (majandus)üksusel puudub piisav teave otsustamiseks, kas tehing oli tavapärane, võtab ta tehinguhinda arvesse. Tehinguhind ei pruugi siiski väljendada õiglast väärtust (st tehinguhind ei ole tingimata õiglase väärtuse mõõtmise või turu riskipremiate hindamise ainus või peamine alus). Kui (majandus)üksusel puudub piisav teave otsustamiseks, kas konkreetsed tehingud on tavapärased, võtab (majandus)üksus neid tehinguid vähem arvesse võrreldes muude tehingutega, mis on teadaolevalt tavapärased.

(Majandus)üksus ei pea tegema ülemääraseid jõupingutusi selle kindlaks määramiseks, kas tehing on tavapärane, kuid ta ei tohi eirata mõistlikult kättesaadavat teavet. Kui (majandus)üksus on tehingu osapool, siis eeldatakse, et tal on piisavalt teavet otsustamiseks, kas tehing oli tavapärane.

Kolmandate osapoolte esitatud noteeritud hindade kasutamine

B45 Käesoleva IFRSiga ei keelata kasutada kolmandate osapoolte (näiteks hindamisfirmade või maaklerite) esitatud noteeritud hindu, kui (majandus)üksus on kindlaks teinud, et nende osapoolte esitatud hinnad arvutatakse kooskõlas käesoleva IFRSiga.

B46 Kui vara või kohustisega seotud tegevusmaht või -tase on oluliselt langenud, hindab (majandus)üksus seda, kas kolmandate osapoolte esitatud noteeritud hinnad arvutatakse viimase teabe põhjal, mis kajastab tavapäraseid tehinguid, või sellist hindamistehnikat kasutades, mis kajastab turuosaliste eeldusi (k.a eeldused riski kohta). Kaaludes noteeritud hinda õiglase väärtuse mõõtmise sisendina, asetab (majandus)üksus väiksema kaalu (võrreldes õiglase väärtuse muude tõenditega, mis kajastavad tehingute tulemusi) noteeringutele, mis ei kajasta tehingute tulemust.

B47 Lisaks sellele võetakse olemasolevate tõendite kaalumisel arvesse noteeringu laadi (nt kas noteering viitab hinnale või siduvale pakumisele), kusjuures suurem kaal antakse kolmandate osapoolte esitatud noteeringutele, mis kajastavad siduvaid pakumisi.

▼ **M33***Lisa C***Jõustumiskuupäev ja üleminek**

Käesolev lisa on IFRSi lahutamatu osa ja tal sama pädevus nagu IFRSi teistel osadel.

- C1 (Majandus)üksus rakendab käesolevat IFRS 1. jaanuaril 2013 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab käesolevat IFRSi varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.
- C2 Käesolevat IFRSi rakendatakse tagasiulatuvalt selle aruandeaasta alguse seisuga, mil seda esmakordselt rakendati.
- C3 Käesolevas IFRSis sätestatud avalikustamismõudeid ei pea rakendama võrdlusandmete suhtes, mis on esitatud käesoleva IFRSi rakendamisele eelnenud perioodide kohta.

▼ **M42**

- C4 Dokumendiga *IFRSide 2011.–2013. aasta tsükli iga-aastased edasarendused*, välja antud detsembris 2013, muudeti paragrahv 52. (Majandus)üksus rakendab selle muudatuse 1. juulil 2014 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. (Majandus)üksus rakendab muudatuse edasiulatuvalt alates selle aruandeaasta algusest, millal IFRS 13 esmalt rakendati. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab muudatuse varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

▼ **M53**

- C5 IFRS 9-ga, välja antud 2014. aasta juulis, muudeti paragrahvi 52. Üksus rakendab seda muudatust siis, kui ta rakendab IFRS 9.

▼ **M54**

- C6 2016. aasta jaanuaris välja antud IFRS 16-ga *Rendiarvestus* muudeti paragrahvi 6. Üksus rakendab seda muudatust siis, kui ta rakendab IFRS 16.

▼ **M52****RAHVUSVAHELINE FINANTSARUANDLUSSTANDARD IFRS 15***Kliendilepingutest saadav müügitulu***EESMÄRK**

1. Käesoleva standardi eesmärk on sätestada põhimõtted, mida üksus rakendab finantsaruannete kasutajatele *kliendiga sõlmitud lepingust saadava müügitulu* ja rahavoogude olemuse, summa, ajastuse ja ebakindluse kohta kasuliku informatsiooni esitamiseks.

Eesmärgi täitmine

2. Paragrahvis 1 nimetatud eesmärgi täitmiseks seisneb käesoleva standardi keskne põhimõte selles, et üksus kajastab klientidele lubatud kaupade või teenuste võõrandamise müügitulu summas, mis vastab tasule, mida üksusel on tema hinnangul õigus vastavate kaupade või teenuste eest saada.
3. Käesolevat standardit rakendades arvestab üksus lepingu tingimuste ning kõigi oluliste faktide ja asjaoludega. Üksus rakendab käesolevat standardit (ja kasutab vajadusel praktilisi abinõusid) ühelaadsetel asjaoludel ühelaadsete lepingute suhtes järjepidevalt.
4. Käesolevas standardis kirjeldatakse kliendiga sõlmitud üksiklepingu raamatupidamisarvestust. Praktilise abinõuna võib üksus rakendada käesolevat standardit ühelaadsete lepingute (või *toimingukohustuste*) portfelli suhtes, kui üksus eeldab põhjendatult, et käesoleva standardi portfelli suhtes rakendamise korral tekkiv mõju finantsaruannetele ei erineks oluliselt mõjust, mis tekiks juhul, kui käesolevat standardit rakendatakse portfelli kuuluvate üksiklepingute (või *toimingukohustuste*) suhtes. Portfelli kohta arvestuse pidamisel kasutab üksus hinnanguid ja eeldusi, mis vastavad portfelli mahule ja koosseisule.

RAKENDUSALA▼ **M54**

5. Üksus rakendab käesolevat standardit kõigi kliendilepingute suhtes, välja arvatud:

a) rendilepingud, mis kuuluvad IFRS 16 *Rendiarvestus* rakendusallasse;

▼ **M52**

b) kindlustuslepingud, mis kuuluvad IFRS 4 *Kindlustuslepingud* rakendusallasse;

c) finantsinstrumendid ja muud lepingulised õigused või kohustused, mis kuuluvad IFRS 9 *finantsinstrumendid*, IFRS 10 *Konsolideeritud finantsaruanded*, IFRS 11 *Ühised ettevõtmised*, IAS 27 *Konsolideerimata finantsaruanded* ja IAS 28 *Investeeringud sidusettevõtjatesse ja ühisettevõtjatesse* rakendusallasse ja

d) mitterahalised vahetustehingud samasse äritegevuse harusse kuuluvate üksuste vahel eesmärgiga soodustada müüki klientidele või potentsiaalsetele klientidele. Näiteks ei rakendataks käesolevat standardit kahe naftaettevõtja vahel sõlmitud lepingu suhtes, millega lepatakse kokku nafta vahetamine eesmärgiga rahuldada õigeaegselt oma klientide nõudlust kindlaksmääratud erinevates asukohtades.

▼ M52

6. Üksus rakendab käesolevat standardit lepingu suhtes (välja arvatud paragrahvis 5 loetletud lepingud) üksnes juhul, kui lepingu vastaspool on klient. Klient on osapool, kes on sõlminud üksusega lepingu, et saada tasu eest üksuse tavapärase tegevuse väljundiks olevaid kaupu või teenuseid. Lepingu vastaspool ei käsitataks kliendina näiteks juhul, kui vastaspool on sõlminud üksusega lepingu eesmärgiga osaleda tegevuses või protsessis, milles lepingupooled jagavad tegevuse või protsessi tulemusel tekkivaid riske ja hüvesid (näiteks koostöös vara loomine), mitte eesmärgiga saada üksuse tavapärase tulemuse väljundit.
7. Kliendileping võib kuuluda osaliselt käesoleva standardi ja osaliselt paragrahvis 5 loetletud muude standardite rakendusalasasse.
 - a) Kui muudes standardites on kindlaks määratud, kuidas tuleb lepingu ühte või mitut osa eraldada ja/või esmaselt mõõta, siis kohaldab üksus kõigepealt vastavate standardite eraldamis- ja/või mõõtmisnõudeid. Üksus ei arvesta *tehinguhinna* sisse lepingu selle osa (või nende osade) summat, mida on esmalt mõõdetud vastavalt teistele standarditele, ning rakendab paragrahve 73–86, et jaotada (võimalik) järelejäänud tehinguhinna summa kõigi käesoleva standardi rakendusalasasse kuuluvate toimingukohustuste ja paragrahvi 7 punktis b osutatud lepingu mis tahes muude osade vahel.
 - b) Kui muudes standardites ei ole kindlaks määratud, kuidas tuleb lepingu ühte või mitut osa eraldada ja/või esmaselt mõõta, siis rakendab üksus lepingu osa (või osade) eraldamiseks ja/või esmaseks mõõtmiseks käesolevat standardit.
8. Käesolevas standardis määratakse kindlaks, kuidas arvestatakse kliendilepingu sõlmimiseks tehtavaid lisakulutusi ja kliendilepingu täitmiseks tehtavaid kulutusi, kui nimetatud kulutused ei kuulu mõne muu standardi rakendusalasasse (vt paragrahvid 91–104). Üksus rakendab osutatud paragrahve üksnes selliste kliendilepinguga (või lepingu osaga) seoses tehtud kulutuste suhtes, mis kuuluvad käesoleva standardi rakendusalasasse.

KAJASTAMINE

Lepingu kindlakstegemine

9. Üksus peab käesoleva standardi rakendusalasasse kuuluva kliendilepingu üle arvestust üksnes juhul, kui kõik järgmised tingimused on täidetud:
 - a) lepingupooled on lepingu heaks kiitnud (kirjalikult, suuliselt või vastavalt muule tegevustavale) ja kohustuvad oma kohustusi täitma;
 - b) üksusel on võimalik teha kindlaks iga osapoole õigused seoses võõrandatavate kaupade või teenustega;
 - c) üksusel on võimalik teha kindlaks võõrandatavate kaupade või teenuste eest tasumise tingimused;

▼ **M52**

d) lepingul on majanduslik sisu (st eeldatakse, et lepingu tulemusena muutub ühingu tulevaste rahavoogude risk, ajastus või summa) ja

e) on tõenäoline, et üksusele laekub tasu, mida tal on õigus kliendile võõrandatavate kaupade või teenuste eest saada. Selle hindamisel, kas tasu summa laekumine on tõenäoline, võtab üksus arvesse üksnes kliendi võimet ja kavatsust maksta tasu summa tähtaegselt. Tasu summa, mida üksusel on õigus saada, võib olla lepingus märgitud hinnast väiksem juhul, kui tasu võib muutuda seoses sellega, et üksus võib pakkuda kliendile hinnasoodustust (vt paragrahv 52).

10. Leping on kahe või enama osapoolle vahel sõlmitud kokkulepe, millega luuakse täitmisele pööratavad õigused ja kohustused. Lepingus sätestatud õiguste ja kohustuste täitmisele pööratavus on seadusega reguleeritud. Lepingud võivad olla kirjalikud, suulised või eelduslikud vastavalt üksuse tegevustavale. Eri jurisdiktsioonides, majandusharudes ja üksustes kasutatakse erinevaid kliendilepingute sõlmimise praktikaid ja protsesse. Lisaks võivad need erineda ka üksuse sees (näiteks sõltuvalt kliendikategooriast või lubatud kaupade või teenuste laadist). Üksus võtab arvesse selliseid praktikaid ja protsesse, et otsustada, kas ja millal kliendiga sõlmitud kokkulepe loob täitmisele pööratavaid õigusi ja kohustusi.

11. Mõnel kliendilepingul ei ole kindlat tähtaega, nii et mõlemal osapoolel on igal ajal õigus see lõpetada või seda muuta. Osa lepinguid pikeneb automaatselt lepingus märgitud ajavahemiku järel. Üksus rakendab käesolevat standardit lepingu kehtivusajal (lepinguperioodil), mille jooksul lepingupooltel on kehtivad täitmisele pööratavad õigused ja kohustused.

12. Käesoleva standardi rakendamisel eeldatakse, et lepingut ei ole olemas juhul, kui mõlemal lepingupoolel on ühepoolne täitmisele pööratav õigus lõpetada täielikult täitmata leping ilma teisele poolele (või teistele pooltele) hüvitist maksmata. Leping on täielikult täitmata juhul, kui mõlemad järgmised tingimused on täidetud:

a) üksus ei ole veel kliendile võõrandanud ühtegi lubatud kaupade ega teenust ja

b) üksus ei ole veel saanud ja tal ei ole veel õigust saada lubatud kaupade või teenuste eest mingit tasu.

13. Kui kliendileping vastab sõlmimise ajal paragrahvis 9 esitatud tingimustele, ei hinda üksus nende tingimuste täitmist enam uuesti, välja arvatud juhul, kui on põhjust arvata, et faktid ja asjaolud on oluliselt muutunud. Näiteks kui kliendi võime tasu maksta halveneb oluliselt, peaks üksus uuesti hindama, kas on tõenäoline, et üksusele laekub tasu, mida tal on õigus kliendile veel võõrandatavate kaupade või teenuste eest saada.

▼ M52

14. Kui kliendileping ei vasta paragrahvis 9 esitatud tingimustele, jätkab üksus lepingu hindamist, et teha kindlaks, kas paragrahvis 9 esitatud tingimused täidetakse tagantjärele.
15. Kui kliendileping ei vasta paragrahvis 9 esitatud tingimustele ja üksus saab kliendilt tasu, kajastab üksus laekunud tasu müügituluna üksnes juhul, kui on toimunud üks kahest järgmisest sündmusest:
- a) üksusele ei ole jäänud ühtegi täitmata kohustust võõrandada kliendile kaupu või teenuseid ning kliendi lubatud tasu on täielikult või peaaegu täielikult üksusele laekunud ja see ei kuulu tagasimaksmisele või
 - b) leping on lõpetatud ja kliendilt saadud tasu ei kuulu tagasimaksmisele.
16. Kuni ühe paragrahvis 15 nimetatud sündmuse toimumiseni või kuni paragrahvis 9 esitatud tingimuste tagantjärele täitmiseni (vt paragrahv 14) kajastab üksus kliendilt saadud tasu kohustisena. Olenevalt lepinguga seotud faktidest ja asjaoludest väljendab kajastatud kohustis üksuse kohustust kas võõrandada tulevikus kaupu või teenuseid või maksta laekunud tasu tagasi. Mõlemal juhul mõõdetakse kohustist kliendilt saadud tasu summas.

Lepingute liitmine

17. Üksus liidab kaks või enam lepingut, mis on sõlmitud sama kliendiga (või kliendi seotud osapooltega) samal või peaaegu samal ajal, ning arvestab neid lepinguid ühe lepinguna, kui on täidetud vähemalt üks järgmistest tingimustest:
- a) lepingutes lepitakse kokku paketina, millel on üks majanduslik eesmärk;
 - b) ühe lepingu alusel tasumisele kuuluva tasu summa sõltub teise lepingu hinnast või täitmisest või
 - c) lepingutes lubatud kaubad või teenused (või igas lepingus lubatud mõned kaubad või teenused) moodustavad ühe toimingukohustuse vastavalt paragrahvidele 22–30.

Lepingumuudatused

18. Lepingumuudatus on lepingupoolte poolt heaks kiidetud lepingu ulatuse või hinna (või mõlema) muutmine. Mõnes majandusharus ja jurisdiktsioonis võidakse lepingumuudatuse kohta kasutada nimetust muutmiskorraldus, teisendus või parandus. Lepingumuudatus esineb juhul, kui lepingupooled kiidavad heaks muudatuse, millega luuakse uusi või muudetakse olemasolevaid täitmisele pööratavaid lepingupoolte õigusi ja kohustusi. Lepingumuudatus võidakse heaks kiita kirjalikult, suuliselt või eelduslikult vastavalt üksuse tegevustavale. Kui lepingupooled ei ole lepingumuudatust heaks kiitnud, jätkab üksus käesoleva standardi rakendamist senise lepingu suhtes kuni lepingumuudatuse heaks kiitmiseni.

▼ M52

19. Lepingumuudatus võib esineda ka juhul, kui lepingupoolte vahel on vaidlus muudatuse ulatuse või hinna (või mõlema) üle või kui pooled on heaks kiitnud lepingu ulatuse muutmise, kuid ei ole veel kindlaks määranud sellele vastavat hinnamuudatust. Selle kindlaks tegemisel, kas muudatusega loodud või muudetud õigused ja kohustused on täitmisele pööratavad, võtab üksus arvesse kõiki olulisi fakte ja asjaolusid, kaasa arvatud lepingu tingimusi ja muid tõendeid. Kui lepingupooled on heaks kiitnud lepingu ulatuse muutmise, kuid ei ole veel kindlaks määranud sellele vastavat hinnamuudatust, hindab üksus muudatuse tagajärjel tekkivat tehinguhinna muutust vastavalt paragrahvidele 50–54, milles käsitletakse muutuva tasu hindamist, ja paragrahvidele 56–58, milles käsitletakse muutuva tasu hinnangute piiramist.
20. Üksus arvestab lepingumuudatust eraldi lepinguna, kui esinevad mõlemad järgmised tingimused:
- a) lepingu ulatus suureneb lubatud eristatavate (vastavalt paragrahvidele 26–30) kaupade või teenuste lisandumise tõttu ja
 - b) lepingu hind suureneb tasu võrra, mis vastab üksuse täiendavate lubatud kaupade või teenuste *eraldiseisvale müügihinnale*, mida on korrigeeritud vastavalt konkreetse lepingu asjaoludele. Näiteks võib üksus täiendava kauba või teenuse eraldiseisvat müügihinda korrigeerida seoses kliendile tehtud allahindlusega, mis tuleneb sellest, et üksusel ei ole vaja teha müügiga seotud kulutusi, mis tal tekiksid juhul, kui ta müüks sarnast kaupa või teenust uuele kliendile.
21. Kui lepingumuudatust ei arvestata paragrahv 20 kohaselt eraldi lepinguna, arvestab üksus lepingumuudatuse kuupäeva seisuga veel võõrandamata lubatud kaupu või teenuseid (st järelejäänud lubatud kaupu või teenuseid) vastavalt ühele järgmistest võimalustest olenevalt sellest, milline neist on rakendatav:
- a) Üksus arvestab lepingumuudatust nii, nagu tegemist oleks senise lepingu lõpetamise ja uue lepingu sõlmimisega, juhul kui järelejäänud kaubad või teenused on enne lepingumuudatuse kuupäeva võõrandatud kaupadest või teenustest eristatavad. Järelejäänud toimingukohustustele (või paragrahvi 22 punkti b kohaselt kindlaks tehtud ühe toimingukohustuse alla kuuluvatele järelejäänud eristatavatele kaupadele või teenustele) jaotatava tasu osa leidmiseks liidetakse järgmised summad:
 - i) kliendi lubatud tasu (kaasa arvatud juba kliendilt laekunud summad), mis sisaldus hinnangulises tehinguhinnas ja mida ei ole müügituluna kajastatud, ning
 - ii) lepingumuudatusega lubatud tasu.

▼ **M52**

b) Üksus arvestab lepingumuudatust nii, nagu tegemist oleks senise lepingu osaga, juhul kui järelejäanud kaubad või teenused ei ole eristatavad ning kuuluvad seega ühe toimingukohustuse alla, mis on lepingumuudatuse kuupäevaks osaliselt täidetud. Lepingumuudatuse mõju tehinguhinnale ja üksuse toimingukohustuse täitmise edenemise mõõtmisele kajastatakse müügitulu korrigeerimisena (müügitulu suurenemise või vähenemisena) lepingumuudatuse kuupäeval (st müügitulu korrigeeritakse kumulatiivselt, võttes aluseks lepingumuudatusejärgse olukorra).

c) Kui järelejäanud kaupade või teenuste seas on nii punktile a kui ka punktile b vastavaid objekte, arvestab üksus muudatuse mõju muudetud lepingu täitmata (sealhulgas osaliselt täitmata) toimingukohustustele viisil, mis on kooskõlas käesoleva paragrahvi eesmärkidega.

Toimingukohustuste kindlakstegemine

22. Lepingu sõlmimise ajal hindab üksus kliendilepingus lubatud kaupu või teenuseid ning määratleb toimingukohustusena iga lubaduse võõrandada kliendile kas:

a) eristatava kauba või teenuse (või kaupade või teenuste paketi) või

b) sarja eristatavaid kaupu või teenuseid, mis on olulises osas samasugused ning mis võõrandatakse kliendile ühe ja sama skeemi kohaselt (vt paragrahv 23).

23. Sari eristatavaid kaupu või teenuseid võõrandatakse kliendile ühe ja sama skeemi kohaselt juhul, kui mõlemad järgmised tingimused on täidetud:

a) üksuse poolt kliendile võõrandamiseks lubatud sarja iga eristatav kaup või teenus vastaks paragrahvis 35 esitatud tingimustele, mille kohaselt seda saaks käsitada aja jooksul täidetava toimingukohustusena, ja

b) vastavalt paragrahvidele 39–40 kasutatakse sarja kuuluva iga eristatava kauba või teenuse puhul selle mõõtmiseks, kuidas on edenenud nende kliendile võõrandamise kohustuse täitmine, ühte ja sama meetodit.

Kliendilepingutes sisalduvad lubadused

24. Kliendilepingus on üldjuhul selgesõnaliselt nimetatud need kaubad või teenused, mida üksus lubab kliendile võõrandada. Siiski ei pruugi kliendilepingus kindlaks määratud toimingukohustused piirduda ainult lepingus selgesõnaliselt nimetatud kaupade või teenustega. Selle põhjuseks on asjaolu, et kliendileping võib sisaldada ka üksuse tegevustavast, avaldatud põhimõtetest või konkreetsetest avaldustest tulenevaid kaudseid lubadusi, kui sellised lubadused tekitavad lepingu sõlmimise ajal kliendi õigustatud ootuse, et üksus võõrandab kliendile kauba või teenuse.

▼ **M52**

25. Toimingukohustused ei hõlma lepingu täitmise eesmärgil tehtavaid üksuse tegevusi, mis ei seisne kauba või teenuse võõrandamises kliendile. Näiteks teenuse osutajal võib tekkida vajadus teha lepingu ettevalmistamiseks erinevaid haldustoiminguid. Nende toimingute tegemise käigus ei võõranda kliendile teenust. Seega ei kujuta sellised ettevalmistavad tegevused endast toimingukohustust.

Eristatavad kaubad või teenused▼ **M55**

26. Olenevalt lepingust võivad lubatud kaubad või teenused hõlmata alljärgnevat, kuid mitte ainult:

- a) üksuse toodetud kaupade müük (näiteks tootja laovarud);
- b) üksuse ostetud kaupade edasimüük (näiteks jaemüüja kaubad);
- c) üksuse ostetud õiguste saada kaupasid või teenuseid edasimüük (näiteks pileti edasimüük paragrahvides B34–B38 esitatud kirjeldusele vastava käsundiandjana tegutseva üksuse poolt);
- d) lepingus kokku lepitud ülesande (või ülesannete) täitmine kliendi heaks;
- e) teenus, mis seisneb valmisolekus kaupade või teenuste pakkumiseks (näiteks täpsustamata tarkvarauuendused, mida pakutakse siis ja sel juhul, kui need on kättesaadavad) või kaupade või teenuste kliendile tema äranägemisel kasutamiseks kättesaadavaks tegemises;
- f) teenus, mis seisneb teiselt osapoolelt kaupade või teenuste kliendile võõrandamise korraldamises (näiteks teise osapoolle vahendajana tegutsemine, nagu on kirjeldatud paragrahvides B34–B38);
- g) õiguste andmine selliste kaupade või teenuste saamiseks tulevikus, mida klient saab edasi müüa või oma klientidele pakkuda (näiteks jaemüüjale toodet müüv üksus lubab, et ta võõrandab jaemüüjalt seda toodet ostvale isikule täiendava kauba või teenuse);
- h) kliendi nimel vara ehitamine, tootmine või arendamine;
- i) litsentside andmine (vt paragrahvid B52–B63B) ja
- j) täiendavate kaupade või teenuste ostuõiguste andmine (kui nimetatud õigused annavad kliendile varalise õiguse, nagu on kirjeldatud paragrahvides B39–B43).

27. Kliendile lubatud kaup või teenus on eristatav, kui on täidetud mõlemad järgmised tingimused:

- a) kliendil on võimalik saada kaubast või teenusest kasu, kui ta kasutab seda eraldi või koos kliendile hõlpsasti kättesaadavate muude ressurssidega (st kaup või teenus on eristatav), ja

▼ **M55**

- b) üksuse lubadus võõrandada kaup või teenus kliendile on eristatav lepingu muudest lubadustest (st lubadus võõrandada kaup või teenus eristub lepingu kontekstis).

▼ **M52**

28. Kliendil on võimalik saada kaubast või teenusest kasu vastavalt paragrahvi 27 punktile a, kui kaup või teenust saaks kasutada, tarbida, müüa ühtläärtusest suurema summa eest või vallata mõnel muul viisil, mis tekitab majanduslikku kasu. Mõnest kaubast või teenusest on kliendil võimalik kasu saada siis, kui ta kasutab seda eraldi. Muudest kaupadest või teenustest võib klient kasu saada üksnes siis, kui ta kasutab seda koos muude hõlpsasti kättesaadavate ressursidega. Hõlpsasti kättesaadav ressurss on eraldi (üksuse või mõne muu üksuse poolt) müüdav kaup või teenus või ressurss, mille klient on juba omandanud üksuse käest (kaasa arvatud kaubad või teenused, mille üksus on lepingu alusel juba kliendile võõrandanud) või muude tehingute või sündmuste tulemusena. Seda, kas klient võib kaubast või teenusest eraldi või koos muude hõlpsasti kättesaadavate ressurssidega kasu saada, võidakse tõendada mitmesuguste asjaoludega. Näiteks asjaolu, et üksus müüb kaupa või teenust regulaarselt eraldi, osutab sellele, et klient võib kaubast või teenusest eraldi või koos muude hõlpsasti kättesaadavate ressurssidega kasu saada.

▼ **M55**

29. Hinnates seda, kas üksuse lubadused võõrandada kaubad või teenused kliendile on eristatavad vastavalt paragrahvi 27 punktile b, on eesmärk määrata kindlaks, kas lepingu raames on antud lubadus võõrandada iga kõnealune kaup või teenus eraldi või võõrandada liitühik või liitühikud, mille puhul on lubatud kaubad või teenused sisendid. Asjaolud, mis osutavad, et kaks või enam lubadust võõrandada kaubad või teenused kliendile ei ole eristatavad, on muu hulgas järgmised:
- a) üksus osutab olulisel määral teenust, mis seisneb kaupade või teenuste ühendamises lepingus kliendile lubatud muude kaupade või teenustega kaupade või teenuste paketi, mis vastaks kliendi tellitud liitväljundile või liitväljunditele. Teisiti öeldes kasutab üksus kaupasid või teenuseid sisenditena, mille abil toodetakse või tarnitakse kliendi määratud liitväljund või liitväljundid. Liitväljund või liitväljundid võivad hõlmata rohkem kui ühte etappi, elementi või ühikut;
- b) üks või mitu kaup või teenust muudavad või kohandavad oluliselt ühte või mitut muud lepingus lubatud kaup või teenust või neid muudavad või kohandavad oluliselt üks või mitu muud lepingus lubatud kaup või teenust;
- c) kaubad või teenused on oluliselt vastastikku sõltuvad või tugevas vastastikus seoses. Teisiti öeldes mõjutab iga kaup või teenust oluliselt üks või mitu muud lepinguga lubatud kaup või teenust. Näiteks mõnel juhul mõjutavad kaks või enam kaup või teenust üksteist oluliselt, kuna üksus ei suuda täita lubadust võõrandada iga kaup või teenus sõltumatult.

▼ M52

30. Kui lubatud kaup või teenus ei ole eristatav, liidab üksus selle kauba või teenuse muude lubatud kaupade või teenustega, kuni tekib eristatav kaupade või teenuste pakett. Mõnel juhul tekib selle tulemusena olukord, kus üksus arvestab kõiki lepingus lubatud kaupu või teenuseid ühe toimingukohustusena.

Toimingukohustuste täitmine

31. **Üksus kajastab müügitulu siis, kui ta täidab oma toimingukohustuse, võõrandades lubatud kauba või teenuse (st vara) kliendile. Vara on võõrandatud siis, kui klient saab vara üle kontrolli.**

32. Üksus otsustab lepingu sõlmimisel iga paragrahvide 22–30 kohaselt kindlaks tehtud toimingukohustuse puhul, kas ta täidab toimingukohustust aja jooksul (vastavalt paragrahvidele 35–37) või teataval ajahetkel (vastavalt paragrahvile 38). Kui üksus ei täida toimingukohustust aja jooksul, täidetakse toimingukohustus teataval ajahetkel.

33. Kaubad ja teenused on nende kättesaamise ja kasutamise ajal varad, isegi kui nad on seda vaid lühikeseks ajaks (nagu see on paljude teenuste puhul). Kontroll vara üle tähendab võimet juhtida vara kasutamist ning omandada olulises osas kõik varast tulenevad järelejäänud hüved. Kontroll hõlmab võimet takistada teisi üksusi vara kasutamist juhtimast ja sellest hüvesid saamast. Varast saadavad hüved on potentsiaalsed rahavood (laekumised ja väiksemad väljamaksed), mida on võimalik otseselt või kaudselt saada paljudel eri viisidel, näiteks:

- a) vara kasutamine kaupade tootmiseks või teenuste (kaasa arvatud avalike teenuste) osutamiseks;
- b) vara kasutamine muu vara väärtuse suurendamiseks;
- c) vara kasutamine kohustiste arveldamiseks või kulude vähendamiseks;
- d) vara müümine või vahetamine;
- e) vara pantimine laenu tagamiseks ja
- f) vara valdamine.

34. Selle hindamisel, kas klient saab vara üle kontrolli, võtab üksus arvesse võimalikke vara tagasiostu lepinguid (vt paragrahvid B64–B76).

Aja jooksul täidetavad toimingukohustused

35. Üksus võõrandab kontrolli kauba või teenuse üle aja jooksul ning seega täidab toimingukohustuse ja kajastab müügitulu aja jooksul juhul, kui täidetud on üks järgmistest tingimustest:

▼ **M52**

- a) klient saab ja tarbib üksuse toimingust saadavaid hüvesid üheaegselt ja üksuse toiminguga samal ajal (vt paragrahvid B3–B4);
 - b) üksuse toiming loob või parendab vara (näiteks lõpetamata toodang), mis on loomise või parendamise ajal kliendi kontrolli all (vt paragrahv B5), või
 - c) üksus jätab oma toiminguga loomata vara, millele üksusel oleks alternatiivne kasutusviis (vt paragrahv 36), ning üksusel on täitmisele pööratav õigus saada tasu seni tehtud toimingute eest (vt paragrahv 37).
36. Üksusel ei ole oma toiminguga loodud varale alternatiivset kasutusviisi, kui üksusel on lepinguga keelatud suunata vara selle loomise või parendamise ajal muusse kasutusse või tema võimalus suunata valmis vara muusse kasutusse on praktiliselt piiratud. Seda, kas üksusel on varale alternatiivne kasutusviis, hinnatakse lepingu sõlmimise ajal. Pärast lepingu sõlmimist ei uuenda üksus vara alternatiivse kasutusviisi hinnangut, välja arvatud juhul, kui lepingupooled kiidavad heaks lepingumuudatuse, millega toimingukohustust oluliselt muudetakse. Paragrahvides B6–B8 antakse juhised, kuidas hinnata, kas üksusel on varale alternatiivne kasutusviis.
37. Selle hindamisel, kas tal on täitmisele pööratav õigus saada tasu seni tehtud toimingute eest vastavalt paragrahvi 35 punktile c, võtab üksus arvesse lepingu tingimusi ning lepingu suhtes kohaldatavaid õigusakte. Õigus saada tasu seni tehtud toimingute eest ei pea väljenduma fikseeritud summas. Siiski peab üksusel kogu lepingu kehtivusaja jooksul olema õigus summale, mis vähemalt hüvitab üksuse seni tehtud toimingud juhul, kui klient või muu isik lõpetab lepingu mõnel muul põhjusel peale üksuse lubatud kohustuste täitmata jätmise. Paragrahvides B9–B13 antakse juhised, kuidas hinnata tasu saamise õiguse olemasolu ja täitmisele pööratavust ning seda, kas üksuse õigus saada tasu annab üksusele õiguse saada tasu seni tehtud toimingute eest.
- Teataval ajahetkel täidetavad toimingukohustused*
38. Kui toimingukohustust ei täideta aja jooksul vastavalt paragrahvidele 35–37, täidab üksus toimingukohustuse teataval ajahetkel. Selleks et määrata kindlaks ajahetk, millal klient saab lubatud vara üle kontrolli ja üksus täidab toimingukohustuse, võtab üksus arvesse kontrolli käsitlevaid paragrahvides 31–34 esitatud nõudeid. Lisaks võtab üksus arvesse muu hulgas järgmisi kontrolli üleandmise näitajaid:
- a) Üksusel on kehtiv õigus saada vara eest tasu – kui klient on hetkel kohustatud vara eest tasuma, võib see osutada, et klient on omandanud vastutasuks võime juhtida vara kasutamist ning omandada olulises osas kõik varast tulenevad järelejäänud hüved.

▼ M52

- b) Kliendil on vara suhtes seaduslik omandiõigus – seaduslik omandiõigus võib osutada, milline lepingupool saab vara kasutamist juhtida ning omandada olulises osas kõik varast tulenevad järelejäänud hüved või piirata muude üksuste ligipääsu nimetatud hüvedele. Seega võib vara seadusliku omandiõiguse võõrandamine näidata, et klient on saanud vara üle kontrolli. Kui üksus säilitab seadusliku omandiõiguse üksnes kaitseks kliendipoolse tasumata jätmise eest, ei välista see üksuse õigus kliendi jaoks võimalust saada kontrolli vara üle.
- c) Üksus on üle andnud vara füüsilise valduse – kui vara on füüsiliselt kliendi valduses, võib see osutada, et klient saab juhtida vara kasutamist ning omandada olulises osas kõik varast tulenevad järelejäänud hüved või piirata muude üksuste ligipääsu nimetatud hüvedele. Füüsiline valdus ei pruugi siiski tähendada kontrolli vara üle. Näiteks mõne tagasiostulepingu ja mõne saatmiskorralduse puhul võib vara olla füüsiliselt kliendi või saaja valduses, kuigi see on üksuse kontrolli all. Seevastu mõnede ilma kauba väljastamiseta (*bill-and-hold*) müügikokkulepete korral võib kliendi kontrolli all olev vara olla füüsiliselt üksuse valduses. Paragrahvides B64–B76, B77–B78 ja B79–B82 antakse juhised, kuidas arvestada vastavalt tagasiostulepinguid, saatmiskorraldusi ja ilma kauba väljastamiseta müügikokkuleppeid.
- d) Vara omamisega seotud olulised riskid ja hüved kuuluvad kliendile – vara omamisega seotud oluliste riskide ja hüvede üleandmine kliendile võib osutada, et klient on saanud võime juhtida vara kasutamist ning omandada olulises osas kõik varast tulenevad järelejäänud hüved. Lubatud vara omamisega seotud riskide ja hüvede hindamisel jätab üksus siiski arvesse võtmata kõik riskid, mille tagajärjel tekib eraldi toimingukohustus lisaks vara üleandmise toimingukohustusele. Näiteks võib üksus olla andnud kliendile kontrolli vara üle, aga mitte veel täitnud täiendavat toimingukohustust, mis näeb ette võõrandatud varaga seotud hooldusteenuste osutamise.
- e) Klient on vara vastu võtnud – vara vastuvõtmine kliendi poolt võib osutada, et klient on saanud võime juhtida vara kasutamist ning omandada olulises osas kõik varast tulenevad järelejäänud hüved. Üksus võtab arvesse paragrahvides B83–B86 esitatud juhiseid, et hinnata vara kliendipoolse vastuvõtmise lepingusätte mõju vara kontrolli üleandmise ajale.

Toimingukohustuse täitmise edenemise mõõtmine

39. Iga paragrahvide 35–37 kohaselt aja jooksul täidetava toimingukohustuse puhul kajastab üksus müügitulu aja jooksul, mõõtes vastava toimingukohustuse täitmise edenemist. Täitmise edenemise mõõtmise eesmärk on kujutada üksuse sooritust lubatud kaupade või teenuste kontrolli kliendile üleandmisel (ehk üksuse toimingukohustuse täitmisel).

▼ **M52**

40. Üksus rakendab iga aja jooksul täidetava toimingukohustuse täitmise mõõtmiseks ühte meetodit ning ta rakendab seda meetodit ühelaadsetel asjaoludel ühelaadsete toimingukohustuste suhtes järjepidevalt. Üksus mõõdab aja jooksul täidetava toimingukohustuse täitmise edenemist uuesti iga aruandeperioodi lõpus.

Edenemise mõõtmise meetodid

41. Täitmise edenemise mõõtmiseks sobivad väljundimeetodid ja sisendi-meetodid. Paragrahvides B14–B19 antakse juhised, kuidas kasutada väljundi- ja sisendimeetodeid üksuse toimingukohustuse täitmise edenemise mõõtmiseks. Täitmise edenemise mõõtmiseks sobiva meetodi valimisel võtab üksus arvesse enda poolt kliendile lubatud kauba või teenuse laadi.
42. Täitmise edenemise mõõtmise meetodi rakendamisel jätab üksus täitmise edenemise mõõtmisest välja kõik kaubad või teenused, mille kontrolli üksus kliendile üle ei anna. Seevastu võtab üksus täitmise edenemise mõõtmisel arvesse kõiki kaupu või teenuseid, mille kontrolli ta oma toimingukohustust täites kliendile üle annab.
43. Kuna asjaolud aja jooksul muutuvad, uuendab üksus oma täitmise edenemise hinnangut nii, et see vastaks toimingukohustuse täitmise tulemuste muutumisele. Kõnealuseid muutusi üksuse kohustuste täitmise edenemises arvestatakse samuti nagu arvestushinnangute muutusi vastavalt standardile IAS 8 *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead*.

Edenemise rahuldav mõõtmine

44. Üksus kajastab aja jooksul täidetava toimingukohustuse eest saadavat müügitulu üksnes juhul, kui tal on võimalik rahuldavalt mõõta oma toimingukohustuse täitmise edenemist. Üksusel ei ole võimalik oma toimingukohustuse täitmise edenemist rahuldavalt mõõta, kui tal ei ole usaldusväärset informatsiooni, mis oleks vajalik selleks, et rakendada täitmise edenemise mõõtmiseks sobivat meetodit.
45. Mõnel juhul (näiteks lepingu kehtivusaja alguses) ei pruugi üksusel olla võimalik toimingukohustuse täitmise tulemust rahuldavalt mõõta, kuid ta eeldab, et toimingukohustuse täitmise käigus tehtud kulutused saavad kaetud. Sellisel juhul kajastab üksus müügitulu ainult tehtud kulutuste ulatuses kuni ajani, mil ta saab toimingukohustuse täitmise tulemust rahuldavalt mõõta.

MÕÕTMINE

46. Kui toimingukohustus on täidetud, kajastab üksus müügituluna sellele toimingukohustusele jaotatud tehinguhinna summa (millest on välja arvatud paragrahvide 56–58 kohased muutuva tasu piiratud hinnangud).

▼ **M52****Tehinguhinna kindlaksmääramine**

47. Üksus võtab tehinguhinna kindlaksmääramisel arvesse lepingu tingimusi ja oma tegevustava. Tehinguhind on tasu summa, mida üksusel on tema hinnangul õigus saada lubatud kaupade või teenuste kliendile võõrandamise eest ja millest on maha arvatud kolmandate isikute nimel kogutavad summad (näiteks mõned müügi maksud). Kliendilepingus lubatud tasu võib sisaldada fikseeritud summasid, muutuvaid summasid või mõlemaid.

48. Tehinguhinna hinnangut mõjutavad kliendi lubatud tasu olemus, ajastus ja summa. Üksus võtab tehinguhinna kindlaksmääramisel arvesse kõige järgneva mõju:

- a) muutuv tasu (vt paragrahvid 50–55 ja 59);
- b) muutuva tasu hinnangute piiramine (vt paragrahvid 56–58);
- c) olulise rahastamiskomponendi sisaldumine lepingus (vt paragrahvid 60–65);
- d) mitterahaline tasu (vt paragrahvid 66–69) ja
- e) kliendile makstav tasu (vt paragrahvid 70–72).

49. Tehinguhinna kindlaksmääramise eesmärgil eeldab üksus, et kaubad või teenused võõrandatakse kliendile vastavalt kehtivas lepingu kohaselt lubatule ning lepingut ei tühistata, uuendata ega muudeta.

Muutuv tasu

50. Kui lepingus lubatud tasu sisaldab muutuvat summat, hindab üksus tasu suurust, mida tal on õigus lubatud kaupade või teenuste kliendile võõrandamise eest saada.

51. Tasu suurus võib muutuda seoses allahindluste, hinnavähenduste, tagasimaksete, krediidi, hinnasoodustuste, ergutusvahendite, tulemuspreemiate, leppetrahvide ja muu sellise tõttu. Lubatud tasu võib muutuda ka juhul, kui üksuse õigus tasu saada sõltub mõne tulevase sündmuse toimumisest või mittetoimumisest. Näiteks on tasu summa muutuv siis, kui toode müüakse koos tagastamisõigusega või kui teatava taseme saavutamise korral lubatakse tulemuspreemiana tasuda fikseeritud summa.

52. Kliendi lubatud tasuga seotud muutuvus võib olla lepingus selgesõnaliselt sätestatud. Lisaks lepingu tingimustes sätestatud muutuvusele on lubatud tasu muutuv juhul, kui esineb üks kahest järgmisest olukorrast:

▼ **M52**

a) kliendil on üksuse tegevustavast, avaldatud põhimõtetest või konkreetsetest avaldustest tulenev õigustatud ootus, et üksus nõustub lepingus märgitud hinnast väiksema tasu summaga. Seega eeldatakse, et üksus pakub hinnasoodustust. Olenevalt jurisdiktsioonist, majandusharust või kliendist võidakse sellist pakkumist nimetada allahindluseks, hinnavähenduseks, tagasimakseks või krediidiks;

b) muudest faktidest või asjaoludest nähtub, et kliendiga lepingu sõlmimise ajal kavatseb üksus pakkuda kliendile hinnasoodustust.

53. Üksus kasutab muutuva tasu suuruse hindamiseks ühte järgmistest meetoditest olenevalt sellest, milline meetod üksuse arvates prognoosib paremini summat, mida üksusel on õigus saada:

a) Eeldatav väärtus – eeldatav väärtus leitakse, summeerides võimalike tasu suuruste vahemikku kuuluvad tõenäosusega kaalutud summad. Eeldatav väärtus võib olla muutuva tasu suuruse sobiv hinnang juhul, kui üksusel on palju sarnaste tunnustega lepinguid.

b) Kõige tõenäolisem summa – kõige tõenäolisem summa on võimalike tasu suuruste vahemikku kuuluv üksainus kõige tõenäolisem summa (st lepingu kõige tõenäolisem tulemus). Kõige tõenäolisem summa võib olla muutuva tasu suuruse sobiv hinnang juhul, kui lepingul on ainult kaks võimalikku tulemust (näiteks üksus kas saavutab tulemuspreemia taseme või ei saavuta).

54. Selle hindamisel, milline on ebakindluse mõju talle tasumisele kuuluva muutuva tasu suurusele, rakendab üksus ühte meetodit järjepidevalt lepingu kogu kehtivusaja vältel. Lisaks võtab üksus arvesse kogu informatsiooni (varasemast ajast, praegusest hetkest ja prognoosidest), mis on talle mõistlikult kättesaadav, ning teeb kindlaks mõistlikul arvul võimalikke tasu suurusi. Informatsioon, mida üksus kasutab muutuva tasu suuruse hindamiseks, sarnaneb üldjuhul informatsiooniga, mida üksuse juhtkond kasutab pakkumise koostamise ning lubatud kaupade või teenuste hinna määramise käigus.

Tagasimaksekohustised

55. Üksus kajastab tagasimaksekohustist juhul, kui ta saab kliendilt tasu ja eeldab, et tal tuleb see tasu osaliselt või täielikult kliendile tagasi maksta. Tagasimaksekohustist mõõdetakse laekunud tasu (või tasu saamise nõude) summas, millele üksuse arvates tal ei teki õigust (st tehinguhinnas mittesisalduvad summad). Tagasimaksekohustist (ja sellele vastavat muutust tehinguhinnas ja seega *lepingulises kohustises*) uuendatakse iga aruandeperioodi lõpus vastavalt asjaolude muutumisele. Tagastamisõigusega müügi tagasimaksekohustise arvestamiseks rakendab üksus paragrahvides B20–B27 esitatud juhiseid.

▼ M52***Muutuva tasu hinnangute piiramine***

56. Üksus arvestab tehinguhinna sisse paragrahvi 53 kohaselt hinnatud muutuva tasu summa osaliselt või täielikult ainult selles osas, mille puhul on väga tõenäoline, et kajastatud kumulatiivset müügitulu ei tühistata olulisel määral hiljem, mil muutuva tasuga seotud ebakindlus hajub.
57. Selle hindamisel, kas on väga tõenäoline, et kajastatud kumulatiivset müügitulu ei tühistata olulisel määral hiljem, mil muutuva tasuga seotud ebakindlus hajub, võtab üksus arvesse nii müügitulu tühistamise tõenäosust kui ka määra. Müügitulu tühistamise tõenäosust või määra suurendada võivad tegurid on muu hulgas järgmised:
- a) tulu summa sõltub väga suurel määral teguritest, mida üksus ei saa mõjutada. Sellised tegurid võivad olla turu volatiilsus, kolmandate osapoolte otsused või tegevused, ilmastikutingimused ning suur lubatud kauba või teenuse vananemise risk;
 - b) tasu suurusega seotud ebakindlus jääb eeldatavasti pikaks ajaks lahendamata;
 - c) üksusel on vähe kogemusi (või muid tõendeid) seoses sarnaste lepingutega või sellistel kogemustel (või muudel tõenditel) on piiratud prognoosiväärtus;
 - d) üksusel on tavaks kas pakkuda laias valikus hinnasoodustusi või muuta sarnaste asjaolude korral sarnaste lepingute maksetingimusi;
 - e) lepingul on suurel hulgal ja laias vahemikus erinevaid võimalikke tasu summasid.
58. Üksus rakendab paragrahvi B63, et arvestada müügipõhise või kasutuspõhise litsentsitasu kujul makstavat tasu, mida lubatakse intellektuaalomandi litsentsi eest.

Muutuva tasu ümberhindamine

59. Iga aruandeperioodi lõpus uuendab üksus hinnangulist tehinguhinda (uuendades ühtlasi oma hinnangut sellele, kas muutuva tasu hinnang on piiratud), et see esindaks usaldusväärselt aruandeperioodi lõpus valitsenud asjaolusid ja asjaolude muutumist aruandeperioodi jooksul. Üksus arvestab tehinguhinna muutusi vastavalt paragrahvidele 87–90.

▼ **M52***Olulise rahastamiskomponendi sisaldumine lepingus*

60. Tehinguhinna kindlaksmääramisel korrigeerib üksus lubatud tasu summat vastavalt raha ajaväärtuse mõjule, kui lepingupoolte vahel (otseselt või kaudselt) kokku lepitud maksete ajastus annab kliendile või üksusele olulise hüve, mis seisneb kaupade või teenuste kliendile võõrandamise rahastamises. Sellisel juhul sisaldub lepingus oluline rahastamiskomponent. Oluline rahastamiskomponent võib esineda olenemata sellest, kas rahastamise lubadus sisaldub lepingus selgesõnaliselt või eeldatakse seda kaudselt maksetingimustes, milles lepingupooled on kokku leppinud.

61. Lubatud tasu summa korrigeerimise eesmärk seoses olulise rahastamiskomponendiga on võimaldada üksusel kajastada müügitulu summas, mis vastab hinnale, mida klient oleks lubatud kaupade või teenuste eest maksnud juhul, kui ta oleks nimetatud kaupade või teenuste eest maksnud rahas sel ajal, kui need talle üle läksid (st rahaline müügihind). Selle hindamisel, kas leping sisaldab rahastamiskomponenti ja kas see rahastamiskomponent on lepingu jaoks oluline, võtab üksus arvesse kõiki olulisi fakte ja asjaolusid, kaasa arvatud mõlemat järgmist asjaolu:

a) lubatud tasu summa ning lubatud kaupade või teenuste rahalise müügihinna võimalik vahe ja

b) mõlema järgmise asjaolu ühine mõju:

i) eeldatav ajavahemik, mis jääb lubatud kaupade või teenuste üksuselt kliendile üleandmise ning kliendi poolt nimetatud kaupade või teenuste eest tasumise vahele, ja

ii) asjaomasel turul valitsevad intressimäärad.

62. Paragrahvi 61 kohasest hinnangust olenemata ei sisaldaks kliendileping olulist rahastamiskomponenti, kui esineb mõni järgmistest asjaoludest:

a) klient tasus kaupade või teenuste eest ettemaksega ning klient saab omal äranägemisel otsustada, millal need kaubad või teenused üle antakse;

b) märkimisväärne osa kliendi lubatud tasust on muutuv ning selle tasu summa või maksmise ajastus sõltub mõne olulises osas kliendist või üksusest sõltumatu tulevase sündmuse toimumisest või mittetoimumisest (näiteks kui tasu on müügipõhine litsentsitasu);

▼ M52

- c) lubatud tasu ja kauba või teenuse rahalise müügihinna vahe (vastavalt paragrahvis 61 esitatud kirjeldusele) kasvab muudel põhjustel kui kliendile või üksusele rahastamise pakkumine ning nimetatud summade vahe on proportsionaalne selle vahe põhjusega. Näiteks võidakse maksetingimustes ette näha üksuse või kliendi kaitse olukorra eest, kus teine osapool ei täida mõnesid või kõiki lepingust tulenevaid kohustusi nõuetekohaselt.
63. Praktilise abinõuna ei pea üksus lubatud tasu summat olulise rahastamiskomponendi mõju tõttu korrigeerima juhul, kui üksus eeldab lepingu sõlmimise ajal, et lubatud kauba või teenuse üksuselt kliendile üleandmise ning kõnealuse kauba või teenuse eest tasutava kliendi makse laekumise vaheline ajavahemik ei ole pikem kui üks aasta.
64. Kui üksus korrigeerib lubatud tasu summat olulise rahastamiskomponendi tõttu, kasutab ta paragrahvis 61 esitatud eesmärgi saavutamiseks diskontomäära, mis kajastuks lepingu sõlmimise ajal üksuse ja tema kliendi vahel tehtud eraldi rahastamistehingus. Nimetatud määr peegeldaks lepingu alusel rahastatava osapoolle krediidi tunnuseid ning kliendi või üksuse antud tagatist, mis hõlmab lepinguga võõrandatud vara. Üksusel võib olla võimalik nimetatud määr kindlaks teha, kui ta tuvastab määra, millega tuleks lubatud tasu nimiväärtus diskonteerida, et saada hind, mida klient maksaks kaupade või teenuste eest rahas nende kliendile üleandmise ajal. Pärast lepingu sõlmimist ei ajakohasta üksus diskontomäära seoses intressimäärade muutumise või muude asjaolude (näiteks kliendi krediidiriski hinnangu muutus) arvessevõtmiseks.
65. Üksus esitab koondkasumiaruandes rahastamise mõju (intressitulu või intressikulu) ja kliendilepingutest saadava müügitulu eraldi. Intressitulu või -kulu kajastatakse üksnes ulatuses, milles kliendilepinguga seotud *lepingulist vara* (või nõuet) või lepingulist kohustist on raamatupidamises kajastatud.
- Mitterahaline tasu*
66. Selleks et määrata tehinguhinda lepingute puhul, milles klient lubab maksta tasu mitterahalises vormis, mõõdab üksus mitterahalist tasu (või mitterahalise tasu lubadust) õiglasel väärtuses.
67. Kui üksusel ei ole võimalik mitterahalise tasu õiglast väärtust rahuldavalt hinnata, mõõdab ta tasu suurust kaudselt, lähtudes kliendile (või kliendikategooriale) tasu eest lubatud kaupade või teenuste eraldiseisvast müügihinnast.
68. Mitterahalise tasu õiglane väärtus võib muutuda seoses tasu vormiga (näiteks kui muutub aktsia hind, mille saamiseks kliendilt üksusel on õigus). Kui kliendi lubatud mitterahalise tasu õiglane väärtus muutub muudel põhjustel kui ainuüksi tasu vorm (näiteks võib õiglane väärtus muutuda seoses lepingu täitmisega üksuse poolt), rakendab üksus paragrahvides 56–58 esitatud nõudeid.

▼ M52

69. Kui klient annab omalt poolt kaupu või teenuseid (näiteks materjale, seadmeid või tööjõudu), et aidata üksusel lepingut täita, hindab üksus, kas ta saab selliste antud kaupade või teenuste üle kontrolli. Kui see nii on, arvestab üksus antud kaupu või teenuseid kliendilt saadud mitterahalise tasuna.

Kliendile makstav tasu

70. Kliendile makstav tasu sisaldab rahasummasid, mida üksus maksab või peab eeldatavasti kliendile (või muudele osapooltele, kes ostavad kliendilt üksuse kaupu või teenuseid) maksma. Kliendile makstav tasu sisaldab ka krediiti või muid komponente (näiteks kupong või vautšer), millega saab tasaarvestada võlga üksuse ees (või muude osapoolte ees, kes ostavad kliendilt üksuse kaupu või teenuseid). Üksus arvestab kliendile makstavat tasu tehinguhinna ja seega ka müügitulu vähendusena, välja arvatud juhul, kui makse kliendile tehakse eristatava (vastavalt paragrahvides 26–30 esitatud kirjeldusele) kauba või teenuse eest, mille klient üksusele võõrandab. Kui kliendile makstav tasu sisaldab muutuvat summat, hindab üksus tehinguhinda (kaasa arvatud seda, kas muutuva tasu hinnang on piiratud) vastavalt paragrahvidele 50–58.

71. Kui kliendile makstav tasu on makse kliendilt saadava eristatava kauba või teenuse eest, kajastab üksus kauba või teenuse ostu samuti, nagu ta kajastab muid oste tarnijatelt. Kui kliendile makstava tasu summa ületab kliendilt saadud eristatava kauba või teenuse õiglast väärtust, arvestab üksus õiglast väärtust ületavat osa tehinguhinna vähendusena. Kui üksusel ei ole võimalik kliendilt saadud kauba või teenuse õiglast väärtust rahuldavalt hinnata, arvestab ta kogu kliendile makstavat tasu tehinguhinna vähendusena.

72. Seega, kui kliendile makstavat tasu arvestatakse tehinguhinna vähenusena, siis kajastab üksus müügitulu vähenemist ajal, mil leiab aset üks järgmistest sündmustest, olenevalt sellest, kumb esineb hiljem:

- a) üksus kajastab müügitulu seotud kaupade või teenuste kliendile võõrandamise eest ja
- b) üksus maksab või lubab maksta tasu (isegi kui tasumine sõltub mõnest tulevase sündmusest). Selline lubadus võib olla kaudselt eeldatav vastavalt üksuse tegevustavale.

Tehinguhinna jaotamine toimingukohustustele

73. Tehinguhinna jaotamise eesmärk on, et üksus jaotaks tehinguhinna igale toimingukohustusele (või eristatavale kaubale või teenusele) summas, mis vastab tasu suurusele, mida üksusel on tema hinnangul õigus saada lubatud kaupade või teenuste kliendile võõrandamise eest.

▼ M52

74. Jaotamise eesmärgi saavutamiseks jaotab üksus tehinguhinna igale lepingus ettenähtud toimingukohustusele eraldiseisva müügihinna alusel vastavalt paragrahvidele 76–80, välja arvatud paragrahvides 81–83 (allahindluste jaotamine) ja paragrahvides 84–86 (muutuvaid summasid sisaldava tasu jaotamine) kirjeldatud juhtudel.

75. Paragrahve 76–86 ei rakendata, kui lepingus on ainult üks toimingukohustus. Paragrahve 84–86 võidakse siiski rakendada juhul, kui üksus lubab võõrandada eristatavate kaupade või teenuste sarja, mis on määratletud ühe toimingukohustusena vastavalt paragrahvi 22 punktile b, ja lubatud tasu sisaldab muutuvaid summasid.

Jaotamine eraldiseisvate müügihindade põhjal

76. Tehinguhinna jaotamiseks igale toimingukohustusele suhtelise eraldiseisva müügihinna põhjal määrab üksus lepingu sõlmimise ajal kindlaks lepingu iga toimingukohustuse aluseks oleva eristatava kauba või teenuse eraldiseisva müügihinna ning jaotab tehinguhinna proportsionaalselt nende eraldiseisvate müügihindadega.

77. Eraldiseisev müügihind on hind, mille eest üksus müüks lubatud kauba või teenuse kliendile eraldi. Parim tõend eraldiseisva müügihinna kohta on kauba või teenuse hind, mis on vaadeldav siis, kui üksus müüb sama kauba või teenuse samasugustes tingimustes eraldi samasugusele kliendile. Kauba või teenuse eraldiseisev müügihind võib olla lepingus või hinnakirjas esitatud kauba või teenuse hind (aga seda ei eeldata).

78. Kui eraldiseisev müügihind ei ole otseselt vaadeldav, hindab üksus eraldiseisvat müügihinna summas, mis saadaks juhul, kui tehinguhind jaotataks vastavalt paragrahvis 73 nimetatud jaotamise eesmärgile. Eraldiseisva müügihinna hindamisel võtab üksus arvesse kogu informatsiooni (kaasa arvatud turutingimused, üksusega seotud asjaolud ja informatsioon kliendi või kliendikategooria kohta), mis on talle mõistlikult kättesaadav. Seda tehes kasutab üksus võimalikult palju vaadeldavaid sisendeid ning rakendab hindamismeetodeid ühetaoliste asjaolude korral järjepidevalt.

79. Kauba või teenuse eraldiseisva müügihinna hindamiseks sobivad meetodid on muu hulgas järgmised:

a) Korrigeeritud turuhinnangu meetod – üksus võib hinnata turgu, kus ta kaupu või teenuseid müüb, ning hinnata, millist hinda oleks klient sellel turul valmis vastavate kaupade või teenuste eest maksma. Selle meetodi korral võidakse viidata ka üksuse konkurentide pakutavate sarnaste kaupade või teenuste hindadele ning korrigeerida neid hindu vastavalt vajadusele, et need peegeldaksid üksuse kulusid ja marginaale.

b) Eeldatava kulu pluss marginaali meetod – üksus võib prognoosida oma toimingukohustuse täitmisega kaasnevat eeldatavat kulu ning liita sellele seejärel vastava kauba või teenuse eest küsitava sobiva marginaali.

▼ M52

c) Jäägi meetod – üksus võib eraldiseisva hinna hindamise aluseks võtta kogu tehinguhinna, millest on lahutatud lepingus lubatud muude kaupade või teenuste vaadeldavate eraldiseisvate müügihindade summa. Siiski võib üksus kasutada jäägi meetodit kauba või teenuse eraldiseisva müügihinna hindamiseks vastavalt paragrahvile 78 üksnes juhul, kui üks järgmistest tingimustest on täidetud:

i) üksus müüb sama kaupa või teenust erinevatele klientidele (samal või peaaegu samal ajal) väga erinevate summade eest (st müügihind on väga muutuv, kuna representatiivset eraldiseisvat müügihindu ei ole võimalik varasemate tehingute või muude vaadeldavate tõendite põhjal eristada) või

ii) üksus ei ole selle kauba või teenuse hinna veel kehtestanud ning kaupa või teenust ei ole varem eraldi müüdud (st müügihind ei ole kindel).

80. Kui kahel või enamal lepingus lubatud kaubal või teenusel on väga muutuv või ebakindel eraldiseisev müügihind, võib nende kaupade või teenuste eraldiseisvate müügihindade hindamiseks olla vaja kasutada mitme meetodi kombinatsiooni. Näiteks võib üksus kasutada jäägi meetodit, et hinnata väga muutuvate või ebakindlate eraldiseisvate müügihindadega lubatud kaupade või teenuste summaarset eraldiseisvat müügihindu, ning seejärel kasutada mõnda teist meetodit, et hinnata üksikute kaupade või teenuste eraldiseisvaid müügihindu võrreldes jäägi meetodil kindlaks tehtud hinnangulise summaarse eraldiseisva müügihinnaga. Kui üksus kasutab iga lepingus lubatud kauba või teenuse eraldiseisva müügihinna hindamiseks meetodite kombinatsiooni, hindab ta, kas tehinguhinna jaotamine nende hinnanguliste eraldiseisvate müügihindadega oleks kooskõlas paragrahvis 73 esitatud jaotamise eesmärgiga ning paragrahvis 78 esitatud nõuetega eraldiseisvate müügihindade hindamisele.

Allahindluse jaotamine

81. Klient saab kaupade või teenuste paketi ostmisel allahindlust, kui vastavate lepingus lubatud kaupade või teenuste eraldiseisvate müügihindade summa on suurem kui lepingus lubatud tasu. Kui üksusel ei ole paragrahvis 82 vastavaid vaadeldavaid tõendeid selle kohta, et kogu allahindlus on seotud ainult ühe või mitme, aga mitte kõigi lepinguliste toimingukohustustega, jaotab ta allahindluse kõigile lepinguliste toimingukohustustele proportsionaalselt. Allahindluse proportsionaalne jaotamine kõnealustel asjaoludel tuleneb sellest, et üksus jaotab tehinguhinna igale toimingukohustusele nende aluseks olevate eristatavate kaupade või teenuste suhteliste eraldiseisvate müügihindade põhjal.

82. Üksus jaotab allahindluse täielikult ühele või mitmele, aga mitte kõigile lepinguliste toimingukohustustele juhul, kui kõik järgmised tingimused on täidetud:

a) üksus müüb igat lepingus nimetatud eristatavat kaupa või teenust (või igat eristatavate kaupade või teenuste paketti) regulaarselt eraldi;

▼ **M52**

b) üksus müüb regulaarselt eraldi ka mõnest osutatud eristatavast kaubast või teenusest koostatud paketti (või pakette), rakendades sealjuures allahindlust võrreldes igasse paketti kuuluvate kaupade või teenuste eraldiseisvate müügihindadega; ja

c) igale paragrahvi 82 punktis b kirjeldatud kaupade või teenuste paketi omistatav allahindlus on sisuliselt sama mis lepingus sätestatud allahindlus ning igasse paketti kuuluvate kaupade või teenuste analüüsi tulemusena saadakse vaadeldavaid tõendeid toimingukohustuse (või toimingukohustuste) kohta, mille arvele langeb kogu lepingus sätestatud allahindlus.

83. Kui allahindlus jaotatakse paragrahvi 82 kohaselt täielikult ühele või mitmele lepingulisele toimingukohustusele, jaotab üksus allahindluse enne, kui ta kasutab jäägi meetodit kauba või teenuse eraldiseisva müügihinna hindamiseks vastavalt paragrahvi 79 punktile c.

Muutuva tasu jaotamine

84. Lepingus lubatud muutuv tasu võib olla omistatav lepingule tervikuna või lepingu kindlale osale, näiteks ühele järgmistest:

a) üks või mitu, aga mitte kõik lepingulised toimingukohustused (näiteks võib preemia sõltuda sellest, kas üksus võõrandab lubatud kauba või teenuse kindlaksmääratud ajavahemiku jooksul) või

b) üks või mitu, aga mitte kõik lubatud eristatavad kaubad või teenused eristatavate kaupade või teenuste sarjas, mis kuulub paragrahvi 22 punkti b kohaselt ühe toimingukohustuse alla (näiteks kaheaastase puhastusteenuse lepingu teiseks aastaks lubatud tasu suureneb vastavalt kindlaksmääratud inflatsioonindeksi liikumisele).

85. Üksus jaotab muutuva summa (ja selle summa hilisemad muutused) täielikult toimingukohustusele või paragrahvi 22 punkti b kohaselt ühe toimingukohustuse alla kuuluvale eristatavale kaubale või teenusele, kui mõlemad järgmised tingimused on täidetud:

a) muutuva makse tingimused on seotud konkreetset üksuse püüdlustega toimingukohustust täita või eristatavat kaupa või teenust võõrandada (või toimingukohustuse täitmise või eristatava kauba või teenuse võõrandamise konkreetse tulemusega) ja

b) tasu muutuva summa täielik jaotamine toimingukohustusele või eristatavale kaubale või teenusele on kooskõlas paragrahvis 73 esitatud jaotamise eesmärgiga, arvestades kõiki lepingus sätestatud toimingukohustusi ja maksetingimusi.

86. Tehinguhinna ülejäänud summa, mis ei vasta paragrahvis 85 esitatud tingimustele, jaotatakse paragrahvides 73–83 esitatud jaotamisnõuete kohaselt.

▼ **M52****Tehinguhinna muutused**

87. Pärast lepingu sõlmimist võib tehinguhind muutuda mitmel põhjusel, kaasa arvatud ebakindlate sündmuste lahenemise või asjaolude muutumise tagajärjel, mis muudab tasu summat, mida üksusel on tema hinnangul õigus lubatud kaupade või teenuste eest saada.
88. Üksus jaotab kõik tehinguhinna hilisemad muutused lepingulistele toimingukohustustele samadel alustel nagu lepingu sõlmimise ajal. Seega ei jaota üksus tehinguhinda ümber nii, et see kajastaks eraldi seisevate müügihindade muutusi pärast lepingu sõlmimist. Täidetud toimingukohustusele jaotatud summad kajastatakse müügituluna või müügitulu vähendusena samal perioodil, mil tehinguhind muutub.
89. Üksus jaotab tehinguhinna muutuse täielikult ühele või mitmele, aga mitte kõigile toimingukohustustele või eristatavatele kaupadele või teenustele eristatavate kaupade või teenuste sarjas, mis kuulub paragrahvi 22 punkti b kohaselt ühe toimingukohustuse alla, üksnes juhul, kui paragrahvis 85 esitatud muutuva tulu jaotamise tingimused on täidetud.
90. Üksus arvestab lepingumuudatusest tulenevat tehinguhinna muutust vastavalt paragrahvidele 18–21. Pärast lepingumuudatust toimuva tehinguhinna muutuse suhtes rakendab üksus siiski paragrahve 87–89, et jaotada tehinguhinna muutus mis tahes järgmisel kohaldataval viisil:
- a) Üksus jaotab tehinguhinna muutuse lepingus enne selle muutmist määratletud toimingukohustustele sellisel juhul ja sellises ulatuses, milles tehinguhinna muutus on omistatav enne muutmist lubatud muutuva tasu summale ja muudatust arvestatakse vastavalt paragrahvi 21 punktile a.
 - b) Kõigil ülejäänud juhtudel, kui muudatust ei arvestatud paragrahvi 20 kohaselt eraldi lepinguna, jaotab üksus tehinguhinna muutuse muudetud lepingu toimingukohustustele (st toimingukohustustele, mis olid vahetult pärast muutmist täitmata või osaliselt täitmata).

LEPINGULISED KULUTUSED**Lepingu sõlmimiseks tehtavad lisakulutused**

91. Üksus kajastab kliendilepingu sõlmimiseks tehtavaid lisakulutusi varana, kui ta eeldab, et need kulud kaetakse.
92. Lepingu sõlmimiseks tehtavad lisakulutused on kulutused, mida üksus teeb eesmärgiga sõlmida kliendileping ja mida ta ei oleks teinud, kui lepingut ei oleks sõlmitud (näiteks müügi vahendustasu).
93. Lepingu sõlmimiseks tehtavaid kulutusi, mis oleksid tehtud lepingu sõlmimisest olenemata, kajastatakse kuluna nende tekkimise ajal, välja arvatud juhul, kui nende kulude tasumise kohustus lasub selgelt kliendil, olenemata sellest, kas leping sõlmitakse.

▼ M52

94. Praktilise abinõuna võib üksus kajastada lepingu sõlmimiseks tehtavaid lisakulutusi nende tekkimise ajal kuluna, kui sellise vara amortisatsiooniperiood, mida üksus oleks muul juhul kajastanud, ei ole pikem kui üks aasta.

Lepingu täitmiseks tehtavad kulutused

95. Kui kliendilepingu täitmiseks tehtavad kulutused ei kuulu mõne muu standardi (näiteks IAS 2 *Varud*, IAS 16 *Materiaalsed põhivarad* või IAS 38 *Immateriaalsed varad*) rakendusallas, kajastab üksus lepingu täitmiseks tehtavatest kulutustest tulenevat vara üksnes juhul, kui kõnealused kulutused vastavad kõigile järgmistele tingimustele:

- a) kulutused on otseselt seotud lepinguga või oodatava lepinguga, mida üksusel on võimalik konkreetselt tuvastada (näiteks senise lepingu pikendamise korral osutatavate teenustega seotud kulutused või veel heakskiitmata lepingu alusel võõrandatava vara väljatöötamise kulutused);
- b) kulutused tekitavad või suurendavad üksuse ressursse, mida kasutatakse tulevikus toimingukohustuste täitmiseks (või täitmise jätkamiseks), ja
- c) eeldatakse, et kulutused kaetakse.

96. Üksus arvestab mõne muu standardi rakendusallas kuuluvaid kliendilepingu täitmiseks tehtavaid kulutusi vastavalt nendele muudele standarditele.

▼ M54

97. Otseselt lepinguga (või konkreetse oodatava lepinguga) seotud kulutused võivad olla järgmised:

▼ M52

- a) otsene tööjõukulu (näiteks otse kliendile lubatud teenuseid osutavate töötajate töötasu);
- b) otsene materjalikulu (näiteks kliendile lubatud teenuse osutamiseks kasutatavad materjalid);

▼ M54

- c) otseselt lepingule või lepingulistele tegevustele jaotatud kulutused (näiteks lepingu haldamise ja järelevalve, kindlustuse ning lepingu täitmiseks kasutatavate tööriistade, seadmete ja kasutamisoiguse esemeks oleva vara amortisatsiooni kulutused);

▼ M52

- d) lepingu kohaselt selgelt kliendi poolt tasumisele kuuluvad kulutused ja
- e) muud kulutused, mis tekivad üksnes seetõttu, et üksus on lepingu sõlminud (näiteks maksed alltöövõtjatele).

98. Üksus kajastab järgmisi kulutusi kuluna nende tekkimise ajal:

- a) üld- ja halduskulud (välja arvatud juhul, kui lepingus on selgesõnaliselt sätestatud, et need kulud peab tasuma klient; sel juhul hindab üksus neid kulusid vastavalt paragrahvile 97);

▼ **M52**

- b) materjalijääkide, tööjõu ja lepingu täitmiseks vajalike muude ressursside kulud, mis ei kajastu lepingu hinnas;
- c) kulud, mis on seotud täidetud lepinguliste toimingukohustustega (või osaliselt täidetud toimingukohustustega) (st varem tehtud toimingutega seotud kulud), ja
- d) kulud, mille puhul üksusel ei ole võimalik eristada, kas need on seotud täitmata toimingukohustustega või täidetud toimingukohustustega (või osaliselt täidetud toimingukohustustega).

Amortisatsioon ja väärtuse langus

- 99. Paragrahvi 91 või 95 kohaselt kajastatud vara amortiseeritakse süstemaatiliselt nii, et see on kooskõlas varaga seotud kaupade või teenuste kliendile võõrandamisega. Vara võib olla seotud kaupade või teenustega, mis kuuluvad võõrandamisele konkreetse oodatava lepingu alusel (nagu on kirjeldatud paragrahvi 95 punktis a).
- 100. Üksus ajakohastab amortisatsioonikannet, et võtta arvesse olulisi muutusi varaga seotud kaupade või teenuste üksuselt kliendile võõrandamise eeldatavas ajastuses. Selline muutus kajastatakse arvestushinnangu muutusena kooskõlas IAS 8-ga.
- 101. Üksus kajastab väärtuse langusest tekkinud kahjumit kasumiaruandes sel määral, mil paragrahvi 91 või 95 kohaselt kajastatud vara bilansiline jääkmaksumus ületab:
 - a) tasu järelejäänud summat, mida üksus eeldab, et ta varaga seotud kaupade või teenuste eest saab, millest on lahutatud
 - b) otseselt kõnealuste kaupade või teenuste pakkumisega seotud kulusid, mida ei ole kajastatud kuluna (vt paragrahv 97).
- 102. Paragrahvi 101 kohaldamisel kasutab üksus eeldatava saadaoleva tasu suuruse kindlakstegemiseks tehinguhinna kindlaksmääramise põhimõtteid (välja arvatud paragrahvides 56–58 esitatud nõudeid muutuva tasu hinnangute piiramise kohta) ja korrigeerib saadud summat nii, et see peegeldaks kliendi krediidiriski mõju.
- 103. Enne paragrahvi 91 või 95 kohaselt kajastatud vara väärtuse langusest tekkinud kahjumi kajastamist kajastab üksus mis tahes kahjumit, mis on tekkinud lepinguga seotud selliste varade väärtuse langusest, mida kajastatakse mõne muu standardi (näiteks IAS 2, IAS 16 ja IAS 38) kohaselt. Pärast paragrahvis 101 kirjeldatud väärtuse languse kontrolli rakendamist lisab üksus paragrahvi 91 või 95 kohaselt kajastatud vara leitud bilansilise jääkmaksumuse selle raha teeniva üksuse bilansilisele jääkmaksumusele, kuhu see kuulub, eesmärgiga rakendada raha teeniva üksuse suhtes standardit IAS 36 *Varade väärtuse langus*.

▼ **M52**

104. Üksus kajastab varem paragrahvi 101 kohaselt kajastatud väärtuse langusest tekkinud kahjumi osalise või täieliku tühistamise kasumiaruandes, kui väärtuse languse tingimusi enam ei esine või need on paranenud. Vara suurenenud bilansiline jääkmaksumus ei tohi ületada summat, mis oleks (pärast amortisatsiooni mahaarvamist) kindlaks tehtud juhul, kui eelnevalt ei oleks väärtuse langusest tekkinud kahjumit kajastatud.

ESITAMINE

105. Kui üks lepingupool on oma kohustused täitnud, esitab üksus finantsseisundi aruandes lepingu lepingulise vara või lepingulise kohustisena sõltuvalt üksuse toimingute ja kliendi maksete vahekorra. Üksus esitab eraldi kõik tingimustega sidumata õigused tasule nõuetena.

106. Kui klient maksab tasu või üksusel on õigus saada tingimustega sidumata tasu (st nõue) enne seda, kui üksus annab kauba või teenuse kliendile üle, esitab üksus lepingut kui lepingulist kohustist, kui makse tehakse või makse kuulub tasumisele (olenevalt sellest, kumb on varasem). Lepinguline kohustis on üksuse kohustus anda kliendile üle kaubad või teenused, mille eest üksus on kliendilt tasu saanud (või mille eest tasu summa kuulub maksmisele).

107. Kui üksus täidab oma kohustused, andes kaubad või teenused kliendile üle enne seda, kui klient maksab tasu või makse muutub tasumisele kuuluvaks, esitab üksus lepingut kui lepingulist vara, millest on maha arvatud võimalikud nõuetena esitatud summad. Lepinguline vara on üksuse õigus saada kliendile üle antud kaupade või teenuste eest tasu. Üksus hindab lepingulise vara väärtuse langust vastavalt IFRS 9-le. Lepingulise vara väärtuse langust mõõdetakse, esitatakse ja avaldatakse samadel alustel nagu IFRS 9 rakendusallasel kuuluvate finantsvarade puhul (vt ka paragrahvi 113 punkt b).

108. Nõue on üksuse tingimusteta õigus tasule. Õigus tasule on tingimustega sidumata juhul, kui kõnealuse tasu maksmise kohustus tekib lihtsalt aja möödudes. Näiteks üksus kajastaks nõuet juhul, kui tal on kehtiv õigus makse saamisele, kuigi summa võib kuuluda tulevikus tagasimaksmisele. Üksus arvestab nõuet vastavalt IFRS 9-le. Kliendi-lepingust tuleneva nõude esmase kajastamise korral esitatakse IFRS 9 kohaselt mõõdetud nõude ja sellele vastava kajastatud müügitulu summa võimalik vahe kuluna (näiteks väärtuse langusest tekkinud kahjumina).

109. Käesolevas standardis kasutatakse mõisteid „lepinguline vara” ja „lepinguline kohustis”, kuid üksusel ei keelata kasutada finantsseisundi aruandes kõnealuste objektide kohta muid nimetusi. Kui üksus kasutab lepingulise vara kohta muud nimetust, annab ta finantsaruannete kasutajale piisavalt informatsiooni, mis võimaldab eristada nõudeid ja lepingulisi varasid.

▼ **M52****AVALIKUSTAMINE**

110. Avalikustamisnõuete eesmärk on, et üksus avalikustaks piisavalt informatsiooni, mis võimaldab finantsaruannete kasutajatel mõista kliendilepingutest saadava müügitulu ja tekkivate rahavoogude laadi, summat, ajastust ja ebakindlust. Nimetatud eesmärgi saavutamiseks avalikustab üksus kvalitatiivset ja kvantitatiivset informatsiooni kõige järgneva kohta:

- a) tema kliendilepingud (vt paragrahvid 113–122);
- b) olulised hinnangud ja hinnangute muutused, mida on kasutatud käesoleva standardi rakendamisel nimetatud lepingute suhtes (vt paragrahvid 123–126), ja
- c) kliendilepingu sõlmimise või täitmise eesmärgil tehtud kulu-
tuste põhjal kajastatud varad vastavalt paragrahvile 91 või 95 (vt paragrahvid 127–128).

111. Üksus võtab arvesse avalikustamise eesmärgi saavutamiseks vajalikku detailsusastet ja seda, kui suurt rõhku tuleb asetada igäihele erinevatest nõuetest. Üksus summeerib või liigendab avalikustatava teabe nii, et paljude ebaoluliste detailide kaasamine või olulises osas erinevate omadustega kirjade summeerimine ei varja kasulikke teavet.

112. Üksus ei pea avalikustama informatsiooni käesoleva standardi kohaselt, kui ta on esitanud informatsiooni vastavalt mõnele muule standardile.

Kliendilepingud

113. Üksus avalikustab aruandeperioodi kohta kõik allpool nimetatud summad, välja arvatud juhul, kui need summad esitatakse koondkasumiaruandes eraldi vastavalt muudele standarditele:

- a) kliendilepingutest saadud kajastatud müügitulu, mille üksus avalikustab oma muudest tulukaikadest eraldi, ja
- b) üksuse kliendilepingutest tulenevate mis tahes nõuete või lepinguliste varadega seoses (vastavalt IFRS 9-le) kajastatud võimalikud väärtuse langusest tekkinud kahjumid, mille üksus avalikustab muude lepingutega seotud väärtuse langusest tekkinud kahjumitest eraldi.

Müügitulu liigendamine

114. Üksus liigendab kliendilepingutest saadud kajastatud müügitulu kategooriatesse, mis vastavad sellele, kuidas majanduslikud tegurid mõjutavad müügitulu ja rahavoogude laadi, summat, ajastust ja ebakindlust. Üksus rakendab sobivate müügitulu liigendamiseks kasutatavate kategooriate valimiseks paragrahvides B87–B89 esitatud juhiseid.

▼ **M52**

115. Lisaks avaldab üksus piisavalt informatsiooni, mis võimaldab finantsaruannete kasutajatel mõista liigendatud müügitulu avalikustamise (vastavalt paragrahvile 114) ning iga avalikustatava segmendi müügitulu kohta avalikustatud teabe vahelist seost, kui üksus rakendab standardit IFRS 8 *Tegevussegmendid*.

Lepingute saldod

116. Üksus avalikustab kogu järgmise teabe:
- a) kliendilepingutest tulenevate nõuete, lepinguliste varade ja lepinguliste kohustiste alg- ja lõppsaldod, mida ei ole muul viisil eraldi esitatud ega avaldatud;
 - b) aruandeperioodil kajastatud müügitulu, mis sisaldus perioodi alguses lepinguliste kohustiste saldod, ja
 - c) aruandeperioodil kajastatud müügitulu, mis on saadud seoses toimingukohustuste täitmisega (või osalise täitmisega) varasematel perioodidel (näiteks tehinguhinna muutused).
117. Üksus selgitab, kuidas tema toimingukohustuste täitmise ajastus (vt paragrahvi 119 punkt a) on seotud tavapärase maksete ajastusega (vt paragrahvi 119 punkt b) ning millist mõju avaldavad nimetatud asjaolud lepinguliste varade ja lepinguliste kohustiste saldodele. Esitatud selgituses võib kasutada kvalitatiivset informatsiooni.
118. Üksus esitab selgituse aruandeperioodi jooksul lepinguliste varade ja lepinguliste kohustiste saldodes toimunud oluliste muutuste kohta. Selgitus peab sisaldama kvalitatiivset ja kvantitatiivset informatsiooni. Üksuse lepinguliste varade ja lepinguliste kohustiste saldod võivad muutuda näiteks mõne järgmise asjaolu tagajärjel:
- a) äriühendustest tulenevad muutused;
 - b) lepingumuudatusejärgse olukorra põhjal tehtavad müügitulu kumulatiivsed korrigeerimised, mis mõjutavad vastavat lepingulist vara või lepingulist kohustist, kaasa arvatud korrigeerimised, mis on tingitud edenemise määra muutmise, hinnangulise tehinguhinna muutmise (mis hõlmab ka võimalikku muutust hinnangus sellele, kas muutuva tasu hinnang on piiratud) või lepingumuudatusest;
 - c) lepingulise vara väärtuse langus;
 - d) muutus tasu saamise õiguse mittetingimuslikuks muutmise ajavahemikus (st ajavahemikus, mille järel lepinguline vara liigitatakse ümber nõudeks) ja
 - e) muutus toimingukohustuse täitmise ajavahemikus (st ajavahemikus, mille järel hakatakse lepingulisest kohustisest saadavat müügitulu kajastama).

▼ **M52***Toimingukohustused*

119. Üksus avalikustab informatsiooni oma kliendilepingutes sisalduvate toimingukohustuste kohta, kirjeldades muu hulgas kõiki järgmisi asjaolusid:

- a) mis ajal üksus tavaliselt oma toimingukohustused täidetuks loeb (näiteks saatmise, kättetoimetamise, teenuste osutamise või teenuse lõpetamise ajal), kaasa arvatud millal loetakse toimingukohustused täidetuks ilma kauba väljastamiseta (bill-and-hold) müügikokkulepete korral;
- b) olulised maksetingimused (näiteks milline on tavapärane maksetähtaeg, kas leping sisaldab olulist rahastamiskomponenti, kas tasu suurus on muutuv ning kas muutuva tasu hinnang on tavaliselt piiratud vastavalt paragrahvidele 56–58);
- c) üksuse poolt võõrandamiseks lubatud kaupade või teenuste laad, tuues eraldi esile toimingukohustused, mis nõuavad, et üksus korraldaks kaupade või teenuste võõrandamise mõne teise osapoole poolt (st kui üksus tegutseb käsundisajajana);
- d) tagastamis- ja tagasimaksekohustused ning muud sarnased kohustused ja
- e) garantiide liigid ja nendega seotud kohustused.

Järelejäänud toimingukohustustele jaotatud tehinguhind

120. Üksus avalikustab oma järelejäänud toimingukohustuste kohta järgmise teabe:

- a) aruandeperioodi lõpu seisuga täitmata (või osaliselt täitmata) toimingukohustustele jaotatud tehinguhinna kogusumma ja
- b) selgitus selle kohta, millal üksus loodab paragrahvi 120 punkti a kohaselt avaldatud summat müügituluna kajastada; üksus kasutab selgituse avaldamiseks ühte järgmistest võimalustest:
 - i) kvantitatiivne selgitus, mille aluseks võetakse järelejäänud toimingukohustuste kestuse jaoks kõige sobivamad ajavahe-
mikud, või
 - ii) kvalitatiivse informatsiooni kasutamine.

121. Praktilise abinõuna ei pea üksus toimingukohustuse kohta paragrahvis 120 osutatud informatsiooni avalikustama juhul, kui on täidetud üks järgmistest tingimustest:

- a) toimingukohustus on sätestatud lepingus, mille algne eeldatav kehtivusaeg ei ole pikem kui üks aasta, või
- b) üksus kajastab toimingukohustuse täitmisest saadavat müügitulu vastavalt paragrahvile B16.

▼ M52

122. Üksus selgitab kvalitatiivselt, kas ta rakendab paragrahvis 121 esitatud praktilist abinõu ning kas mõni kliendilepingute alusel saadav tasu on jäetud tehinguhinna sisse arvestamata ega sisaldu seega paragrahvi 120 kohaselt avalikustatud informatsioonis. Näiteks hinnanguline tehinguhind ei sisalda selliseid muutuva tasu hinnangulisi summasid, mis on piiratud (vt paragrahvid 56–58).

Käesoleva standardi rakendamisel kasutatavad olulised hinnangud

123. Üksus avalikustab hinnangud ja hinnangute muutused, mida on kasutatud käesoleva standardi rakendamisel ning mis mõjutavad oluliselt kliendilepingutest saadava müügitulu summat ja ajastust. Eelkõige selgitab üksus oma hinnanguid ja hinnangute muutusi, mida ta on kasutanud mõlema järgmise asjaolu kindlaksmääramiseks:

- a) toimingukohustuste täitmise ajastus (vt paragrahvid 124–125) ja
- b) tehinguhind ja toimingukohustustele jaotatud summad (vt paragrahv 126).

Toimingukohustuste täitmise ajastuse kindlakstegemine

124. Aja jooksul täidetavate toimingukohustuste kohta avalikustab üksus mõlemad järgnevad:

- a) müügitulu kajastamiseks kasutatud meetodid (näiteks kasutatud väljundimeetodite või sisendimeetodite ja nende meetodite rakendamise kirjeldus) ja
- b) selgitus selle kohta, miks kasutatud meetodid annavad usaldusväärse pildi kaupade või teenuste võõrandamisest.

125. Teataval ajahetkel täidetavate toimingukohustuste kohta avalikustab üksus olulised hinnangud, mille põhjal otsustatakse, millal klient saab kontrolli talle lubatud kaupade või teenuste üle.

Tehinguhinna ja toimingukohustustele jaotatud summade kindlakstegemine

126. Üksus avalikustab teabe kõige järgneva jaoks kasutatavate meetodite, sisendite ja eelduste kohta:

- a) tehinguhinna kindlakstegemine, mis hõlmab muu hulgas muutuva tasu hindamist, tasu korrigeerimist raha ajaväärtuse mõju arvessevõtmiseks ning mitterahalise tasu mõõtmist;
- b) selle hindamine, kas muutuva tasu hinnang on piiratud;
- c) tehinguhinna jaotamine, kaasa arvatud lubatud kaupade või teenuste eraldiseisvate müügihindade hindamine ning allahindluste ja muutuva tasu jaotamine lepingu konkreetsele osale (kui see on kohaldatav), ja

▼ **M52**

- d) tagastamis- ja tagasimaksekohustuste ning muude sarnaste kohustuste mõõtmine.

Kliendilepingu sõlmimise või täitmise eesmärgil tehtud kulutuste põhjal kajastatud varad

127. Üksus kirjeldab mõlemat järgnevat:
- a) hinnangud, mille põhjal tehakse kindlaks kliendilepingu sõlmimise või täitmise eesmärgil tehtud kulutuste summa (vastavalt paragrahvile 91 või 95), ja
- b) iga aruandeperioodi amortisatsiooni kindlakstegemiseks kasutatav meetod.
128. Üksus avalikustab kogu järgmise teabe:
- a) kliendilepingu sõlmimise või täitmise eesmärgil tehtud kulutuste (vastavalt paragrahvile 91 või 95) põhjal kajastatud varade lõppsaldod vara põhikategooriate kaupa (näiteks kliendilepingute sõlmimiseks tehtud lisakulutused, lepingueelsed kulutused ja ettevalmistuskulutused) ja
- b) aruandeperioodil kajastatud amortisatsiooni ja mis tahes väärtuse langusest tekkinud kahjumi summa.

Praktilised abinõud

129. Kui üksus otsustab kasutada paragrahvis 63 (seoses olulise rahastamiskomponendi olemasoluga) või paragrahvis 94 (seoses lepingu sõlmimiseks tehtavate lisakulutustega) sätestatud praktilisi abinõusid, peab ta selle asjaolu avalikustama.

Lisa A

Määratletud mõisted

Käesolev lisa on standardi lahutamatu osa.

Leping	Kahe või enama osapoole vahel sõlmitud kokkulepe, millega luuakse täitmisele pööratavad õigused ja kohustused.
Lepinguline vara	Üksuse õigus saada tasu üksuse poolt kliendile üle antud kaupade või teenuste eest, kui nimetatud õiguse saamiseks peab olema täidetud veel mingeid muid tingimusi peale aja möödumise (näiteks üksuse kohustuse täitmine tulevikus).
Lepinguline kohustis	Üksuse kohustus anda kliendile üle kaubad või teenused, mille eest üksus on kliendilt tasu saanud (või tasu summa kuulub maksmisele).
Klient	Osapool, kes on sõlminud üksusega lepingu, et saada tasu eest üksuse tavapärase tegevuse väljundiks olevaid kaupu või teenuseid.

▼ **M52**

Tulu	Majandusliku kasu suurenemine arvestusperioodil, mis väljendub varade lisandumise või parendamisena või kohustiste vähenemisena, mille tulemusena omakapital suureneb, välja arvatud omanike poolt tehtavad sissemaksed.
Toimingukohustus	Kliendiga sõlmitud lepingus antud lubadus võõrandada kliendile kas: a) eristatav kaup või teenus (või kaupade või teenuste pakett) või b) sari eristatavaid kaupu või teenuseid, mis on olulises osas samasugused ning mis võõrandatakse kliendile ühe ja sama skeemi kohaselt.
Müügitulu	Tulu , mis tekib üksuse tavapärase tegevuse käigus.
(Kauba või teenuse) eraldiseisev müügihind	Hind, mille eest üksus müüks lubatud kauba või teenuse kliendile eraldi.
Tehinguhind (kliendilepingu puhul)	Tasu summa, mida üksusel on tema hinnangul õigus saada lubatud kaupade või teenuste kliendile võõrandamise eest ja millest on maha arvatud kolmandate isikute nimel kogutavad summad.

Lisa B

Rakendusjuhisis

Käesolev lisa on standardi lahutamatu osa. Selles kirjeldatakse paragrahvide 1–129 rakendamist ja sellel on sama õiguslik jõud nagu standardi teistel osadel.

▼ **M55**

B1	Käesolev rakendusjuhisis on liigendatud vastavalt järgmistele kategooriatele:

▼ **M52**

- a) aja jooksul täidetavad toimingukohustused (paragrahvid B2–B13);
- b) toimingukohustuse täitmise edenemise mõõtmise meetodid (paragrahvid B14–B19);
- c) tagastamisõigusega müük (paragrahvid B20–B27);
- d) garantiid (paragrahvid B28–B33);
- e) käsundiandja ja käsundisaaaja tasud (paragrahvid B34–B38);
- f) kliendi õigused täiendavate kaupade või teenuste saamiseks (paragrahvid B39–B43);

▼ M52

- g) klientide kasutamata õigused (paragrahvid B44–B47);
- h) tagastamatud ettemaksed (ja mõned seotud kulutused) paragrahvid B48–B51);

▼ M55

- i) litsentsimine (paragrahvid B52–B63B);

▼ M52

- j) tagasiostulepingud (paragrahvid B64–B76);
- k) saatmiskorraldused (paragrahvid B77–B78);
- l) ilma kauba väljastamiseta (*bill-and-hold*) müügikokkulepped (paragrahvid B79–B82);
- m) kliendipoolne vastuvõtmine (paragrahvid B83–B86) ja
- n) liigendatud müügitulu avalikustamine (paragrahvid B87–B89).

Aja jooksul täidetavad toimingukohustused

B2 Vastavalt paragrahvile 35 täidetakse toimingukohustus aja jooksul, kui on täidetud üks järgmistest tingimustest:

- a) klient saab ja tarbib üksuse toimingust saadavaid hüvesid üheaegselt ja üksuse toiminguga samal ajal (vt paragrahvid B3–B4);
- b) üksuse toiming loob või parendab vara (näiteks lõpetamata toodang), mis on loomise või parendamise ajal kliendi kontrolli all (vt paragrahv B5), või
- c) üksus jätab oma toiminguga loomata vara, millele üksusel oleks alternatiivne kasutusviis (vt paragrahvid B6–B8), ning üksusel on täitmisele pööratav õigus saada tasu seni tehtud toimingute eest (vt paragrahvid B9–B13).

Üksuse toimingust saadavate hüvede üheaegne saamine ja tarbimine (paragrahvi 35 punkt a)

B3 Mõnede toimingukohustuste puhul on lihtne hinnata, kas klient saab üksuse toimingust hüvesid selle toimingu tegemise ajal ning tarbib neid hüvesid üheaegselt nende saamisega. Selle näiteks on rutiinsed või korduvad teenused (näiteks koristusteenus), mille puhul on lihtne kindlaks teha, et klient saab ja tarbib üksuse toimingust tekkivaid hüvesid üheaegselt.

▼ **M52**

B4 Muude toimingukohustuste puhul ei pruugi üksusel olla võimalik lihtsalt kindlaks teha, kas klient saab ja saab üksuse toimingust tekkinud hüvesid üheaegselt ning samal ajal üksuse toimingu tegemisega. Selliste asjaolude korral loetakse toimingukohustus täidetavaks aja jooksul, kui üksus leiab, et kui järelejäänud toimingukohustuse täitmise kliendi jaoks võtaks üle mõni teine üksus, ei peaks ta seni lõpule viidud tööd olulises osas uuesti tegema. Selle kindlaks tegemisel, kas mõni teine üksus ei peaks üksuse poolt seni lõpule viidud tööd olulises osas uuesti tegema, lähtub üksus mõlemast järgmisest eeldusest:

- a) jäetakse arvestamata võimalikud lepingulised või praktilised piirangud, mis ei võimaldaks üksusel järelejäänud toimingukohustust teisele üksusele üle anda, ning
- b) eeldatakse, et järelejäänud toimingukohustust täitev teine üksus ei saaks kasutada ühtegi vara, mis on hetkel üksuse kontrolli all ja mis jääks üksuse kontrolli alla ka pärast toimingukohustuse üleminekut teisele üksusele.

Kliendi kontroll loodava või parendatava vara üle (paragrahvi 35 punkt b)

B5 Selle kindlaks tegemisel, kas vastavalt paragrahvi 35 punktile b on vara selle loomise või parendamise ajal kliendi kontrolli all, lähtub üksus paragrahvides 31–34 ja 38 esitatud kontrolli käsitlevatest nõuetest. Loodav või parendatav vara (näiteks lõpetamata toodang) võib olla materiaalne või immateriaalne.

Üksuse toiminguga ei looda vara, millel on alternatiivne kasutusviis (paragrahvi 35 punkt c)

B6 Selle hindamisel, kas tal on varale alternatiivne kasutusviis vastavalt paragrahvile 36, võtab üksus arvesse lepinguliste ja praktiliste piirangute mõju üksuse võimele suunata vara muusse kasutusse, näiteks müüa see teisele kliendile. Kliendilepingu lõpetamise võimalus ei ole oluline kaalutlus selle hindamisel, kas üksusel oleks võimalik suunata vara muusse kasutusse.

B7 Lepinguline piirang, mis takistab üksusel vara muusse kasutusse suunamist, peab olema oluline, et välistada üksuse jaoks vara alternatiivse kasutusviisi võimalus. Lepinguline piirang on oluline, kui kliendil oleks võimalus oma õigused lubatud varale täitmisele pöörata, kui üksus peaks püüdma suunata vara muusse kasutusse. Seevastu lepinguline piirang ei ole oluline juhul, kui vara on näiteks suures osas asendatav muude varadega, mida üksus saaks teisele kliendile võõrandada ilma lepingut rikkumata ja ilma et talle tekiks olulist kulu, mida ei oleks muul juhul seoses kõnealuse lepinguga tekkinud.

▼ M52

- B8 Praktiline piirang, mis takistab üksusel vara muusse kasutusse suunamast, esineb juhul, kui vara muusse kasutusse suunamine põhjustaks üksusele olulist majanduslikku kahju. Oluline majanduslik kahju võib tekkida seetõttu, et üksus peaks kandma suuri kulusid vara ümbertegemiseks või ta saab müüa vara ainult suure kahjumiga. Näiteks võib üksuse võime vara muusse kasutusse suunata olla praktiliselt piiratud juhul, kui varal on ainult ühe kliendi jaoks sobiv tehniline spetsifikatsioon või see asub kauges piirkonnas.

Õigus saada tasu seni tehtud toimingute eest (paragrahvi 35 punkt c)

- B9 Vastavalt paragrahvile 37 on üksusel õigus saada tasu seni tehtud toimingute eest juhul, kui tal oleks õigus summale, mis vähemalt hüvitab tema seni tehtud toimingud olukorras, kus klient või muu osapool lõpetab lepingu mõnel muul põhjusel kui üksuse lubatud kohustuste täitmata jätmine. Summa, mis vähemalt hüvitab üksuse seni tehtud toimingud, on summa, mis vastab selleks ajaks võõrandatud kaupade või teenuste ligikaudsele müügihinnale (näiteks toimingukohustuse täitmise käigus üksusele tekkinud kulude hüvitis, millele lisandub mõistlik kasumimarginaal), mitte üksnes üksuse võimaliku saamata jäänud tulu hüvitis lepingu lõpetamise korral. Mõistliku kasumimarginaali hüvitis ei pea võrduma kasumimarginaaliga, mida eeldatakse juhul, kui leping täidetakse vastavalt lubatule, kuid üksusel peaks olema õigus saada hüvitist ühes järgmises summas:

- a) lepingujärgse eeldatava kasumimarginaali osa, mis kajastab piisavalt seda, millises ulatuses on üksus oma lepingujärgsed kohustused täitnud enne lepingu lõpetamist kliendi (või muu osapoole) poolt, või
- b) mõistlik tootlus üksuse poolt sarnaste lepingute korral kantavalt kapitalikulult (või üksuse tavapärane tegevusmarginaal sarnase lepingute korral) juhul, kui konkreetse lepingu marginaal on kõrgem kui üksuse tavaline tootlus sarnastelt lepingutelt.

- B10 Üksuse õigus saada tasu seni tehtud toimingute eest ei pea olema hetkel kehtiv tingimusteta õigus maksele. Paljudel juhtudel tekib üksuse tingimusteta õigus maksele alles pärast mõne kokkulepitud taseme saavutamist või pärast toimingukohustuse täielikku täitmist. Selle hindamisel, kas tal on õigus saada tasu seni tehtud toimingute eest, võtab üksus arvesse seda, kas tal oleks täitmisele pööratav õigus nõuda või kinni pidada tasu seni tehtud toimingute eest juhul, kui leping lõpetatakse enne kohustuse täitmist mõnel muul põhjusel kui üksuse lubatud kohustuste täitmata jätmine.

▼ **M52**

B11 Mõne lepingu puhul võib kliendil olla õigus leping lõpetada ainult teatavatel kindlatel aegadel lepingu kehtivusaja jooksul või ei pruugi kliendil üldse olla lepingu lõpetamise õigust. Kui klient püüab lõpetada lepingut, ilma et tal oleks antud ajal lepingu lõpetamise õigust (kaasa arvatud juhul, kui klient ei täida oma lubatud kohustusi), võib leping (või muud õigusaktid) anda üksusele õiguse jätkata lepingus lubatud kaupade või teenuste üleandmist kliendile ning nõuda kliendilt vastavate kaupade või teenuste eest lubatud tasu maksmist. Sellisel juhul on üksusel õigus saada tasu seni tehtud toimingute eest, sest tal on õigus jätkata oma kohustuste täitmist vastavalt lepingule ning nõuda kliendilt tema kohustuste täitmist (mis hõlmab lubatud tasu maksmist).

B12 Seni tehtud toimingute eest tasu saamise õiguse olemasolu ja täitmisele pööratavuse hindamisel võtab üksus arvesse nii lepingutingimusi kui ka õigusakte või õiguslikke pretsedente, mis võiksid vastavaid lepingutingimusi täiendada või neist ülimuslikud olla. See hõlmab selle hindamist, kas:

- a) mõni õigusakt, haldustava või õiguslik pretsedent annab üksusele õiguse saada seni tehtud toimingute eest tasu, kuigi seda õigust ei ole kliendilepingus sätestatud;
- b) asjakohasest õiguslikust pretsedendist nähtub, et sarnastel õigustel saada seni tehtud toimingute eest tasu ei ole sarnaste lepingute puhul siduvat õiguslikku toimet, või
- c) üksuse tegevustava, mille kohaselt tasu saamise õigust täitmisele ei pöörata, on muutnud selle õiguse vastavas õiguskeskonnas täitmisele mittepööratavaks. Siiski jääb üksusele õigus saada seni tehtu eest tasu juhul, kui tema õigus saada seni tehtu eest tasu jääb kliendilepingu kohaselt täitmisele pööratavaks, olenemata sellest, et üksus võib otsustada loobuda oma tasu saamise õigusest sarnaste lepingute puhul.

B13 Lepingus sätestatud maksegraafik ei näita tingimata seda, kas üksusel on täitmisele pööratav õigus saada seni tehtud toimingute eest tasu. Kuigi lepingus sätestatud maksegraafikus esitatakse kliendi poolt tasumisele kuuluva tasu ajastus ja summa, ei pruugi maksegraafik tingimata olla tõendiks, mis kinnitab üksuse õigust saada tasu seni tehtud toimingute eest. Selle põhjuseks on asjaolu, et leping võib sisaldada näiteks sätet, mille kohaselt kliendilt laekunud tasu kuulub tagasi maksmisele mõnel muul põhjusel peale üksuse lubatud kohustuste täitmata jätmise.

Toimingukohustuse täitmise edenemise mõõtmise meetodid

B14 Meetodid, mida saab kasutada selleks, et mõõta üksuse toimingukohustuse täitmise edenemist aja jooksul vastavalt paragrahvidele 35–37, hõlmavad järgmist:

▼ **M52**

a) väljundimeetodid (vt paragrahvid B15–B17) ja

b) sisendimeetodid (vt paragrahvid B18–B19).

Väljundimeetodid

B15 Väljundimeetoditega kajastatakse müügitulu selleks hetkeks võõrandatud kaupadest või teenustest kliendile tekkiva väärtuse ja lepingu alusel lubatud veel võõrandamata kaupade või teenuste väärtuse vahekorra otsese mõõtmise põhjal. Väljundimeetodite hulka kuuluvad seni tehtud toimingute ülevaated, saavutatud tulemuste, eesmärgiks seatud tasemete, kulunud aja ning toodetud või tarnitud ühikute koguse hindamised. Selle kaalumisel, kas kasutada edenemise mõõtmiseks väljundimeetodit, võtab üksus arvesse seda, kas valitud väljund kujutaks toimingukohustuse täielikuks täitmiseks tehtud üksuse sooritust usaldusväärselt. Väljundimeetod ei kujutaks üksuse sooritust usaldusväärselt juhul, kui valitud väljund ei võimaldaks mõõta mõnda kaupa või teenust, mille kontroll on kliendile üle läinud. Näiteks toodetud või tarnitud ühikutel põhinevad väljundimeetodid ei kujutaks toimingukohustuse täielikuks täitmiseks tehtud üksuse sooritust usaldusväärselt juhul, kui üksuse toimingu tulemuseks aruandeperioodi lõpus on lõpetamata toodang või valmistoodang, mis on kliendi kontrolli all ja mida ei ole väljundi mõõtmisel arvesse võetud.

B16 Kui üksusel on õigus saada kliendilt tasu summas, mis vastab otseselt üksuse seni tehtud toimingute väärtusele kliendi jaoks (näiteks teenusoleping, mille kohaselt iga teenuse osutamise tunni eest küsitakse arvel fikseeritud summa), võib üksus praktilise abinõuna kajastada müügitulu summas, mille kohta üksusel on õigus esitada arve.

B17 Väljundimeetodi puudusteks on asjaolud, et edenemise mõõtmiseks kasutatavad väljundid ei pruugi olla otseselt vaadeldavad ning nende rakendamiseks vajalik informatsioon ei pruugi olla üksusele liigsete kuludeta kättesaadav. Seetõttu võib osutada vajalikuks sisendimeetod.

Sisendimeetodid

B18 Sisendimeetoditega kajastatakse müügitulu jõupingutuste või sisendite põhjal, mida üksus rakendab toimingukohustuse täitmiseks (näiteks tarbitud ressursid, kulunud töötunnid, tehtud kulutused, möödunud aeg või kasutatud masinatunnid), võrrelduna sisendite eeldatava koguhulgaga, mis on vajalik vastava toimingukohustuse täitmiseks. Kui üksuse jõupingutused või sisendid jagunevad toiminguperioodi peale võrdselt, võib üksusele sobida lineaarne müügitulu kajastamise meetod.

B19 Sisendimeetodite puuduseks on asjaolu, et üksuse sisendite ning kaupade ja teenuste kontrolli kliendile üleandmise vahel võib puududa otsene seos. Seetõttu jätab üksus sisendimeetodis arvesse võtmata nende sisendite mõjud, mis vastavalt paragrahvis 39 kirjeldatud edenemise mõõtmise eesmärgile ei kujuta üksuse sooritust kaupade või teenuste kontrolli kliendile üleandmisel. Näiteks kulupõhise sisendimeetodi kasutamise korral võib järgmistel juhtudel tekkida vajadus korrigeerida tulemust vastavalt edenemise määrale:

▼ **M52**

- a) Kui tehtud kulutus ei aita kaasa üksuse toimingukohustuse täitmise edenemisele. Näiteks võib üksus jätta kajastamata müügitulu, mis põhineb sellistel tehtud kulutustel, mida saab seostada üksuse soorituse oluliste ebatõhusustega, mis ei kajastu lepingu hinnas (näiteks ootamatult suure materjalijääkide koguse, tööjõu või muude ressursside kulud, mis tekkisid toimingukohustuse täitmise eesmärgil).
- b) Kui tehtud kulutus ei ole proportsionaalne üksuse toimingukohustuse täitmise edenemisega. Sellisel juhul võib üksuse soorituse parimaks kujutamiseks korrigeerida sisendimeetodit nii, et müügitulu kajastatakse ainult vastava tehtud kulutuse ulatuses. Näiteks üksuse soorituse usaldusväärseks kujutamiseks võidakse kajastada müügitulu summas, mis võrdub toimingukohustuse täitmiseks kasutatud kauba maksumusega, juhul kui üksus eeldab lepingu sõlmimise ajal, et kõik järgmised tingimused on täidetud:
- i) kaup ei ole eristatav;
 - ii) eeldatavasti saab klient kauba üle kontrolli oluliselt varem, kui talle osutatakse kaubaga seotud teenuseid;
 - iii) võõrandatud kauba maksumus moodustab toimingukohustuse täieliku täitmise eeldatavatest kogukuludest olulise osa ja
 - iv) üksus hangib kauba kolmandalt osapoolelt ning ei osale oluliselt määral kauba väljatöötamises ega tootmises (kuid üksus tegutseb käsundiandjana vastavalt paragrahvidele B34–B38).

Tagastamisõigusega müük

B20 Mõne lepingu puhul annab üksus kontrolli toote üle kliendile ning annab kliendile ühtlasi õiguse toote erinevatel põhjustel (näiteks rahulolematust tootega) tagastada ja saada mis tahes kombinatsioonis järgmist:

- a) makstud tasu täielik või osaline tagasimakse;
- b) krediit, mida saab kasutada üksusele praegu või tulevikus võlgnevate summade tasaarvestamiseks, ja
- c) asendustooded.

B21 Tagastamisõigusega toote võõrandamise (ja mõnede tagasimaksevõimalusega teenuste) arvestamiseks kajastab üksus kõik järgneva:

- a) võõrandatud toodete eest saadud müügitulu tasu summas, mida üksusel on tema hinnangul õigus saada (seega ei kajastata selliste toodete müügitulu, mille puhul eeldatakse nende tagastamist);

▼ **M52**

b) tagasimaksekohustis ja

c) vara (ja vastav müügikulutuste korrigeerimine), mis vastab üksuse õigusele nõuda tagasimaksekohustise arveldamise korral kliendilt tagasi tooted.

B22 Üksuse lubadust olla tagastamisperioodi ajal valmis tagastatud toote vastuvõtmiseks ei arvestata toimingukohustusena, mis lisanduks tagasimakse tegemise kohustusele.

B23 Üksus rakendab paragrahvides 47–72 esitatud nõudeid (kaasa arvatud paragrahvides 56–58 esitatud nõudeid muutuva tasu hinnangute piiramise kohta), et teha kindlaks tasu summa, mida tal on tema hinnangul õigus saada (st arvestamata tooteid, mis eeldatavasti tagastatakse). Üksus ei kajasta selliseid laekunud (või tasumisele kuuluvaid) summasid, mille saamise õigust tal enda hinnangul ei ole, toodete kliendile üleandmise ajal müügituluna, vaid kajastab vastavaid laekunud (või tasumisele kuuluvaid) summasid tagasimaksekohustisena. Seejärel ajakohastab üksus iga aruandeperioodi lõpus oma hinnangut summadele, mida tal on eeldatavasti õigus võõrandatud toodete eest saada, ning teeb vastava muudatuse tehinguhinnas ja seega ka kajastatud müügitulu summas.

B24 Üksus ajakohastab tagasimaksekohustise mõõtmise tulemust iga aruandeperioodi lõpus, et võtta arvesse muutusi tagasimaksete summat käsitlevates ootustes. Üksus kajastab vastavaid korrigeerimisi müügituluna (või müügitulu vähendustena).

B25 Vara, mille kajastamise aluseks on üksuse õigus saada tagasimaksekohustise arveldamise korral kliendilt tooted tagasi, mõõdetakse esmalt toote (näiteks laovarude) endise bilansilise jääkmaksumuse alusel, millest lahutatakse mis tahes eeldatavad toodete tagasisaamise kulud (kaasa arvatud tagastatud toodete väärtuse võimalik vähenemine üksuse jaoks). Iga aruandeperioodi lõpus ajakohastab üksus vara mõõtmise tulemust vastavalt tagastatavaid tooteid käsitlevate ootuste muutustele. Üksus esitab vara ja tagasimaksekohustise eraldi.

B26 Toodete kliendipoolset väljavahetamist sama tüüpi, sama kvaliteediga, samas seisukorras ja sama hinnaga teise toote vastu (mis on näiteks teist värvi või teise suurusega) ei loeta käesoleva standardi rakendamisel tagastamiseks.

B27 Lepinguid, mis lubavad kliendil defektiga toote tagastada ja saada vastu toimiva toote, hinnatakse vastavalt paragrahvides B28–B33 esitatud garantiisid käsitlevatele juhistele.

▼ **M52****Garantiid**

- B28 Tavaliselt annavad üksused koos toote (kauba või teenuse) müügiga kaasa garantii (vastavalt lepingule, õigusaktile või üksuse tegevustavale). Garantii laad võib olla väga erinev olenevalt majandusharust ja lepingutest. Mõned garantiid annavad kliendile kindluse, et seotud toode toimib nii, nagu osapooled on soovinud, kuna see vastab kokkulepitud spetsifikatsioonidele. Muude garantiide puhul pakutakse kliendile peale kindluse, et toode vastab kokkulepitud spetsifikatsioonidele, ka mõnda teenust.
- B29 Kui kliendil on õigus osta garantii eraldi (näiteks seetõttu, et garantiile on määratud eraldi hind või selle kohta sõlmitakse eraldi kokkulepe), on garantii puhul tegemist eristatava teenusega, sest üksus lubab osutada kliendile teenust lisaks sellele tootele, mis toimib lepingus kirjeldatud viisil. Osutatud juhul arvestab üksus lubatud garantiid kui toimingukohustust vastavalt paragrahvidele 22–30 ning jaotab ühe osa tehinguhinnast sellele toimingukohustusele vastavalt paragrahvidele 73–86.
- B30 Kui kliendil ei ole õigust osta garantiid eraldi, arvestab üksus garantiid vastavalt standardile IAS 37 *Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad*, välja arvatud juhul, kui lubatud garantii või lubatud garantii osa alusel osutatakse kliendile teenust, mis lisandub kindlusele, et toode vastab kokkulepitud spetsifikatsioonidele.
- B31 Selle hindamisel, kas garantii alusel osutatakse kliendile teenust, mis lisandub kindlusele, et toode vastab kokkulepitud spetsifikatsioonidele, võtab üksus arvesse näiteks järgmisi asjaolusid:
- a) Kas garantiikohustus tuleneb õigusaktidest – kui garantii andmist nõutakse õigusaktiga, näitab sellise õigusakti olemasolu, et lubatud garantii ei ole toimingukohustus, sest selliste nõuete eesmärk on tavaliselt kaitsta kliente defektiga toodete ostmise riski eest.
 - b) Garantii kehtivusaja kestus – mida pikem on kehtivusaeg, seda tõenäolisem on, et lubatud garantii on toimingukohustus, sest suurema tõenäosusega osutatakse selle alusel ka teenust lisaks kindlusele, et toode vastab kokkulepitud spetsifikatsioonidele.
 - c) Üksuse poolt täitmiseks lubatud ülesannete laad – kui üksus peab täitma konkreetseid ülesandeid, millega tagatakse kindlus, et toode vastab kokkulepitud spetsifikatsioonidele (näiteks defektiga toote tagasisaatmise teenus), siis ei tekita sellised ülesanded tõenäoliselt toimingukohustust.

▼ **M52**

B32 Kui garantii või garantii osa alusel osutatakse kliendile teenust, mis lisandub kinnitusele, et toode vastab kokkulepitud spetsifikatsioonidele, on lubatud teenus toimingukohustus. Seetõttu jaotab üksus tehinguhinna osa vastavale tootele ja teenusele. Kui üksus lubab nii kindlust tagavat garantiid kui ka teenusegarantiid, kuid tal ei ole mõistlikku võimalust nende üle eraldi arvestust pidada, arvestab üksus mõlemat garantiid koos ühe toimingukohustusena.

B33 Õigusakt, mis kohustab üksust maksuma hüvitist juhul, kui tema tooted põhjustavad kahju või kahjustusi, ei tekita toimingukohustust. Näiteks võib tootja müüa tooteid jurisdiktsioonis, mille õigusaktid panevad tootjale vastutuse võimaliku kahju eest (näiteks vallasvarale), mille põhjustab toote kasutamine kliendi poolt selle ettenähtud otstarbel. Samaselt ei tekita toimingukohustust üksuse lubadus kompenseerida kliendile kohustisi ja kahju, mis tekivad patendi-, autori-, kaubamärkiõigusega seotud nõuetest või muudest üksuse toodete poolt põhjustatud rikkumistest. Üksus arvestab selliseid kohustusi vastavalt standardile IAS 37.

Käsundiandja ja käsundisaaja tasud▼ **M55**

B34 Kui kliendile kaupade või teenuste pakkumisse on kaasatud kolmas osapool, teeb üksus kindlaks, kas tema lubaduse puhul on tegemist täitmiskohustusega, mille alusel ta peab vastavaid kaupu või teenuseid ise pakkuma (st üksus on käsundiandja), või korraldama kõnealuste kaupade või teenuste pakkumise kolmanda isiku poolt (st üksus on käsundisaaja). Üksus määrab kliendile lubatud iga kindlaksmääratud kauba või teenuse puhul kindlaks, kas ta on käsundiandja või käsundisaaja. Kindlaksmääratud kaup või teenus on kliendile tarnitav eristatav kaup või teenus (või eristatav kaupade või teenuste pakett) (vt paragrahvid 27–30). Kui kliendileping hõlmab rohkem kui ühte kindlaksmääratud kaupa või teenust, võib üksus olla mõne kindlaksmääratud kauba või teenuse puhul käsundiandja ja muude kaupade ja teenuste puhul käsundisaaja.

B34A Lubaduse laadi kindlaksmääramiseks (nagu on kirjeldatud paragrahvis B34) teeb üksus järgmist:

- a) teeb kindlaks kliendile tarnitavad kindlaksmääratud kaubad või teenused (mis võib näiteks olla õigus kolmanda isiku poolt tarnitavale kaubale või teenusele (vt paragrahv 26)) ja
- b) hindab, kas iga kindlaksmääratud kaup või teenus on enne kõnealuse kauba või teenuse võõrandamist kliendile tema kontrolli all (nagu on kirjeldatud paragrahvis 33).

B35 Üksus on käsundiandja, kui kindlaksmääratud kaup või teenus on enne kõnealuse kauba või teenuse võõrandamist kliendile tema kontrolli all. Siiski ei pruugi kindlaksmääratud kaup olla tingimata üksuse kontrolli all, kui üksus saab seadusliku omandiõiguse kõnealusele kaubale vaid lühikeseks ajaks enne seadusliku omandiõiguse üleandmist kliendile. Käsundiandjana tegutsev üksus võib täita toimingukohustuse tarnida kindlaksmääratud kaup või teenus ise või kaasata kolmanda osapoole (näiteks alltöövõtja), kes täidaks toimingukohustuse osaliselt või täies ulatuses tema nimel.

▼ **M55**

B35A Kui kliendile kaupade või teenuste pakkumisse on kaasatud kolmas osapool, saab käsundiandjana tegutsev üksus kontrolli järgmistest ühe üle:

- a) kolmandalt isikult saadav kaup või muu vara, mille ta seejärel võõrandab kliendile;
- b) õigus kolmanda isiku poolt ostutavale teenusele, mis võimaldab üksusel anda kõnealusele kolmandale isikule korralduse osutada kliendile teenust üksuse nimel;
- c) kolmandalt isikult saadav kaup või teenus, mille ta seejärel liidab muude kaupade või teenustega kindlaksmääratud kauba või teenuse tarnimisel kliendile. Näiteks juhul, kui üksus osutab olulisel määral teenust, mis seisneb kolmanda isiku tarnitavate kaupade või teenuste ühendamises (vt paragrahvi 29 punkt a) lepingu kohaselt kliendile lubatud kindlaksmääratud kauba või teenusega, on kindlaksmääratud kaup või teenus enne kõnealuse kauba või teenuse kliendile võõrandamist üksuse kontrolli all. See on tingitud sellest, et esiteks saab üksus kontrolli kindlaksmääratud kauba või teenuse (mis hõlmab kaupu või teenuseid kolmandatelt isikutelt) sisendite üle ja juhib nende kasutamist, et luua liitväljund, mis on kindlaksmääratud kaup või teenus.

B35B Kui käsundiandjana tegutsev üksus täidab toimingukohustuse, kajastab see üksus müügitulu selle tasu brutosummas, mida tal on enda hinnangul õigus võõrandatud kindlaksmääratud kauba või teenuse eest saada.

B36 Üksus on käsundisaaja, kui tema toimingukohustus seisneb selles, et ta korraldab kindlaksmääratud kauba või teenuse pakkumise kolmanda osapoole poolt. Kolmanda isiku tarnitud kindlaksmääratud kaup või teenus ei ole enne kõnealuse kauba või teenuse võõrandamist kliendile käsundisaajana tegutseva üksuse kontrolli all. Kui käsundisaajana tegutsev üksus täidab toimingukohustuse, kajastab ta müügitulu summas, mis vastab mis tahes teenus- või vahendustasule, mida tal on enda hinnangul õigus saada selle eest, et ta korraldab kindlaksmääratud kaupade või teenuste pakkumise kolmanda osapoole poolt. Üksuse teenus- või vahendustasu võib olla tasu netosumma, mis jääb üksusele pärast seda, kui ta on maksnud kolmandale osapoolele ära selle poolt pakutavate kaupade või teenuste eest saadud tasu.

B37 Seda, et kindlaksmääratud kaup või teenus on enne kõnealuse kauba või teenuse võõrandamist kliendile üksuse kontrolli all (ja seega on üksus käsundiandja) (vt paragrahv B35), osutavad muu hulgas järgmised näitajad:

- a) põhivastutus kindlaksmääratud kauba või teenuse tarnimise lubaduse täitmise eest lasub üksusel. See hõlmab tavaliselt vastutust kindlaksmääratud kauba või teenuse vastuvõetavuse eest (näiteks põhivastutus selle eest, et kaup või teenus vastab kliendi spetsifikatsioonidele). Kui põhivastutus kindlaksmääratud kauba või teenuse tarnimise lubaduse täitmise eest lasub üksusel, võib see osutada, et kindlaksmääratud kauba või teenuse tarnimisega seotud kolmas isik tegutseb üksuse nimel;

▼ **M55**

b) üksusel on laorisk enne seda, kui kindlaksmääratud kaup või teenus on kliendile võõrandatud, või pärast seda, kui kontroll on läinud üle kliendile (näiteks juhul, kui kliendil on tagastamisõigus). Näiteks juhul, kui üksus omandab või kohustub omandama kindlaksmääratud kauba või teenuse enne kliendiga lepingu sõlmimist, võib see osutada, et üksus suudab enne kauba või teenuse kliendile võõrandamist kauba või teenuse kasutamist juhtida ning omandada olulises osas kõik kaubast või teenusest tulenevad järelejäänud hüved;

c) üksusel on kaalutlusõigus kindlaksmääratud kauba või teenuse hinna kindlaksmääramisel. Sellise hinna määramine, mida klient kindlaksmääratud kauba või teenuse eest maksab, võib osutada, et üksus suudab kõnealuse kauba või teenuse kasutamist juhtida ning omandada olulises osas kõik järelejäänud hüved. Mõnel juhul võib siiski käsundisaajal olla kaalutlusõigus hinna määramisel. Näiteks võib käsundisaajal olla teatav paindlikkus hindade määramisel, et saada täiendavat tulu kolmanda isiku poolt klientidele kaupade või teenuste pakkumise korraldamise teenuse eest;

B37A Paragrahvis B37 esitatud näitajad võivad kontrolli hindamisel olla rohkem või vähem asjakohased, sõltuvalt kindlaksmääratud kauba või teenuse laadist ja lepingutingimustest. Lisaks võivad erinevad näitajad anda erinevate lepingute puhul veenvamaid tõendeid.

B38 Kui kolmas üksus võtab üle üksuse lepingulised toimingukohustused ja lepingulised õigused, nii et üksus ei ole enam kohustatud toimingukohustuse täitmiseks kindlaksmääratud kaupa või teenust kliendile võõrandama (st üksus ei tegutse enam käsundiandjana), ei kajasta üksus vastava toimingukohustuse kohta müügitulu. Selle asemel kaalub üksus, kas tal tuleks kajastada müügitulu toimingukohustuse eest, mis seisneb lepingu saamises teise osapoole jaoks (st kas üksus tegutseb käsundisaajana).

▼ **M52****Kliendi õigused täiendavate kaupade või teenuste saamiseks**

B39 Kliendi õigused täiendavate kaupade või teenuste saamiseks tasuta või soodushinnaga võivad esineda mitmel kujul, sealhulgas müügiertutusvahendid, kliendi preemiapunktid, lepingu pikendamise õigused või tulevased kaupade või teenuste allahindlused.

B40 Kui üksus annab lepingus kliendile õiguse saada täiendavaid kaupu või teenuseid, tekib selle õiguse alusel lepinguline toimingukohustus üksnes juhul, kui see õigus annab kliendile varalise õiguse, mida ta ei saaks ilma kõnealust lepingut sõlmimata (näiteks allahindlus, mis lisandub nendele allahindlustele, mida tavaliselt tehakse kõnealuste toodete või teenuste müümisel selles geograafilises piirkonnas või sellel turul vastavale kliendikategooriale). Kui see õigus annab kliendile varalise õiguse, teeb klient üksusele sisuliselt ettemakse tulevikus saadavate kaupade või teenuste eest ning üksus kajastab müügitulu vastavate kaupade või teenuste üleandmise või õiguse aegumise ajal.

▼ **M52**

B41 Kui kliendil on õigus saada täiendavat kaupa või teenust hinnaga, mis vastaks selle kauba või teenuse eraldiseisvale müügihinnale, ei anna see õigus kliendile varalist õigust isegi juhul, kui seda õigust saab kasutada ainult varasema lepingu sõlmimise korral. Sellisel juhul on üksus teinud turunduspakkumise, mida ta arvestab käesoleva standardi kohaselt üksnes juhul, kui klient kasutab täiendavate kaupade või teenuste ostmise õigust.

B42 Paragrahvi 74 kohaselt peab üksus jaotama tehinguhinna toimingukohustustele suhteliste eraldiseisvate müügihindade põhjal. Kui kliendi täiendavate toodete või teenuste saamise õiguse eraldiseisev müügihind ei ole otseselt vaadeldav, teeb üksus selle kindlaks hinnanguliselt. Nimetatud hinnangus peab kajastuma allahindlus, mida klient õigust kasutades saaks ja mida on korrigeeritud mõlema järgmise asjaolu arvesse võtmiseks:

a) mis tahes allahindlus, mida klient võiks saada ilma õigust kasutamata, ja

b) õiguse kasutamise tõenäosus.

B43 Kui kliendil on varaline õigus saada tulevikus kaupu või teenused ning need kaubad või teenused on sarnased lepingus nimetatud algsete kaupade või teenustega ja neid pakutakse vastavalt algse lepingu tingimustele, võib üksus praktilistel kaalutlustel õiguse eraldiseisva müügihinna hindamise asemel jaotada tehinguhinna kõnealuse õiguse alusel müüdavatele kaupadele või teenustele, võttes aluseks eeldatavalt tarnitavad kaubad või teenused ja nende eest eeldatavalt saadava tasu. Tavaliselt kasutatakse seda liiki õigusi lepingupikenduste puhul.

Klientide kasutamata õigused

B44 Vastavalt paragrahvile 106 kajastab üksus kliendi ettemakse laekumise korral lepingulist kohustist ettemakse summas, mis on tehtud üksuse toimingukohustuse eest võõrandada kaubad või teenused või olla valmis nende võõrandamiseks tulevikus. Üksus lõpetab vastava lepingulise kohustise kajastamise (ja kajastab müügitulu) siis, kui ta annab kõnealused kaubad või teenused üle ja seega täidab oma toimingukohustuse.

B45 Kliendi tagastamatu ettemakse üksusele annab kliendile õiguse saada tulevikus kaupa või teenust (ning paneb üksusele kohustuse olla valmis kauba või teenuse võõrandamiseks). Siiski ei pruugi kliendid kõiki oma lepingulisi õigusi kasutada. Selliseid kasutamata jäetud õigusi nimetatakse ka realiseerimiskulu vähenduseks (*breakage*).

B46 Kui üksus eeldab, et tal tekib seoses mõne lepingulise kohustisega õigus teatavas summas realiseerimiskulu vähendusele, kajastab ta eeldatavat realiseerimiskulu vähenduse summat müügituluna proportsionaalselt kliendi õiguste kasutamise struktuuriga. Kui üksus eeldab, et tal ei teki õigust teatavas summas realiseerimiskulu vähendusele, kajastab ta eeldatavat realiseerimiskulu vähenduse summat müügituluna juhul, kui kliendi järelejäanud õiguste kasutamine muutub vähetõenäoliseks. Selle kindlaks tegemiseks, kas ta saab eeldada õigust teatavas summas realiseerimiskulu vähendusele, võtab üksus arvesse paragrahvides 56–58 esitatud nõudeid muutuva tulu hinnangute piiramise kohta.

▼ M52

- B47 Üksus kajastab kohustisena (mitte müügituluna) kõik sellised kliendi kasutamata õigustega seotud laekunud tasud, mille üksus peab hüvitama kolmandale osapoolle, näiteks valitsusasutusele vastavalt õigusaktidele, mis reguleerivad omanikuta vara küsimusi.

Tagastamatud ettemaksed (ja mõned seotud kulutused)

- B48 Mõnes lepingus nähakse ette, et üksus nõuab kliendilt lepingu sõlmimise ajal või sellele lähedasel ajal tagastamatut ettemakset. Selle näiteks on spordiklubi liikmelepingutes ette nähtud liitumistasud, telekommunikatsiooniteenuste lepingutes ette nähtud aktiveerimistasud, mõnede teenuselepingute ettevalmistustasud ja mõnede tarnelepingute alustamise tasud.
- B49 Sellistes lepingutes sisalduvate toimingukohustuste kindlakstelemiseks hindab üksus, kas tasu on seotud lubatud kauba või teenuse võõrandamisega. Paljudel juhtudel võib tagastamatu ettemakse küll olla seotud mõne tegevusega, mille üksus peab tegema lepingu sõlmimise ajal või sellele lähedasel ajal, et lepingut täita, kuid selle tegevuse tulemuseks ei ole lubatud kauba või teenuse võõrandamine kliendile (vt paragrahv 25). Pigem on tegemist ettemaksega tulevikus müüdavate kaupade või teenuste eest, mis kajastatakse müügituluna vastavate kaupade või teenuste võõrandamise ajal tulevikus. Müügitulu kajastamise periood võib olla lepingu algsest kehtivusajast pikem, kui üksus annab kliendile õiguse lepingut pikendada ning selle õiguse alusel tekib kliendile varaline õigus, nagu on kirjeldatud paragrahvis B40.
- B50 Kui tagastamatu ettemakse on seotud kauba või teenusega, siis üksus hindab, kas kaupa või teenust tuleks arvestada eraldi toimingukohustusena vastavalt paragrahvidele 22–30.
- B51 Üksus võib küsida tagastamatut tasu osaliselt hüvitisena lepingu ettevalmistamiseks (või vastavalt paragrahvile 25 muude haldusülesannete täitmiseks) tehtud kulutuste eest. Kui sellised ettevalmistavad tegevused ei vasta toimingukohustuse kriteeriumitele, jätab üksus need tegevused (ja nendega seotud kulutused) arvesse võtmata, kui ta mõeldab edenemist vastavalt paragrahvile B19. Selle põhjuseks on asjaolu, et ettevalmistavate tegevuste kulud ei kujuta teenuste kliendile võõrandamist. Üksus hindab, kas lepingu ettevalmistamiseks tehtud kulutuste tulemusena on tekkinud vara, mida kajastatakse vastavalt paragrahvile 95.

Litsentsimine**▼ M55**

- B52 Litsents annab kliendile õigused üksuse intellektuaalomandile. Intellektuaalomandi litsentse võidakse anda muu hulgas järgnevale:

- a) tarkvara ja tehnoloogia;
- b) linateosed, muusika ning muud meedia ja meelelahutuse vormid;
- c) frantsiisid ja
- d) patendid, kaubamärgid ja autoriõigused.

▼ **M55**

B53 Lisaks lubadusele anda kliendile litsents (või litsentsid) võib üksus anda lubaduse, et ta võõrandab kliendile muid kaupu või teenuseid. Sellised lubadused võivad olla lepingus selgesõnaliselt sätestatud või eeldatud üksuse tegevustava, avaldatud põhimõtete või konkreetsete avalduste alusel (vt paragrahv 24). Kui kliendileping sisaldab lubadust anda kliendile lisaks muudele lubatud kaupadele või teenustele litsents (või litsentsid), siis rakendab klient samuti nagu muude lepinguliikide puhul paragrahve 22–30, et teha kindlaks iga lepingus sisalduv toimingukohustus.

▼ **M52**

B54 Kui litsentsi andmise lubadus ei ole vastavalt paragrahvidele 26–30 muudest lepingus lubatud kaupadest või teenustest eristatav, arvestab üksus litsentsi andmise lubadust ning muid lubatud kaupu või teenuseid koos ühe toimingukohustusena. Muudest lepingus lubatud kaupadest või teenustest eristamatud litsentsid on näiteks järgmised:

- a) litsents, mis on materiaalse kauba osaks ning on lahutamatu seotud kauba toimimisega, ja
- b) litsents, millest klient saab kasu üksnes koos sellega seotud teenusega (näiteks üksuse pakutavad internetipõhised teenused, mis annavad kliendile litsentsi alusel juurdepääsu sisule).

B55 Kui litsents ei ole eristatav, rakendab üksus paragrahve 31–38, et teha kindlaks, kas toimingukohustus (mis hõlmab lubatud litsentsi) on aja jooksul täidetav või teataval ajahetkel täidetav toimingukohustus.

B56 Kui litsentsi andmise lubadus on muudest lepingus lubatud kaupadest või teenustest eristatav ning seega kujutab litsentsi andmise lubadus endast eraldi toimingukohustust, teeb üksus kindlaks, kas litsents läheb kliendile üle teataval ajahetkel või aja jooksul. Seda kindlaks tehes võtab üksus arvesse, kas tema lubadus kliendile litsentsi andmise kohta seisneb olemuslikult selles, et kliendile antakse:

- a) õigus saada juurdepääs üksuse intellektuaalomandile sellisel kujul, nagu see eksisteerib litsentsi kehtivusaja jooksul, või
- b) õigus kasutada kliendi intellektuaalomandit sellisel kujul, nagu see eksisteerib litsentsi andmise hetkel.

Üksuse lubaduse olemuse kindlakstegemine

▼ **M55**

B57 [Välja jäetud]

B58 Litsentsi andmist käsitleva üksuse lubaduse olemus seisneb lubaduses anda juurdepääs üksuse intellektuaalomandile, juhul kui kõik järgmised tingimused on täidetud:

▼ **M55**

- a) lepingus nõutakse või kliendil on õigustatud ootus, et üksus teostab tegevusi, mis mõjutavad oluliselt intellektuaalomandit, millele klient on õigused saanud (vt paragrahvid B59 ja B59A);
- b) litsentsiga antud õiguste tagajärjel avaldavad üksuse paragrahvi B58 punktis a osutatud tegevused kliendile otsest kasulikkust või kahjulikkust mõju ja
- c) nimetatud tegevuste tulemusena ei võõrandata tegevuste käigus kliendile kaupa või teenust (vt paragrahv 25).

▼ **M52**

B59

Tegurid, mis võivad näidata, et kliendil võib olla õigustatud ootus, et üksus teostab tegevusi, mis mõjutavad oluliselt intellektuaalomandit, hõlmavad üksuse tegevustavasid, avaldatud põhimõtteid või konkreetseid avaldusi. Üksuse ja kliendi ühine majanduslik huvi (näiteks müügipõhine litsentsitasu) seoses intellektuaalomandiga, millele klient on õigused saanud, võib samuti näidata, et kliendil võib olla õigustatud ootus, et üksus selliseid tegevusi teostab, kuid see ei ole määrava tähtsusega kriteerium.

▼ **M55**

B59A

Üksuse tegevused mõjutavad oluliselt intellektuaalomandit, millele klient on õigused saanud, kui kehtib üks järgmistest:

- a) kõnealused tegevused muudavad eeldatavalt oluliselt intellektuaalomandi vormi (nt ülesehitus või sisu) või funktsionaalsust (nt funktsiooni või ülesande täitmise suutlikkust) või
- b) kliendi suutlikkus omandada intellektuaalomandist hüved tuleneb või sõltub oluliselt osas kõnealustest tegevustest. Näiteks kaubamärgist saadav hüve tuleneb või sõltub sageli üksuse pidevast tegevusest, mis toetab või säilitab intellektuaalomandi väärtust.

Juhul kui intellektuaalomandil, millele klient on õigused saanud, on märkimisväärne eraldiseisev funktsionaalsus, tuleneb oluline osa kõnealuse intellektuaalomandi hüvest kõnealusest funktsionaalsusest. Seega ei mõjutaks kliendi suutlikkust omandada kõnealuse intellektuaalomandi hüved oluliselt üksuse tegevused, välja arvatud juhul, kui kõnealused tegevused oluliselt muudavad intellektuaalomandi vormi või funktsionaalsust. Intellektuaalomandi liigid, millel on sageli märkimisväärne eraldiseisev funktsionaalsus, hõlmavad tarkvara, bioloogilisi koostisosasid või ravimikoostist ja valmisjärgus meediasisu (nt filmid, telesaated ja muusikasalvestised).

▼ **M52**

B60

Kui paragrahvis B58 esitatud tingimused on täidetud, arvestab üksus litsentsi andmist käsitlevat lubadust aja jooksul täidetava toimingukohustusena, sest klient saab ja tarbib üheaegselt hüvesid, mis tulenevad üksuse toimingust oma intellektuaalomandile juurdepääsu võimaldamisel selle toimingu ajal (vt paragrahvi 35 punkt a). Üksus rakendab paragrahve 39–45, et valida sobiv meetod, millega mõõta juurdepääsu võimaldamise toimingukohustuse täitmise edenemist.

▼ **M52**

B61 Kui paragrahvis B58 esitatud tingimused ei ole täidetud, seisneb üksuse lubadus selles, et ta annab õiguse kasutada oma intellektuaalomandit sellisel kujul (vormi ja funktsionaalsuse mõttes), nagu see eksisteerib kliendile litsentsi andmise hetkel. See tähendab, et klient saab litsentsi ülemineku hetkel juhtida litsentsi kasutamist ning omandada olulises osas kõik litsentsist tulenevad järelejäänud hüved. Üksus arvestab oma intellektuaalomandi kasutamise õigust andva litsentsi andmise lubadust teataval ajahetkel täidetava toimingukohustusena. Üksus rakendab paragrahvi 38, et teha kindlaks, millisel ajahetkel litsents kliendile üle läheb. Siiski ei saa intellektuaalomandi kasutamise õigust andvast litsentsist saadavat müügitulu kajastada enne perioodi, mil kliendil on võimalik litsentsi kasutada ja sellest kasu saada. Näiteks kui tarkvaralitsentsi kehtivusaeg algab enne seda, kui üksus annab kliendile (või teeb talle muul viisil kättesaadavaks) koodi, mis võimaldab kliendil tarkvara kohe kasutama hakata, ei kajasta üksus müügitulu enne selle koodi andmist (või muul viisil kättesaadavaks tegemist).

B62 Selle kindlaks tegemisel, kas litsentsiga antakse õigus saada juurdepääs üksuse intellektuaalomandile või õigus üksuse intellektuaalomandit kasutada, jätab üksus arvesse võtmata järgmised asjaolud:

- a) aja, geograafilise piirkonna või kasutamisega seotud piirangud – sellised piirangud määravad kindlaks lubatud litsentsi omadused, mitte selle, kas üksus täidab oma toimingukohustust teataval ajahetkel või aja jooksul;
- b) üksuse antud kinnitused, et tal on olemas kehtiv intellektuaalomandi patent ja ta kaitseb seda patenti loata kasutamise korral – patendiõiguse kaitsmise lubadus ei ole toimingukohustus, sest patendi kaitsmisega kaitstakse üksuse intellektuaalomandi kui vara väärtust ning tagatakse kliendile kindlus, et talle antud litsents on selliste omadustega, nagu lepingus on lubatud.

Müügipõhine või kasutuspõhine litsentsitasu

B63 Olenemata paragrahvides 56–59 esitatud nõuetest, kajastab üksus intellektuaalomandi litsentsi eest lubatud müügipõhisest või kasutuspõhisest litsentsitasust saadud müügitulu alles siis, kui toimub kahest järgmisest sündmusest hilisem:

- a) toimub järgnev müük või kasutamine ning
- b) toimingukohustus, millele müügipõhine või kasutuspõhine litsentsitasu on osaliselt või täielikult jaotatud, on täidetud (või osaliselt täidetud).

▼ **M55**

B63A Paragrahvi B63 kohase müügipõhise või kasutuspõhise litsentsitasu nõuet kohaldatakse juhul, kui litsentsitasu on seotud üksnes intellektuaalomandi litsentsiga või kui intellektuaalomandi litsents on peamine litsentsitasuga seotud element (näiteks võib intellektuaalomandi litsents olla peamine litsentsitasuga seotud element juhul, kui üksusel on põhjendatud ootus, et klient omistab litsentsile oluliselt rohkem väärtust kui muudele litsentsitasuga seotud kaupadele või teenustele).

▼ M55

- B63B Kui paragrahvi B63A nõue on täidetud, kajastatakse müügipõhisest või kasutuspõhisest litsentsitasust saadud müügitulu täielikult vastavalt paragrahvile B63. Kui paragrahvi B63A nõue ei ole täidetud, kohaldatakse müügipõhise või kasutuspõhise litsentsitasu suhtes paragrahvide 50–59 kohaseid muutuva tasu nõudeid.

▼ M52**Tagasiostulepingud**

- B64 Tagasiostuleping on leping, millega üksus müüb vara ning ühtlasi lubab või annab õiguse (samas või muus lepingus) osta see vara tagasi. Tagasi ostetud varaks võib olla algselt kliendile müüdud vara, sellega olulises osas samaväärne vara või muu vara, mille koosseisu algselt müüdud vara kuulub.

- B65 Tagasiostulepingutel on üldjuhul kolm võimalikku vormi:

- a) üksuse kohustus vara tagasi osta (forward);
- b) üksuse õigus vara tagasi osta (ostuoptsioon) ja
- c) üksuse kohustus kliendi nõudmisel vara tagasi osta (müügioptsioon).

*Forward või ostuoptsioon***▼ M54**

- B66 Kui üksusel on kohustus või õigus vara tagasi osta (forward või ostuõigus), ei saa klient vara üle kontrolli, sest kliendi võime juhtida vara kasutamist ning omandada olulises osas kõik varast tulenevad järelejäänud hüved on piiratud, kuigi vara võib olla füüsiliselt kliendi valduses. Seega arvestab üksus lepingut ühena järgmistest:

- a) rendina vastavalt standardile IFRS 16 *Rendiarvestus*, kui üksus võib või peab vara tagasi ostma vara algsest müügihinnast väiksema summa eest, välja arvatud juhul, kui leping on osa müügi- ja tagasirenditehingust. Kui leping on osa müügi- ja tagasirenditehingust, jätkab üksus vara kajastamist ning kajastab ühtlasi finantskohustise summas, mis vastab kliendilt saadud mis tahes tasudele. Üksus kajastab finantskohustist vastavalt standardile IFRS 9, või

▼ M52

- b) rahastamiskokkuleppena vastavalt paragrahvile B68, kui üksus võib või peab vara tagasi ostma vara algse müügihinnaga võrdse või sellest suurema summa eest.

- B67 Tagasiostuhinna ja müügihinna võrdlemisel võtab üksus arvesse raha ajaväärtust.

- B68 Kui tagasiostuleping on rahastamiskokkulepe, jätkab üksus vara kajastamist ning kajastab ühtlasi finantskohustise summas, mis vastab kliendilt saadud mis tahes tasudele. Üksus kajastab kliendilt saadud tasu summa ning kliendile intresside ja vajadusel töötlemis- või hoidmiskulude (näiteks kindlustuskulu) katteks makstava tasu summa vahet.

- B69 Kui optsioon aegub, ilma et seda oleks kasutatud, lõpetab üksus kohustise kajastamise ja kajastab müügitulu.

▼ M52*Müügioptsioon***▼ M54**

- B70 Kui üksusel on kohustus osta vara tagasi kliendi nõudmisel (müügioptsioon) vara algsest müügihinnast väiksema hinnaga, kaalub üksus lepingu sõlmimise ajal, kas kliendil on selle õiguse kasutamiseks olulisi majanduslikke stiimuleid. Kui klient seda õigust kasutab, on sisuliselt tegemist olukorraga, kus klient maksab üksusele tasu õiguse eest konkreetset vara teatava ajavahemiku jooksul kasutada. Seega, kui kliendil on nimetatud õiguse kasutamiseks oluline majanduslik stiimul, arvestab üksus kokkulepet rendina vastavalt standardile IFRS 16, välja arvatud juhul, kui leping on osa müügi- ja tagasirenditehingust. Kui leping on osa müügi- ja tagasirenditehingust, jätkab üksus vara kajastamist ning kajastab ühtlasi finantskohustise summas, mis vastab kliendilt saadud mis tahes tasudele. Üksus kajastab finantskohustist vastavalt standardile IFRS 9.

▼ M52

- B71 Selle kindlaks tegemiseks, kas kliendil on oma õiguse kasutamiseks oluline majanduslik stiimul, võtab üksus arvesse mitmesuguseid asjaolusid, kaasa arvatud tagasiostuhinna ja vara eeldatava turuväärtuse suhet tagasiostmise kuupäeva seisuga ning kõnealuse õiguse aegumiseni jäänud ajavahemikku. Näiteks kui võib eeldada, et tagasiostuhind ületab oluliselt vara turuväärtust, võib see osutada, et kliendil on oma müügioptsiooni kasutamiseks oluline majanduslik stiimul.
- B72 Kui kliendil ei ole olulist majanduslikku stiimulit kasutada oma õigust vara algsest müügihinnast madalama hinnaga, arvestab üksus seda kokkulepet nii, nagu oleks tegemist tagastamisõigusega toote müügiga vastavalt paragrahvides B20–B27 esitatud kirjeldusele.
- B73 Kui vara tagasiostuhind on algse müügihinnaga võrdne või sellest suurem ning ületab vara eeldatavat turuhinda, on lepingu puhul sisuliselt tegemist rahastamiskokkuleppega ning seetõttu arvestatakse seda nii, nagu on kirjeldatud paragrahvis B68.
- B74 Kui vara tagasiostuhind on algse müügihinnaga võrdne või sellest suurem ja vara eeldatavast turuhinnast väiksem või sellega võrdne ja kliendil ei ole olulist majanduslikku stiimulit kasutada oma õigust, arvestab üksus seda kokkulepet nii, nagu oleks tegemist tagastamisõigusega toote müügiga vastavalt paragrahvides B20–B27 esitatud kirjeldusele.
- B75 Tagasiostuhinna ja müügihinna võrdlemisel võtab üksus arvesse raha ajaväärtust.
- B76 Kui optsioon aegub, ilma et seda oleks kasutatud, lõpetab üksus kohustise kajastamise ja kajastab müügitulu.

Saatmiskorraldused

- B77 Kui üksus tarnib toote kolmandale osapoolale (näiteks vahendajale või edasimüüjale) lõppklientidele müümiseks, hindab üksus, kas kõnealune kolmas osapool on sellel ajahetkel saanud toote üle kontrolli. Kui kolmas osapool ei ole saanud toote üle kontrolli, võib ta talle tarnitud toodet hoida saatmiskorralduse alusel. Seega ei kajasta üksus müügitulu toote kolmandale osapoolale tarnimise hetkel, kui tarnitud toodet hoitakse saatmiskorralduse alusel.

▼ **M52**

B78 Seda, et kokkuleppe puhul on tegemist saatmiskorraldusega, näitavad muu hulgas järgmised asjaolud:

- a) toode on üksuse kontrolli all seni, kuni toimub teatav kindel sündmus, näiteks toote müük vahendaja kliendile, või kuni kindlaksmääratud ajavahemiku lõpuni;
- b) üksusel on võimalik nõuda toote tagastamist või toote üleandmist kolmandale osapoolale (näiteks teisele vahendajale) ja
- c) vahendajal ei ole tingimusteta kohustust toote eest maksta (kuigi tal võib olla tagatise maksmise kohustus).

Ilma kauba väljastamiseta (*bill-and-hold*) müügikokkulepped

B79 Ilma kauba väljastamiseta müügikokkulepe on leping, mille alusel üksus esitab kliendile toote eest arve, kuid toode jääb füüsiliselt üksuse valdusse seni, kuni see mõnel tulevasel ajahetkel kliendile üle antakse. Klient võib nõuda üksuselt sellise lepingu sõlmimist näiteks seetõttu, et kliendil ei ole toote hoidmiseks vaba ruumi või kliendi tootmisgraafikus on tekkinud viivitus.

B80 Üksus teeb kindlaks, millisel ajahetkel ta on toote võõrandamise toimingukohustuse täitnud, hinnates seda, millal klient saab kontrolli vastava toote üle (vt paragrahv 38). Mõne lepingu puhul antakse kontroll üle kas siis, kui toode tarnitakse kliendi asukohta, või siis, kui toode saadetakse välja; see sõltub lepingu tingimustest (kaasa arvatud tarne- ja saatmistingimustest). Seevastu mõnede lepingute puhul võib klient saada toote üle kontrolli ka siis, kui toode jääb füüsiliselt üksuse valdusse. Sellisel juhul on kliendil võimalik toote kasutamist juhtida ning omandada olulises osas kõik tootest tulenevad järelejäänud hüved, kuigi ta on otsustanud jätta kasutamata õiguse võtta toode füüsiliselt enda valdusse. Seega ei ole üksusel toote üle kontrolli. Selle asemel osutab üksus kliendile kliendi vara hoidmise teenust.

B81 Lisaks paragrahvis 38 esitatud nõuete rakendamisele peavad selleks, et klient oleks ilma kauba väljastamiseta müügikokkuleppe korral saanud toote üle kontrolli, olema täidetud kõik järgmised tingimused:

- a) ilma kauba väljastamiseta müügikokkuleppe sõlmimiseks peab olema oluline põhjus (näiteks klient soovis sellist kokkulepet);
- b) toode peab olema selgelt eristatud kliendile kuuluva tootena;
- c) toode peab olema valmis kohe kliendile füüsiliselt üleandmiseks ja
- d) üksusel ei tohi olla võimalik toodet kasutada või seda teisele kliendile suunata.

▼ **M52**

- B82 Toote müügitulu kajastamisel ilma kauba väljastamiseta müügikokkuleppe alusel võtab üksus arvesse seda, kas talle on vastavalt paragrahvidele 22–30 jäänud veel toimingukohustusi (näiteks hoidmisteenu-seid), millele üksus peab jaotama ühe osa tehinguhinnast vastavalt paragrahvidele 73–86.

Kliendipoolne vastuvõtmine

- B83 Vastavalt paragrahvi 38 punktile e võib vara vastuvõtmine kliendi poolt osutada, et klient on saanud vara üle kontrolli. Kliendipoolset vastuvõtmist käsitlevad klauslid lubavad kliendil lepingu tühistada või nõuda üksuselt parendustegevusi juhul, kui kaup või teenus ei vasta kokkulepitud spetsifikatsioonidele. Üksus võtab selliseid klausleid arvesse selle hindamisel, millal klient omandab kontrolli kauba või teenuse üle.

- B84 Kui üksusel on võimalik objektiivselt kindlaks teha, et kontroll kauba või teenuse üle on kliendile üle läinud kooskõlas lepingus kokku lepitud spetsifikatsioonidega, siis on kliendipoolne vastuvõtmine üksnes vormitäide, mis ei mõjuta üksuse hinnangut sellele, millal klient omandas kontrolli kauba või teenuse üle. Näiteks kui kliendipoolse vastuvõtmise klausli kohaselt peavad olema täidetud kindlad suuruse ja kaalu nõuded, saab üksus selliste tingimuste täidetuses veenduda enne seda, kui ta saab kinnituse toote kliendipoolse vastuvõtmise kohta. Üksuse varasemad kogemused sarnaseid kaupasid või teenuseid käsitlevate lepingutega võivad olla tõendiks, mis kinnitavad, et kliendile tarnitud kaup või teenus vastab lepingus kokku lepitud spetsifikatsioonidele. Kui müügitulu kajastatakse enne kliendipoolse vastuvõtu kohta kinnituse saamist, peab üksus siiski veel kaaluma, kas leidub järelejäänud toimingukohustusi (näiteks seadmete paigaldamine) ning kas nende üle tuleb eraldi arvestust pidada.

- B85 Kui üksusel ei ole aga võimalik objektiivselt kindlaks teha, et kliendile tarnitud kaup või teenus vastab lepingus kokku lepitud spetsifikatsioonidele, ei saa üksus teha järeldust kontrolli kliendile ülemineku kohta enne, kui ta on saanud kliendipoolse vastuvõtu kohta kinnituse. Selle põhjuseks on asjaolu, et sellisel juhul ei saa üksus kindlaks teha, kas kliendil võimalik kauba või teenuse kasutamist juhtida ning omandada olulises osas kõik kaubast või teenusest tulenevad järelejäänud hüved.

- B86 Kui üksus tarnib kliendile tooteid testimise või hindamise eesmärgil ning kliendil ei ole kohustust maksta tasu enne testimisperioodi lõppu, ei saa klient toote üle kontrolli enne toote kliendi poolt vastuvõtmise kinnitamist või testimisperioodi lõppemist.

Liigendatud müügitulu avalikustamine

- B87 Paragrahvi 114 kohaselt peab üksus liigendama kliendilepingutest saadud müügitulu kategooriatesse, mis vastavad sellele, kuidas majanduslikud tegurid mõjutavad müügitulu ja rahavoogude laadi, summat, ajastust ja ebakindlust. Seega sõltub üksuse müügitulu kategooriate liigendamise ulatus kõnealuse avalikustamise eesmärgil üksuse

▼ **M52**

kliendilepingutega seotud faktidest ja asjaoludest. Mõnedel üksustel võib paragrahvis 114 nimetatud eesmärgi saavutamiseks olla vaja kasutada müügitulu liigendamiseks rohkem kui ühte kategooriate liiki. Teised üksused võivad selle eesmärgi saavutada, kasutades müügitulu liigendamiseks ainult ühte kategooriate liiki.

B88 Müügitulu liigendamiseks kasutatava kategooria (või kategooriate) liigi valimisel võtab üksus arvesse seda, kuidas informatsioon tema müügitulu kohta on esitatud muudel eesmärkidel, sealhulgas kõige järgneva puhul:

- a) teabe avalikustamine väljaspool finantsaruandeid (näiteks kasumi avaldamisel, aastaaruannetes või esitlustes investoritele);
- b) informatsioon, mida vaatab regulaarselt läbi kõrgeim äritegevust puudutavate otsuste langetaja eesmärgiga hinnata tegevussegmentide finantstulemusi ning
- c) muu informatsioon, mis sarnaneb paragrahvi B88 punktides a ja b osutatud liiki informatsioonile ja mida üksus või üksuse finantsaruannete kasutajad kasutavad üksuse finantstulemuste hindamiseks või ressursside jaotamise kohta otsuste tegemiseks.

B89 Järgmistes punktides on esitatud mõned, aga mitte kõik, võimalike sobivate kategooriate näited:

- a) kauba või teenuse liik (näiteks peamised tootegrupid);
- b) geograafiline piirkond (näiteks riik või piirkond);
- c) turg või kliendiliik (näiteks valitsemissektoris kuuluvad ja mittekuuluvad kliendid);
- d) lepingu liik (näiteks fikseeritud hinnaga või aja- ja materjalikulu lepingud);
- e) lepingu kehtivusaeg (näiteks lühiajalised ja pikaajalised lepingud);
- f) kaupade või teenuste võõrandamise ajastus (näiteks teataval ajahetkel klientidele võõrandatud kaupadelt või teenustelt saadud müügitulu ja aja jooksul võõrandatud kaupadelt või teenustelt saadud müügitulu); ja
- g) müügikanalid (näiteks otse tarbijatele müüdud kaubad ja vahendajate kaudu müüdud kaubad).

▼ **M52**

Lisa C

Jõustumiskuupäev ja üleminekusätted

Käesolev lisa on standardi lahutamatu osa ja tal sama õiguslik jõud nagu standardi muudel osadel.

JÕUSTUMISKUUPÄEV

- C1 Üksus rakendab käesolevat standardit 1. jaanuaril 2018 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab käesolevat standardit varem, avalikustab ta selle asjaolu.

▼ **M54**

- C1A 2016. aasta jaanuaris välja antud IFRS 16-ga *Rendiarvestus* muudeti paragrahve 5, 97, B66 ja B70. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 16.

▼ **M55**

- C1B IFRS 15 *Kliendilepingutest saadav müügitulu* selgitustega, mis anti välja 2016. aasta aprillis, muudeti paragrahve 26, 27, 29, B1, B34–B38, B52–B53, B58, C2, C5 ja C7, jäeti välja paragrahv B57 ning lisati paragrahvid B34A, B35A, B35B, B37A, B59A, B63A, B63B, C7A ja C8A. Üksus rakendab kõnealuseid muudatusi 1. jaanuaril 2018 või pärast seda algavate aruandeperioodide suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab neid muudatusi varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

▼ **M52****ÜLEMINEKUSÄTTED**▼ **M55**

- C2 Paragrahvides C3–C8A esitatud üleminekunõuete kohaldamisel:
- a) tähendab esmase rakendamise kuupäev selle aruandeperioodi algust, mil üksus rakendab esmakordselt käesolevat standardit; ja
 - b) tähendab täidetud leping lepingut, mille raames on üksus üle andnud kõik kaubad ja teenused, mis on määratletud vastavalt standarditele IAS 11 *Ehituslepingud* ja IAS 18 *Müügitulu* ning nendega seotud tõlgendustele.

▼ **M52**

- C3 Üksus rakendab käesolevat standardit kasutades üht kahest järgmisest meetodist:
- a) tagasiulatuvalt iga eelneva aruandeperioodi kohta, mis on esitatud vastavalt standardile IAS 8 *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead*, rakendades paragrahvis C5 esitatud abinõusid; või
 - b) tagasiulatuvalt koos käesoleva standardi esmakordsest rakendamisest tuleneva kumulatiivse mõjuga, mida kajastatakse esmakordse rakendamise kuupäeval vastavalt paragrahvidele C7–C8.
- C4 Vaatamata standardi IAS 8 paragrahvis 28 esitatud nõuetele, tuleb üksusel käesoleva standardi esmakordsel rakendamisel esitada standardi IAS 8 paragrahvi 28 punktis f nõutud kvantitatiivne teave vaid sellele aastasele perioodile, mille suhtes käesolevat standardit esmakordselt rakendatakse, vahetult eelneva aastase perioodi suhtes (edaspidi „vahetult eelnev periood”), ja seda vaid juhul, kui üksus rakendab käesolevat standardit tagasiulatuvalt vastavalt paragrahvi C3 punktile a. Üksus võib esitada seda teavet ka käesoleva perioodi või varasemate võrdlusperioodide kohta, kuid ei ole kohustatud seda tegema.

▼ M55

C5 Üksus võib kasutada üht või mitut järgmistest praktilistest abinõudest, kui ta rakendab käesolevat standardit tagasiulatuvalt vastavalt paragrahvi C3 punktile a:

a) täidetud lepingute puhul ei pea üksus korrigeerima lepinguid, mis:

i) algasid ja lõppesid sama aruandeperioodi jooksul või

ii) on täidetud lepingud varaseima esitatud perioodi alguse seisuga;

b) muutuva tasuga täidetud lepingute puhul võib üksus kasutada tehinguhinda, mis kehtis lepingu lõppemise kuupäeval, selle asemel, et hinnata muutuva tasu summasid võrreldavatel aruandeperioodidel;

c) lepingute puhul, mida muudeti enne varaseima esitatud perioodi algust, ei pea üksus tagasiulatuvalt korrigeerima lepingut seoses kõnealuste lepingumuudatustega vastavalt paragrahvidele 20–21. Selle asemel kajastab üksus kõigi selliste muudatuste kogumõju, mis on tehtud enne varaseima esitatud perioodi algust, kui ta teeb järgmist:

i) teeb kindlaks täidetud ja täitmata toimingukohustused;

ii) määrab kindlaks tehinguhinna ja

iii) jaotab tehinguhinna täidetud ja täitmata toimingukohustustele;

d) kõikide enne esmakordse rakendamise kuupäeva esitatud aruandeperioodide puhul ei pea üksus avalikustama tehinguhinna summat, mis on jaotatud järelejäänud toimingukohustustele, ning selgitust selle kohta, millal üksus eeldab, et ta kajastab kõnealust summat müügituluna (vt paragrahv 120).

▼ M52

C6 Iga paragrahvis C5 esitatud praktilise abinõu puhul, mida üksus kasutab, peab üksus seda abinõud kasutama järjepidevalt kõikides lepingutes kõikide esitatud aruandeperioodide jooksul. Lisaks peab üksus avalikustama kogu järgmise teabe:

a) kasutatud abinõud; ning

b) nii palju kui on mõistlikkuse piires võimalik, kvalitatiivne hinnang iga abinõu rakendamise hinnangulise mõju kohta.

▼ M55

C7 Kui üksus otsustab rakendada käesolevat standardit tagasiulatuvalt vastavalt paragrahvi C3 punktile b, kajastab ta käesoleva standardi esmakordsest rakendamisest tuleneva kumulatiivse mõju jaotamata kasumi (või vajadusel omakapitali mõne muu komponendi) selle aruandeperioodi algsaldo korrigeerimisena, mille sisse jääb esmakordse rakendamise kuupäev. Kõnealuse üleminekumetodi rakendamisel võib üksus otsustada rakendada käesolevat standardit tagasiulatuvalt üksnes lepingute suhtes, mis ei ole esmakordse rakendamise kuupäeva seisuga täidetud (näiteks 1. jaanuar 2018 üksuse puhul, mille aruandeaasta lõpeb 31. detsembril).

▼ M55

C7A Üksus, kes rakendab käesolevat standardit tagasiulatuvalt vastavalt paragrahvi C3 punktile b, võib kasutada ka paragrahvi C5 punktis c kirjeldatud praktilist abinõu järgmistest ühe suhtes:

- a) kõik lepingumuudatused, mis on tehtud enne varaseima esitatud perioodi algust, või
- b) kõik lepingumuudatused, mis on tehtud enne esmakordse rakendamise kuupäeva.

Kui üksus kasutab kõnealust praktilist abinõu, rakendab üksus praktilist abinõu järjepidevalt kõigi lepingute puhul ja avalikustab paragrahvis C6 nõutud teabe.

▼ M52

C8 Aruandeperioodide puhul, mis sisaldavad esmase rakendamise kuupäeva, esitab üksus mõlemad järgmised lisaandmed, kui käesolevat standardit rakendatakse tagasiulatuvalt vastavalt paragrahvi C3 punktile b:

- a) summa, mille võrra käesoleva standardi rakendamine mõjutab finantsaruande iga kirjet käesoleval aruandeperioodil võrreldes standardite IAS 11 ja IAS 18 ning seotud tõlgendustega, mis kehtisid enne muutust; ning
- b) selgitus paragrahvi C8 punktis a määratletud märkimisväärsete muutuste põhjuste kohta.

▼ M55

C8A Üksus rakendab *IFRS 15 selgitusi* (vt paragrahv C1B) tagasiulatuvalt vastavalt standardile IAS 8. Muudatuste rakendamisel tagasiulatuvalt rakendab üksus muudatusi nii, nagu oleksid need esitatud standardis IFRS 15 esmakordse rakendamise kuupäeval. Seega ei rakenda üksus muudatusi aruandeperioodide ega lepingute suhtes, mille suhtes standardi IFRS 15 nõudeid vastavalt paragrahvidele C2–C8 ei rakendata. Näiteks juhul, kui üksus rakendab standardit IFRS 15 vastavalt paragrahvi C3 punktile b üksnes lepingute suhtes, mis ei ole täidetud lepingud esmakordse rakendamise kuupäeva seisuga, ei korrigeri üksus seoses kõnealuste muudatuste mõjuga lepinguid, mis on täidetud standardi IFRS 15 esmakordse rakendamise kuupäeva seisuga.

▼ M52**Viited standardile IFRS 9**

C9 Kui üksus rakendab käesolevat standardit, kuid ei rakenda veel standardit IFRS 9 *Finantsinstrumendid*, käsitletakse käesoleva standardi iga viidet standardile IFRS 9 viitena standardile IAS 39 *Finantsinstrumendid: kajastamine ja mõõtmine*.

TEISTE STANDARDITE TÜHISTAMINE

C10 Käesoleva standardiga asendatakse järgmised standardid:

- a) IAS 11 *Ehituslepingud*;
- b) IAS 18 *Müügitulu*;
- c) IFRIC 13 *Kliendilojaalsuse programmid*;
- d) IFRIC 15 *Kinnisvara ehituslepingud*;
- e) IFRIC 18 *Varade üleandmised klientide poolt*; ja
- f) SIC-31 *Müügitulu – reklaamiteenuseid sisaldavad barteritehingud*.

▼ **M54****RAHVUSVAHELINE FINANTSARUANDLUSSTANDARD IFRS 16***Rendiarvestus*

EESMÄRK

1. Standardis esitatakse rendilepingute kajastamise, mõõtmise, esitamise ja avaldamise põhimõtted. Eesmärk on tagada, et rentnikud ja rendileandjad esitaksid olulist teavet viisil, mis annab usaldusväärse ülevaate kõnealustest tehingutest. Selle teabe põhjal saavad finantsaruannete kasutajad hinnata rendilepingute mõju üksuse finantsseisundile, finantstulemustele ja rahavoogudele.
2. Käesolevat standardit rakendades arvestab üksus *lepingute* tingimuste ning kõigi oluliste faktide ja asjaoludega. Üksus rakendab standardit sarnastel asjaoludel ühelaadsete lepingute suhtes järjepidevalt.

RAKENDUSALA

3. Üksus rakendab standardit kõigi rendilepingute suhtes, kaasa arvatud *kasutamiseõiguse esemeks oleva vara allrendilepingud*, välja arvatud:
 - a) maavarade, nafta, maagaasi ja sarnaste mittetaastuvate ressursside uurimiseks või kasutamiseks sõlmitud rendilepingud;
 - b) IAS 41 *Põllumajandus* rakendusalasasse kuuluvate rentniku valduses olevate bioloogiliste varade rent;
 - c) teenuste kontsessioonikokkulepped, mis kuuluvad IFRIC 12 *Teenuste kontsessioonikokkulepped* rakendusalasasse;
 - d) rendileandja antud intellektuaalomandi litsentsid, mis kuuluvad IFRS 15 *Kliendilepingutest saadav tulu* rakendusalasasse, ning ja
 - e) rentniku muud õigused, mis tulenevad IAS 38 *Immateriaalsed varad* rakendusalasasse kuuluvatest litsentsilepingutest seoses filmide, videosalvestuste, näidendite, käsikirjade ja autoriõigustega.
4. Rentnik võib rakendada standardit paragrahvi 3 punktis e osutatata immateriaalse vara rendilepingute suhtes, aga see ei ole kohustuslik.

KAJASTAMISE ERANDID (PARAGRAHVID B3–B8)

5. Rentnik võib otsustada mitte rakendada paragrahvide 22–49 nõudeid järgmistele lepingute suhtes:
 - a) *lühiajaline rent* ja
 - b) rendilepingud, mille *alusvara* väärtus on väike (vastavalt paragrahvidele B3–B8).
6. Kui rentnik otsustab mitte rakendada paragrahvides 22–49 esitatud nõudeid lühiajaliste rendilepingute või väikese väärtusega alusvara käsitlevate rendilepingute suhtes, kajastab rentnik nimetatud rendilepingutega seotud *rendimakseid* kuluna lineaarselt *rendiperioodi jooksul* või muul süstemaatilisel meetodil. Rentnik rakendab muud süstemaatilist meetodit juhul, kui see kajastab rentniku kasu jaotumist paremini.

▼ **M54**

7. Kui rentnik arvestab lühiajalisi rendilepinguid vastavalt paragrahvile 6, käsitab rentnik rendilepingut standardi kohaldamisel uue rendilepinguna juhul, kui
 - a) *muudetakse rendilepingut või*
 - b) *muudetakse rendiperioodi (näiteks rentnik kasutab valikut, mida rendiperioodi määratlus eelnevalt ei sisaldanud).*
8. Valik lühiajaliste rendilepingute puhul tehakse kasutamiseõiguse objektina määratletud alusvara liigi järgi. Alusvara liik on samalaadsete ja üksuse tegevuses sarnaselt kasutatavate varade kogum. Valiku väikese väärtusega alusvara käsitlevate rendilepingute puhul võib teha iga rendilepingu puhul eraldi.

RENDISUHTE KINDLAKSTEGEMINE (PARAGRAHVID B9–B33)

9. **Lepingu sõlmimisel hindab üksus, kas tegemist on rendilepinguga või kas see sisaldab rendisuhet. Leping on rendileping või sisaldab rendisuhet juhul, kui lepinguga antakse tasu eest õigus kontrollida kindlaksmääratud vara kasutamist teatud ajavahemikus. Paragrahvides B9–B31 esitatakse juhised, kuidas hinnata, kas leping on rendileping või sisaldab rendisuhet.**
10. Ajavahemikku võidakse kirjeldada ka kindlaksmääratud vara kasutamishulga põhjal (näiteks toodanguühikute arv, mille tootmiseks objekti või seadet kasutatakse).
11. Üksus hindab seda, kas leping on rendileping või sisaldab rendisuhet, uuesti üksnes lepingu tingimuste muutmise korral.

Lepingu komponentide eristamine

12. Rendilepingu või rendisuhet sisaldava lepingu korral arvestab üksus iga lepingus sisalduvat rendikomponenti lepingu muudest rendiga mitteseotud komponentidest eraldi, välja arvatud juhul, kui üksus rakendab paragrahvis 15 osutatud praktilist abinõud. Paragrahvides B32–B33 esitatakse juhised lepingu komponentide eristamiseks.

Rentnik

13. Rendikomponenti ning ühte või mitut täiendavat rendi- või rendiga mitteseotud komponenti sisaldava lepingu korral jaotab rentnik lepingu kohase tasu igale rendikomponendile, võttes aluseks rendikomponendi suhtelise eraldiseisva hinna ja rendiga mitteseotud komponentide eraldiseisva koondhinna.
14. Rendikomponendi ja rendiga mitteseotud komponentide suhtelise eraldiseisva hinna kindlaksmääramiseks kasutatakse hinda, mida rendileandja või sarnane tarnija küsiks üksuselt selle või sarnase komponendi eest eraldi. Kui eraldiseisvat hinda on vaatluse abil raske kindlaks teha, arvestab rentnik eraldiseisvat hinda hinnanguliselt, kasutades selleks kogu vaadeldavat teavet.

▼ M54

15. Praktilise abinõuna võib rentnik otsustada mitte eraldada rendiga mitteseotud komponente rendikomponentidest ning arvestada selle asemel kõiki rendikomponente ja kaasnevaid rendiga mitteseotud komponente ühtse rendikomponendina vastavalt alusvara liigile. Rentnik ei kasuta seda praktilist abinõud selliste tuletisinstrumentide suhtes, mis vastavad IFRS 9 *Finantsinstrumendid* punktis 4.3.3 esitatud tingimustele.
16. Rentnik arvestab rendiga mitteseotud komponente vastavalt muudele kohaldatavatele standarditele, välja arvatud paragrahvis 15 osutatud praktilise abinõu kasutamise korral.

Rendileandja

17. Rendikomponenti ning ühte või mitut täiendavat rendi- või rendiga mitteseotud komponenti sisaldava lepingu korral jaotab rendileandja lepingu kohase tasu vastavalt IFRS 15 paragrahvidele 73–90.

RENDIPERIOOD (PARAGRAHVID B34–B41)

18. Üksus arvestab rendiperioodina rendi katkestamatut perioodi, mis hõlmab nii
- a) rendilepingu võimaliku pikendamise perioode juhul, kui rentnik on piisavalt kindel, et ta seda võimalust kasutab ja
 - b) rendilepingu võimaliku lõpetamise perioode juhul, kui rentnik on piisavalt kindel, et ta seda võimalust ei kasuta.
19. Kui üksus hindab, kas rentnik on piisavalt kindel, et ta kasutab rendilepingu pikendamise õigust või ei kasuta rendilepingu lõpetamise õigust, võtab ta arvesse kõiki olulisi asjaolusid ja tingimusi, mis loovad rentniku jaoks majandusliku stiimuli rendilepingu pikendamiseks või selle lõpetamata jätmiseks vastavalt paragrahvides B37–B40 esitatud kirjeldusele.
20. Rentnik hindab piisavat kindlust selles, kas ta kasutab pikendamise õigust või jätab kasutamata lõpetamise õiguse, uuesti juhul, kui ilmneb mõni oluline sündmus või oluline asjaolude muutus, mis
- a) on rentniku kontrolli all ja
 - b) mõjutab seda, kas rentnik on piisavalt kindel, et ta kasutab mõnda algse rendiperioodi määratlemisel arvesse võtmata jäänud võimalust või jätab kasutamata mõne võimaluse, mis on algse rendiperioodi määratlemisel arvesse võetud (vastavalt paragrahvis B41 esitatud kirjeldusele).
21. Üksus muudab rendiperioodi rendi katkestamatu perioodi muutumise korral. Rendi katkestamatu periood muutub näiteks juhul, kui
- a) rentnik kasutab mõnda õigust, mida üksus algse rendiperioodi määratlemisel arvesse ei võtnud;
 - b) rentnik jätab kasutamata mõne õiguse, mille üksus on algse rendiperioodi määratlemisel arvesse võtnud;

▼ **M54**

- c) esineb sündmus, mille tagajärjel on rentnik vastavalt lepingule kohustatud kasutama mõnda õigust, mida üksus ei ole algse rendiperioodi määratlemisel arvesse võtnud, või
- d) esineb sündmus, mille tagajärjel on rentnikul vastavalt lepingule keelatud kasutada mõnda õigust, mille üksus on algse rendiperioodi määratlemisel arvesse võtnud.

RENTNIK**Kajastamine**

- 22. Rentnik kajastab kasutamisoiguse esemeks olevat vara ja rendikohustisi rendiperioodi alguse seisuga.**

Mõõtmine***Esmane mõõtmine***

Kasutamisoiguse esemeks oleva vara esmane mõõtmine

- 23. Rentnik mõõdab kasutamisoiguse esemeks olevat vara soetusmaksumuses rendiperioodi alguse seisuga.**

- 24. Kasutamisoiguse esemeks oleva vara maksumus sisaldab:**

- a) vastavalt paragrahvile 26 rendikohustise algsel mõõtmisel kindlaks tehtud summat;
- b) kõiki rendiperioodi alguses ja enne seda tehtud rendimakseid, millest on lahutatud saadud *rendistiimulid*;
- c) kõiki rentniku *esmiseid otsekulutusi* ja
- d) rentniku hinnangulisi kulutusi, mis tekivad seoses alusvara lammutamise ja teisaldamisega, selle asukoha taastamisega või alusvara seisundi taastamisega vastavalt rendi tingimustele, välja arvatud juhul, kui nimetatud kulutusi tehakse varude valmistamiseks. Rentniku kohustus seoses kõnealuste kulutustega tekib rendi jõustumise päeval või tingimusel, et ta kasutab alusvara kindla perioodi vältel.

- 25. Rentnik kajastab paragrahvi 24 punktis d osutatud kulutusi kasutamisoiguse esemeks oleva vara maksumuse osana siis, kui tal tekib seoses nende kulutustega kohustus. Selliste kulutuste suhtes, mida tehakse teatud kindlal perioodil seoses sellega, et vastaval perioodil on kasutamisoiguse esemeks oleva vara abil valmistatud varusid, rakendab rentnik standardit IAS 2 *Varud*. Kõnealuste kulutustega seotud kohustusi, mida arvestatakse käesoleva standardi või IAS 2 kohaselt, kajastatakse ja mõõdetakse vastavalt standardile IAS 37 *Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad*.**

▼ M54

Rendikohustise esmane mõõtmine

26. Rentnik mõõdab rendiperioodi alguses rendikohustise selleks kuupäevaks tasumata rendimaksete nüüdisväärtuses. Rendimaksud diskonteeritakse *rendi sisemise intressimääraga*, kui seda määra on võimalik hõlpsasti kindlaks teha. Kui seda määra ei ole võimalik hõlpsasti kindlaks teha, kasutab rentnik *rentniku alternatiivset laenuintressimäära*.
27. Rendiperioodi alguse seisuga sisaldavad rendikohustise mõõtmisel arvesse võetavad rendimaksud järgmisi alusvara rendiperioodil kasutamise õiguse eest tehtavaid makseid, mida ei ole rendiperioodi alguseks tasutud:
- a) *fikseeritud maksed* (kaasa arvatud sisuliselt fikseeritud maksed, mida on kirjeldatud paragrahvis B42), millest on lahutatud saadaolevad rendistiimulid;
 - b) *muutuvad rendimaksud*, mis sõltuvad indeksist või määrast ja mille esmaseks mõõtmiseks kasutatakse rendiperioodi alguses kehtivat indeksit või määra (nagu on kirjeldatud paragrahvis 28);
 - c) summad, mida rentnik peab eeldatavasti tasuma *jääkväärtuse garantiide* alusel;
 - d) ostuõiguse realiseerimise hind juhul, kui rentnik on piisavalt kindel, et ta realiseerib õigust (selle hindamisel võetakse arvesse paragrahvides B37–B40 kirjeldatud tegureid), ja
 - e) rendilepingu lõpetamisel tasumisele kuuluvad trahvid juhul, kui rendiperioodi kindlaksmääramisel eeldatakse, et rentnik kasutab rendilepingu lõpetamise õigust.
28. Paragrahvi 27 punktis b osutatud muutuvad rendimaksud, mis sõltuvad indeksist või määrast, võivad olla näiteks tarbijahinna indeksiga seotud maksed, intressi viitemääraga (nt LIBOR) seotud maksed või turu rendimäärade järgi muutuvad maksed.

*Edasine mõõtmine**Kasutamisoiguse esemeks oleva vara väärtuse edasine mõõtmine*

29. Pärast rendiperioodi algust mõõdab rentnik kasutamisoiguse esemeks olevat vara soetusmaksumuse mudeli järgi, välja arvatud juhul, kui ta kasutab ühte paragrahvides 34 ja 35 osutatud mõõtmismudelit.

Soetusmaksumuse mudel

30. Soetusmaksumuse mudeli kasutamiseks mõõdab rentnik kasutamisoiguse esemeks olevat vara soetusmaksumuses,
- a) millest on lahutatud akumuleeritud kulum ja väärtuse langusest tulenevad akumuleeritud kahjumid ja
 - b) mida on korrigeeritud vastavalt rendikohustise ümberhindamisele paragrahvi 36 punkti c kohaselt.
31. Kui kasutamisoiguse esemeks oleva vara suhtes kohaldatakse paragrahvis 32 esitatud nõudeid, rakendab rentnik vara kulumi arvestamiseks standardis IAS 16 *Materiaalsed põhivarad* esitatud kulumiarvestuse nõudeid.

▼ **M54**

32. Kui rendilepingu alusel läheb alusvara omandiõigus rendiperioodi lõppedes üle rentnikule või kui kasutamiseõiguse esemeks oleva vara maksumuse kindlaksmääramisel on eeldatud, et rentnik realiseerib ostuõiguse, arvestab rentnik kasutamiseõiguse esemeks oleva vara kulumit alates rendiperioodi algusest kuni alusvara *kasuliku eluea* lõpuni. Muudel juhtudel arvestab rentnik kasutamiseõiguse esemeks oleva vara kulumit alates rendiperioodi algusest kuni alusvara kasuliku eluea lõpuni või rendiperioodi lõpuni olenevalt sellest, kumb saabub varem.

33. Rentnik rakendab standardit IAS 36 *Varade väärtuse langus*, et teha kindlaks, kas kasutamiseõiguse esemeks oleva vara väärtus on langenud, ning kajastada kindlaks tehtud väärtuse langusest tulenevat kahjumit.

Muud mõõtmismudelid

34. Kui rentnik rakendab kinnisvarainvesteeringu suhtes standardis IAS 40 *Kinnisvarainvesteeringud* esitatud õiglase väärtuse mudelit, rakendab rentnik sama õiglase väärtuse mudelit ka kasutamiseõiguse esemeks oleva vara suhtes, mis vastab IAS 40 kohaselt kinnisvarainvesteeringu määratlusele.

35. Kui kasutamiseõiguse esemeks olev vara kuulub sellisesse materiaalse põhivara liiki, mille suhtes rentnik rakendab standardis IAS 16 esitatud ümberhindluse mudelit, võib rentnik rakendada seda ümberhindluse mudelit kõigi kasutamiseõiguse esemeks olevate varade suhtes, mis kuuluvad samasse materiaalse põhivara liiki.

Rendikohustise edasine mõõtmine

36. **Pärast rendiperioodi algust mõõdab rentnik rendikohustist järgmiselt:**

a) suurendades bilansilist väärtust vastavalt rendikohustise intressile;

b) vähendades bilansilist väärtust vastavalt tehtud rendimaksetele ja

c) hinnates bilansilise väärtuse ümber vastavalt paragrahvides 39–46 osutatud ümberhindlustele või rendilepingu muudatustele või vastavalt muudetud sisuliselt fikseeritud rendimaksetele (vt paragrahv B42).

37. Rendiperioodi igal ajavahemikul on rendikohustise intress summa, mille tulemusena on intressimäär igal osaperioodil kohustise lõppväärtuse suhtes sama. Osaperioodi intressimäär on paragrahvis 26 osutatud diskontomäär või paragrahvis 41, 43 või paragrahvi 45 punktis c osutatud muudetud diskontomäär, kui see on kohaldatav.

38. Pärast rendiperioodi algust kajastab rentnik kasumiaruandes järgmisi näitajaid, välja arvatud juhul, kui kulutused sisalduvad mõne teise standardi kohaldamisalasse kuuluva muu vara bilansilises väärtuses:

a) rendikohustise intress ja

b) muutuvad rendimaksed, mis ei sisaldu rendikohustise hinnangus selle perioodi kohta, millal leiab aset nimetatud makseid tingiv sündmus või tingimus.

▼ **M54****Rendikohustise ümberhindamine**

39. Pärast rendiperioodi algust rakendab rentnik paragrahvide 40–43 nõudeid, et hinnata rendikohustis ümber, võttes arvesse rendimaksete muutusi. Rentnik kajastab rendikohustise ümberhindluse summat kasutamiseõiguse esemeks oleva vara korrigeerimisena. Kui aga kasutamiseõiguse esemeks oleva vara jääkväärtus väheneb nullini ja rendikohustise mõõtmisel ilmneb täiendav vähenemine, kajastab rentnik ümberhindluse järelejääva summa kasumiaruandes.
40. Rendikohustise ümberhindamiseks diskonteerib rentnik muudetud rendimaksed muudetud diskontomääraga juhul, kui esineb üks järgmistest olukordadest:
- a) muudetakse rendiperioodi, nagu on kirjeldatud paragrahvides 20–21. Rentnik teeb muudetud rendimaksed kindlaks muudetud rendiperioodi põhjal; või
 - b) muutub alusvara ostuõiguse hinnang, mille hindamiseks võetakse arvesse paragrahvides 20–21 kirjeldatud sündmusi ja asjaolusid seoses ostuõigusega. Rentnik teeb kindlaks muudetud rendimaksed, et need vastaksid ostuõiguse alusel tasumisele kuuluvate summade muutusele.
41. Paragrahvi 40 nõudeid kohaldades teeb rentnik kindlaks muudetud diskontomäära, milleks on järelejäänud rendiperioodi jooksul kehtiv rendi sisemine intressimäär, kui seda määra on võimalik hõlpsasti kindlaks teha, või rentniku alternatiivne laenuintressimäär ümberhindamise kuupäeva seisuga juhul, kui rendi sisemist intressimäära ei ole võimalik hõlpsasti kindlaks teha.
42. Rendikohustise ümberhindamiseks diskonteerib rentnik muudetud rendimaksed juhul, kui esineb üks järgmistest olukordadest:
- a) muutuvad summad, mida rentnik peab eeldatavasti tasuma jääkväärtuse garantii alusel. Rentnik teeb kindlaks muudetud rendimaksed, et need vastaksid jääkväärtuse garantii alusel tasumisele kuuluvate summade muutusele;
 - b) tulevased rendimaksed muutuvad seoses nende maksete kindlaksmääramiseks kasutatava indeksi või määra muutumisega (sh näiteks turu rendimäärade muutumisele vastav muutus pärast turu rendihindade analüüsi). Rentnik hindab rendikohustise ümber vastavalt kõnealustele muudetud rendimaksetele üksnes juhul, kui toimub muutus rahavoogudes (st jõustub rendimaksete korrigeerimine). Rentnik teeb järelejäänud rendiperioodi muudetud rendimaksed kindlaks muudetud lepinguliste maksete põhjal.
43. Paragrahvi 42 nõudeid kohaldades kasutab rentnik muutmata diskontomäära, välja arvatud juhul, kui rendimaksete muutus on tingitud muutuvate intressimäärade muutusest. Sel juhul kasutab rentnik muudetud diskontomäära, mis vastab intressimäära muutustele.

▼ **M54***Rendilepingu muudatused*

44. Rentnik kajastab rendilepingu muudatust eraldi rendina juhul, kui
- a) muudatusega suurendatakse rendi ulatust, lisades sellele ühe või enama alusvara kasutamisoiguse ja
 - b) rendi hind suureneb tasu võrra, mis vastab ulatuse suurenemise eraldiseisvale hinnale, mida on korrigeeritud vastavalt konkreetse lepingu asjaoludele.
45. Kui rendilepingu muudatust ei arvestata eraldi rendina, peab rentnik *rendilepingu muudatuse jõustumiskuupäeval*
- a) jaotama muudetud lepingu kohase tasu vastavalt paragrahvidele 13–16;
 - b) tegema kindlaks muudetud rendiperioodi vastavalt paragrahvidele 18–19 ja
 - c) hindama rendikohustise ümber, diskonteerides muudetud rendimakseid muudetud diskontomääraga. Muudetud diskontomäärana käsitatakse järelejäänud rendiperioodi jooksul kehtivat rendi sisemist intressimäära, kui seda määra on võimalik hõlpsasti kindlaks teha, või rentniku alternatiivset laenuintressimäära muudatuse jõustumiskuupäeva seisuga juhul, kui rendi sisemist intressimäära ei ole võimalik hõlpsasti kindlaks teha.
46. Kui rendilepingu muudatust ei arvestata eraldi rendina, arvestab rentnik rendikohustise ümberhindlust järgmiselt:
- a) rendi ulatust vähendava rendilepingu muudatuse korral vähendab kasutamisoiguse esemeks oleva vara bilansilist väärtust vastavalt rendi osalisele või täielikule lõppemisele. Rentnik kajastab rendi osalisest või täielikust lõpetamisest tuleneva kasumi või kahjumi kasumiaruandes;
 - b) kõigi muude rendilepingu muudatuste korral korrigeerib vastavalt kasutamisoiguse esemeks olevat vara.

▼ **M72**

- 46A. Praktilise abinõuna võib rentnik valida võimaluse mitte hinnata, kas paragrahvi 46B tingimustele vastav rendihinna alandamine on rendilepingu muudatus. Rentnik, kes teeb selle valiku, võtab rendihinna alandamisest tulenevat rendimaksete muutust arvesse samuti nagu ta võtaks seda käesoleva standardi kohaselt arvesse juhul, kui see ei oleks rendilepingu muudatus.

▼ **M76**

- 46B. Paragrahvi 46A kohane praktiline abinõu kehtib ainult rendihinna sellise alandamise puhul, mis on otseselt tingitud COVID-19 pandeemiast, ja ainult juhul, kui täidetud on kõik järgmised tingimused:
- a) rendimaksete muutuse tulemus on läbivaadatud renditasu, mis on sisuliselt sama või väiksem kui renditasu vahetult enne muutust;
 - b) rendimaksete vähendamine mõjutab ainult makseid, mille tähtpäev oli algselt neljapäev, 30. juuni 2022 või enne seda (näiteks vastab sellele tingimusele rendileping, kui selle kohaselt tasutakse 30. juunil 2022 või enne seda vähendatud rendimakseid ja pärast 30. juunit 2022 suurendatud rendimakseid), ning
 - c) rendilepingu muudes tingimustes ei tehta sisulisi muudatusi.

▼ **M54****Esitamine**

47. Rentnik esitab finantsseisundi aruandes või avaldab lisades:
- a) kasutamisoiguse esemeks olevad varad teistest varadest eraldi. Kui rentnik ei esita kasutamisoiguse esemeks olevaid varasid finantsseisundi aruandes eraldi, peab rentnik
 - i) lisama kasutamisoiguse esemeks olevad varad samasse kirjesse, milles esitatakse vastav alusvara juhul, kui see kuuluks rentnikule, ja
 - ii) avalikustama, millisesse finantsseisundi aruande kirjesse kõnealused kasutamisoiguse esemeks olevad varad on lisatud;
 - b) rendikohustised teistest kohustistest eraldi. Kui rentnik ei esita finantsseisundi aruandes rendikohustisi teistest kohustistest eraldi, avalikustab rentnik, millised finantsseisundi aruande kirjed sisaldavad kõnealuseid kohustisi.
48. Paragrahvi 47 punktis a esitatud nõuet ei kohaldata selliste kasutamisoiguse esemeks olevate varade suhtes, mis vastavad kinnisvarainvesteeringu määratlusele ja esitatakse finantsseisundi aruandes kinnisvarainvesteeringute all.
49. Kasumiaruandes ja muu koondkasumi aruandes esitab rentnik rendikohustise intressikulu kasutamisoiguse esemeks oleva vara kulumist eraldi. Rendikohustise intressikulu kuulub finantskulude hulka, mis tuleb vastavalt IAS 1 *Finantsaruannete esitamine* paragrahvi 82 punktile b kasumiaruandes ja muu koondkasumi aruandes eraldi esitada.
50. Rahavoogude aruandes kasutab rentnik järgmist liigitust:
- a) seoses finantseerimistegevusega rendikohustise põhiosa eest tehtud rahamaksed;
 - b) rendikohustise intressiosa eest tehtud rahamaksed vastavalt IAS 7 *Rahavoogude aruanded* nõuetele, mis kehtivad tasutud intressi suhtes, ja
 - c) lühiajalise rendi maksed, väikese väärtusega vara rendi maksed ja muutuvad rendimaksed, mida ei ole kajastatud põhitegevusega seotud rendikohustise hinnangus.

Avalikustamine

51. Avalikustamise eesmärk seisneb selles, et rentnik avaldaks märkustes teavet, mis koos finantsseisundi aruandes, kasumiaruandes ja rahavoogude aruandes esitatud teabega võimaldaks finantsaruannete kasutajatel hinnata rendilepingute mõju rentniku finantsseisundile, finantstulemustele ja rahavoogudele. Paragrahvides 52–60 esitatakse nõuded, mis täpsustavad, kuidas seda eesmärki saavutada.
52. Rentnik avalikustab teavet oma rendilepingute kohta, milles ta on rentniku rollis, finantsaruannete ühes märkuses või eraldi jaotises. Rentnik ei pea finantsaruannetes mujal juba esitatud teavet enam kordama tingimusel, et see teave on lisatud ristviidete abil ühte rente käsitlevasse märkusesse või jaotisse.

▼ **M54**

53. Rentnik avalikustab aruandeperioodi kohta järgmised summad:
- a) kasutamisoiguse esemeks oleva vara kulum alusvara liigi järgi;
 - b) rendikohustiste intressikulu;
 - c) vastavalt paragrahvile 6 arvestatud lühiajaliste rendilepingutega seotud kulu. Nimetatud kulus ei pea kajastama kuni ühe kuu pikkuse rendiperioodiga rendilepingute kulu;
 - d) vastavalt paragrahvile 6 arvestatud väikese väärtusega rentidega seotud kulu. Nimetatud kulus ei kajastata väikese väärtusega vara lühiajaliste rentide kulu, mida on käsitletud paragrahvi 53 punktis c;
 - e) muutuvate rendimaksetega seotud kulu, mida ei ole arvestatud rendikohustiste mõõtmisel;
 - f) tulu kasutamisoiguse esemeks oleva vara allrentimise eest;
 - g) rentidega seotud raha väljamaksed kokku;
 - h) kasutamisoiguse esemeks olevasse varasse lisatud summad;
 - i) müügi ja tagasirendi tehingutest tulenev kasum või kahjum ja
 - j) kasutamisoiguse esemeks oleva vara bilansiline väärtus aruandeperioodi lõpus alusvara liigi järgi.
54. Rentnik avalikustab paragrahvis 53 nimetatud teabe tabelina, välja arvatud juhul, kui muu vorming on sobivam. Avalikustatud summad peavad sisaldama kulutusi, mille rentnik on lisanud aruandeperioodi jooksul muu vara bilansilisele väärtusele.
55. Rentnik avalikustab paragrahvi 6 kohaselt arvestatavate lühiajaliste rendilepingutega seotud rendikohustuste summa juhul, kui tema aruandeperioodi lõpus kehtivate lühiajaliste rendilepingute portfelli erineb nende lühiajaliste rendilepingute portfelist, mille kulu avalikustatakse vastavalt paragrahvi 53 punktile c.
56. Kui kasutamisoiguse esemeks olev vara vastab kinnisvarainvesteeringu määratlusele, rakendab rentnik standardis IAS 40 esitatud avalikustamisnõudeid. Sellisel juhul ei pea rentnik vastava vara kohta paragrahvi 53 punktis a, f, h või j nõutud andmeid avalikustama.
57. Kui rentnik mõõdab kasutamisoiguse esemeks olevat vara ümberhinnatud summas vastavalt standardile IAS 16, avaldab rentnik vastava vara kohta IAS 16 paragrahvis 77 nõutud teabe.
58. Rentnik avalikustab rendikohustiste lunastustähtaja analüüsi vastavalt IFRS 7 *Finantsinstrumendid*: avalikustatav teave paragrahvidele 39 ja B11 muude finantskohustiste lunastustähtaja analüüsist eraldi.

▼ M54

59. Lisaks paragrahvide 53–58 kohaselt nõutavale avalikustamisele avalikustab rentnik oma rentimistegevuse kohta täiendavat kvalitatiivset ja kvantitatiivset teavet, mis on vajalik paragrahvis 51 nimetatud avalikustamise eesmärgi saavutamiseks (vastavalt paragrahvis B48 esitatud kirjeldusele). Selline täiendav teave võib hõlmata muu hulgas teavet, mis aitab finantsaruannete kasutajatel hinnata
- a) rentniku rentimistegevuse olemust;
 - b) rentniku potentsiaalseid tulevasi raha väljamaksmise kohustusi, mis ei kajastu rendikohustiste hinnangus. See hõlmab kohustusi, mis tulenevad
 - i) muutuvatest rendimaksetest (nagu on kirjeldatud paragrahvis B49);
 - ii) pikendamise ja lõpetamise võimalustest (nagu on kirjeldatud paragrahvis B50);
 - iii) jääkväärtuse garantiidest (nagu on kirjeldatud paragrahvis B51) ja
 - iv) veel algamata rentidest, mille suhtes rentnik on juba kohustuse võtnud;
 - c) rentide tagajärjel tekkinud piiranguid või kokkuleppeid ja
 - d) müügi- ja tagasirenditehinguid (nagu on kirjeldatud paragrahvis B52).
60. Kui rentnik arvestab lühiajalisi rendilepinguid või väikese väärtusega vara rente paragrahvi 6 kohaselt, peab ta selle asjaolu avalikustama.

▼ M72

- 60A. Juhul kui rentnik kasutab paragrahvi 46A kohast praktilist abinõud, avaldab rentnik järgmise:
- a) asjaolu, et ta on kohaldanud praktilist abinõud kõigi rendihinna alandamiste puhul, mis vastavad paragrahvi 46B tingimustele, või kui ta ei ole seda kõigi selliste rendihinna alandamiste puhul kohaldanud, teave nende lepingute laadi kohta, mille suhtes ta on praktilist abinõud kohaldanud (vt paragrahv 2), ning
 - b) summa, mida kajastatakse aruandeperioodi kasumi või kahjumina, et võtta arvesse selliseid rendimaksete muutusi, mis tulenevad rendihinna alandamistest, mille puhul rentnik on kohaldanud paragrahvi 46A kohast praktilist abinõud.

▼ M54**RENDILEANDJA****Rentide liigitus (paragrahvid B53–B58)**

61. **Rendileandja liigitab kõik oma rendilepingud kasutusrendiks või kapitalirendiks.**
62. **Rendileping liigitatakse kapitalirendiks juhul, kui kõik olulised alusvara omandiga seotud riskid ja hüved kanduvad üle rentnikule. Rendileping liigitatakse kasutusrendiks, kui sellega ei kanta üle kõiki alusvara omandiga seotud olulisi riske ja hüvesid.**

▼ **M54**

63. See, kas rent on kapitalirent või kasutusrent, sõltub pigem tehingu sisust kui lepingu vormist. Näited olukordadest, mis kas eraldivõetuna või kombineeritult viivad tavaliselt rendi liigitamiseni kapitalirendiks, on järgmised:
- a) rendilepinguga läheb alusvara omandiõigus rendiperioodi lõpus üle rentnikule;
 - b) rentnikul on õigus osta alusvara hinnaga, mis eeldatavasti on tunduvalt madalam vara *õiglasest väärtusest* selle õiguse realiseerimise kuupäeval, nii et õiguse realiseerimine on rendi *jõustumise päeval* piisavalt kindel;
 - c) rendiperiood hõlmab suurema osa alusvara *majanduslikust elueast* isegi sel juhul, kui omandiõigus üle ei lähe;
 - d) rendimaksete nüüdsväärtus katab rendi jõustumise päeval vähemalt olulises osas kogu alusvara õiglase väärtuse ja
 - e) alusvara on nii spetsiifilist laadi, et ainult rentnik saab seda ilma oluliste muudatusteta kasutada.
64. Olukorrad, mis kas eraldivõetuna või kombineeritult võivad samuti viia rendi liigitamiseni kapitalirendiks, on järgmised:
- a) kui rentnik saab rendilepingu katkestada, kannab ta rendileandja kahjud, mis on seotud katkestamisega;
 - b) renditava vara lõppväärtuse õiglase väärtuse kõikumisest tulenev kasum või kahjum läheb üle rentnikule (nt rendihinna vähendina, mis võrdub rendi lõppemisel suurema osaga vara müügitulust) ja
 - c) rentnikul on võimalus jätkata rentimist rendiperioodile järgneval perioodil turul kehtivatest rendihindadest tunduvalt madalama hinnaga.
65. Paragrahvides 63–64 esitatud näited ja kriteeriumid ei ole alati lõplikud. Rent liigitatakse kasutusrendiks, kui muudest tunnustest on selge, et sellega ei kanta üle kõiki alusvara omandiga seotud olulisi riske ja hüvesid. Näiteks võib see nii olla juhul, kui alusvara omandiõigus kantakse rendiperioodi lõpus üle muutuva makse eest, mis võrdub selle õiglase väärtusega, või juhul, kui esineb muutuvaid rendimakseid, mille tulemusena rendileandja ei kanna üle kõiki selliseid olulisi riske ja hüvesid.
66. Rentide liigitus tehakse rendi jõustumise päeval ja seda hinnatakse ümber üksnes rendilepingu muudatuse korral. Hinnangute muutused (nt alusvara majandusliku eluea või jääkväärtuse hinnangute muutused) või asjaolude muutused (nt lepinguliste kohustuste täitmata jätmine rentniku poolt) ei tingi rendi ümberliigitamist raamatupidamisarvestuses.

▼ **M54****Kapitalirendid***Kajastamine ja mõõtmine*

67. Rendileandja kajastab kapitalirendi tingimustel väljarenditud vara rendiperioodi alguses oma finantsseisundi aruandes nõudena summas, mis võrdub *rendileandja netoinvesteeringuga*.

Esmane mõõtmine

68. Rendileandja kasutab oma netoinvesteeringu mõõtmiseks rendi sisemist intressimäära. Kui tegemist on allrendiga, mille sisemist intressimäära ei ole võimalik hõlpsasti kindlaks teha, võib vaierendileandja kasutada allrenti tehtud netoinvesteeringu mõõtmiseks põhirendi suhtes kasutatavat diskontomäära (mida korrigeeritakse allrendiga seotud esmaste otsekulutustega).
69. Rendileandja netoinvesteeringu esmasel mõõtmisel võetakse arvesse esmaseid otsekulutusi, välja arvatud rendileandjana toimiva tootja või vahendaja kulutusi, ning nende võrra vähendatakse rendiperioodi jooksul kajastatava tulu summat. Rendi sisemine intressimäär on määratletud nii, et esmased otsekulutused on automaatselt rendileandja netoinvesteeringu sisse arvestatud; neid ei ole vaja eraldi lisada.

Rendileandja netoinvesteeringus sisalduvate rendimaksete esmane mõõtmine

70. Rendiperioodi alguses sisaldavad rendileandja netoinvesteeringu mõõtmisel arvesse võetavad rendimaksed järgmisi alusvara rendiperioodil kasutamise õiguse eest tehtavaid makseid, mis ei ole rendiperioodi alguseks laekunud:
- a) fikseeritud maksed (kaasa arvatud sisuliselt fikseeritud maksed, mida on kirjeldatud paragrahvis B42), millest on lahutatud tasumisele kuuluvad rendistiimulid;
 - b) muutuvad rendimaksed, mis sõltuvad indeksist või määrast ja mille esmaseks mõõtmiseks kasutatakse rendiperioodi alguses kehtivat indeksit või määra;
 - c) rentniku, rentnikuga seotud osapoolle või rendileandjaga mitte-seotud kolmanda osapoolle, kes on majanduslikult suuteline garantiikohustusi täitma, poolt rendileandjale antavad jääkväärtuse garantiid;
 - d) ostuõiguse realiseerimise hind juhul, kui rentnik on piisavalt kindel, et ta realiseerib õiguse (selle hindamisel võetakse arvesse paragrahvis B37 kirjeldatud tegureid) ja
 - e) rendilepingu lõpetamisel tasumisele kuuluvad trahvid juhul, kui rendiperioodi kindlaksmääramisel eeldatakse, et rentnik kasutab rendilepingu lõpetamise õigust.

▼ **M54**

Rendileandjana toimivad tootjad või vahendajad

71. Rendiperioodi alguses kajastab rendileandjana toimiv tootja või vahendaja oma iga kapitalirendi kohta järgmist:
 - a) tulu, milleks on alusvara õiglane väärtus või rendileandjale laekuvate turuintressimääraga diskonteeritud rendimaksete nüüdisväärtus, kui see on madalam;
 - b) müügikulu, milleks on alusvara maksumus või bilansiline väärtus (kui see on erinev) miinus garanteerimata jääkväärtuse nüüdisväärtus ja
 - c) müügikasum või -kahjum (milleks on müügitulu ja -kulu vahe) vastavalt tema otsese müügi põhimõtetele, mille suhtes rakendatakse IFRS 15. Rendileandjana toimiv tootja või vahendaja kajastab kapitalirendi müügikasumit või -kahjumit rendiperioodi alguses olenemata sellest, kas rendileandja annab üle alusvara, nagu on kirjeldatud standardis IFRS 15.
72. Tootjad või vahendajad pakuvad oma klientidele tihti valida varaobjekti ostu või rentimise vahel. Kui rendileandjana toimiv tootja või vahendaja annab vara rendile kapitalirendi tingimustel, tekib tal kasum või kahjum, mis on võrdne selle kasumi või kahjumiga, mis tekkis alusvara otsesest müügist tavamüügihinnaga, võttes arvesse võimalikke kohaldatavaid koguselisi või kaubanduslikke allahindlusi.
73. Rendileandjana toimivad tootjad või vahendajad kasutavad mõnikord klientide huvi äratamiseks ebaloomulikult madalaid intressimäärasid. Niisuguste intressimäärade kasutamine viiks selleni, et rendileandja kajastaks liiga suure osa tehingu kogutulust rendiperioodi alguses. Kui kasutatakse kunstlikult madalaid intressimäärasid, peab rendileandjana toimiv tootja või vahendaja piirama müügikasumit summaga, mis kujuneks intressi turumäära kasutades.
74. Rendileandjana toimiv tootja või vahendaja kajastab rendiperioodi alguses kuluna kapitalirendilepingu sõlmimiseks tehtud kulutusi, kuna need on põhiliselt seotud tootja või vahendaja müügikasumi teenimisega. Rendileandjana toimiva tootja või vahendaja kulutused, mis on tehtud seoses kapitalirendilepingu sõlmimisega, ei kuulu esmaste otsekulutuste määratluse alla ja seega ei arvestata neid rendileandja netoinvesteeringu hulka.

▼ **M54***Edasine mõõtmine*

75. **Rendileandja kajastab finantstulu rendiperioodi jooksul vastavalt mustriks, mis peegeldab rendileandja netoinvesteeringu püsivat perioodi tulumäära.**

76. Rendileandja püüab finantstulu jaotada kogu rendiperioodile süstemaatilisel ja ratsionaalsel alusel. Rendileandja rakendab perioodi rendimakseid rendileandja brutoinvesteeringu suhtes, et vähendada nii põhiosa kui ka teenimata finantstulu.

77. Rendileandja rakendab rendileandja netoinvesteeringu suhtes standardis IFRS 9 esitatud nõudeid kajastamise lõpetamise ja väärtuse languse kohta. Rendileandja analüüsib regulaarselt hinnangulisi garanteerimata jääkväärtusi, mida kasutatakse rendileandja brutoinvesteeringu arvutamiseks. Kui hinnanguline garanteerimata jääkväärtus on vähenenud, muudab rendileandja tulu jaotumist rendiperioodile ning kajastab viivitamatult tuluna kajastatud summade mis tahes vähenemise.

78. Kui rendileandja liigitab kasutusrendis oleva vara müügiks hoitavaks (või paigutab selle müügigruppi, mis liigitatakse müügiks hoitavaks) vastavalt standardile IFRS 5 *Müügiks hoitavad põhivarad ja lõpetatud tegevusvaldkonnad*, arvestab ta seda vara nimetatud standardi kohaselt.

Rendilepingu muudatused

79. Rendileandja arvestab kapitalirendilepingu muudatust eraldi rendina juhul, kui

a) muudatusega suurendatakse rendi ulatust, lisades sellele ühe või enama alusvara kasutamisoiguse, ja

b) rendi hind suureneb tasu võrra, mis vastab ulatuse suurenemise eraldiseisvale hinnale, mida on korrigeeritud vastavalt konkreetse lepingu asjaoludele.

80. Kui kapitalirendilepingu muudatust ei arvestata eraldi rendina, peab rendileandja arvestama muudatust järgmiselt:

a) kui rent oleks liigitatud kasutusrendiks juhul, kui muudatus oleks rendi jõustumise päeval kehtinud, peab rendileandja

i) arvestama rendilepingu muudatust uue rendina alates muudatuse jõustumise kuupäevast ja

▼ M54

- ii) mõõdta alusvara bilansilise väärtuse kui rendileandja netoinvesteeringu vahetult enne rendilepingu muudatuse jõustumise kuupäeva;

b) muudel juhtudel rakendab rendileandja IFRS 9 nõudeid.

Kasutusrent***Kajastamine ja mõõtmine***

- 81. **Rendileandja kajastab kasutusrendi makseid tuluna lineaarselt või mõne muu süstemaatilise meetodi alusel. Rendileandja rakendab muud süstemaatilist meetodit juhul, kui see kajastab paremini alusvarast tulenevate hüvede vähenemise mustrit.**
- 82. Rendileandja kajastab renditulu teenimiseks tehtud kulutusi, sh kulumit, kuluna.
- 83. Rendileandja lisab kasutusrendilepingu sõlmimiseks tehtud esmased otsekulutused alusvara bilansilisele väärtusele ning kajastab nimetatud kulutusi rendiperioodi jooksul kuluna samadel alustel nagu renditulu.
- 84. Kasutusrendis oleva amortiseeritava vara suhtes rakendatavad kulumiarvestuse põhimõtted peavad olema kooskõlas nende kulumiarvestuse põhimõtetega, mida rendileandja sarnase vara suhtes tavapäraselt rakendab. Rendileandja arvutab kulumit vastavalt standarditele IAS 16 ja IAS 38.
- 85. Rendileandja rakendab standardit IAS 36, et teha kindlaks, kas kasutusrendis oleva vara väärtus on langenud, ning kajastada kindlaks tehtud väärtuse langusest tulenevat kahjumit.
- 86. Rendileandjana toimiv tootja või vahendaja ei kajasta müügikasumit kasutusrendilepingust, sest seda ei saa võrrelda müügiga.

Rendilepingu muudatused

- 87. Rendileandja arvestab kasutusrendilepingu muudatust uue rendina alates muudatuse jõustumise kuupäevast, käsitades kõiki algse rendiga seotud ette makstud või akumuleerunud rendimakseid uue rendi rendimaksete osana.

Esitamine

- 88. Rendileandja esitab kasutusrendis olevad varad oma finantsseisundi aruandes, lähtudes vara olemusest.

Avalikustamine

- 89. **Avalikustamise eesmärk seisneb selles, et rendileandja avaldaks märkustes teavet, mis koos finantsseisundi aruandes, kasumiaruandes ja rahavoogude aruandes esitatud teabega võimaldaks finantsaruannete kasutajatel hinnata rendilepingute mõju rendileandja finantsseisundile, finantstulemustele ja rahavoogudele. Paragrahvides 90–97 esitatakse nõuded, mis täpsustavad, kuidas seda eesmärki saavutada.**

▼ M54

90. Rendileandja avalikustab aruandeperioodi kohta järgmised summad:

a) kapitalirentide puhul:

i) müügikasum või -kahjum;

ii) finantstulu rendileandja netoinvesteeringult ja

iii) rendileandja netoinvesteeringu hinnangus mittesisalduvate muutuvate rendimaksetega seotud tulu;

b) kasutusrentide puhul renditulu, kusjuures eraldi avalikustatakse muutuvate rendimaksetega seotud tulu, mis ei sõltu indeksist või määrast.

91. Rendileandja avalikustab paragrahvis 90 nimetatud teabe tabeli vormingus, välja arvatud juhul, kui muu vorming on sobivam.

92. Rendileandja avalikustab oma rentimistegevuse kohta täiendavat kvalitatiivset ja kvantitatiivset teavet, mis on vajalik paragrahvis 89 nimetatud avalikustamise eesmärgi saavutamiseks. Selline täiendav teave võib hõlmata muu hulgas teavet, mis aitab finantsaruannete kasutajatel hinnata

a) rentniku rentimistegevuse olemust ja

b) seda, kuidas rendileandja maandab riske, mis on seotud talle jäänud õigustega alusvara suhtes. Eelkõige avalikustab rendileandja oma riskijuhtimisstrateegia, mida ta rakendab seoses alusvaraga talle jäänud õiguste suhtes, kaasa arvatud kõik vahendid, millega rendileandja nimetatud riske vähendab. Sellised vahendid võivad olla näiteks tagasiosstulepingud, jääkväärtuse garantiid või muutuvad rendimaksed, mis rakenduvad teatud piirmäära ületava kasutuse korral.

Kapitalirendid

93. Rendileandja esitab kvalitatiivse ja kvantitatiivse selgituse rendileandja kapitalirenti tehtud netoinvesteeringu bilansilise väärtuse oluliste muutuste kohta.

94. Rendileandja avalikustab saadaolevate rendimaksete tasumistähtaegade analüüsi, milles näidatakse saadaolevaid diskonteerimata rendimakseid aastapõhiselt vähemalt esimese viie aasta kohta ja kõigi järelejäänud aastate kohta kokku. Rendileandja võrdleb diskonteerimata rendimakseid rendileandja netoinvesteeringuga. Võrdlusega tehakse kindlaks teenimata finantstulu, mis on seotud saadaolevate rendimaksetega, ja diskonteeritud garanteerimata jääkväärtus.

Kasutusrent

95. Kasutusrendis olevate materiaalse põhivara objektide suhtes rakendab rentnik standardis IAS 16 esitatud avalikustamisnõudeid. IAS 16 avalikustamisnõudeid rakendades jagab rendileandja kõik põhivara liigid kasutusrendis olevaks varaks ja kasutusrendis mitteolevaks varaks. Vastavalt sellele avalikustab rendileandja IAS 16 kohaselt nõutavad andmed kasutusrendis oleva vara (alusvara liigi järgi) ning rendileandja omandis ja valduses oleva vara kohta eraldi.

▼ M54

96. Rendileandja rakendab kasutusrendis oleva vara suhtes standardites IAS 36, IAS 38, IAS 40 ja IAS 41 esitatud avalikustamisnõudeid.
97. Rendileandja avalikustab rendimaksete tasumistähtaegade analüüsi, milles näidatakse saadaolevaid diskonteerimata rendimakseid aastapõhiselt vähemalt esimese viie aasta kohta eraldi ja kõigi järelejäänud aastate kohta kokku.

MÜÜGI- JA TAGASIRENDITEHINGUD

98. Kui üksus (müüja-rentnik) annab vara üle teisele üksusele (ostja-rendileandja) ja rendib sama vara uuesti ostja-rendileandja käest, rakendavad nii müüja-rentnik kui ka ostja-rendileandja müügilepingu ja rendi arvestamiseks paragrahvide 99–103 nõudeid.

Hinnang selle kohta, kas vara üleandmine kujutab endast müüki

99. Üksus rakendab standardis IFRS 15 esitatud nõudeid toimingukohustuse täitmise kindlakstegemise kohta, et teha kindlaks, kas vara üleandmist arvestatakse selle vara müügina.

Vara üleandmine kujutab endast müüki

100. Kui vara üleandmine müüja-rentniku poolt vastab IFRS 15 nõuetele vara müügina arvestamise kohta,

a) hindab müüja-rentnik kasutamisoiguse esemeks oleva tagasirenditud vara väärtust proportsioonis selle vara, mis on seotud müüjale-rentnikule jäänud kasutamisoigusega, varasema bilansilise väärtusega. Seega kajastab müüja-rentnik ainult seda kasumi või kahjumi summat, mis on seotud ostjale-rendileandjale üle antud õigustega;

b) kajastab ostja-rendileandja vara ostu vastavate kohaldatavate standardite kohaselt ning rakendab rendi suhtes käesolevas standardis esitatud nõudeid rendileandja raamatupidamisarvestuse kohta.

101. Kui vara müügi eest makstud tasu õiglase väärtus ei võrdu vara õiglase väärtusega või kui rendimaksed ei ole turuhindade tasemel, kasutab üksus müügitulu õiglases väärtuses hindamiseks järgmisi korrektsioone:

a) turuhinnast madalamat tasu arvestatakse rendimaksete ettemaksena ja

b) turuhinnast kõrgemat tasu arvestatakse ostja-rendileandja poolt müüjale-rentnikule antud lisafinantseeringuna.

102. Üksus mõõdab paragrahvi 101 kohaselt nõutava võimaliku korrektsooni väärtust ühe järgmise näitaja põhjal olenevalt sellest, kumb on hõlpsamini kindlaks tehtav:

a) müügi eest makstud tasu õiglase väärtuse ja vara õiglase väärtuse vahe ja

b) lepinguliste rendimaksete nüüdisväärtuse ja turuhinnaga rendimaksete nüüdisväärtuse vahe.

Vara üleandmine ei kujuta endast müüki

103. Kui vara üleandmine müüja-rentniku poolt ei vasta IFRS 15 nõuetele vara müügina arvestamise kohta,

▼ M54

- a) jätkab müüja-rentnik üle antud vara kajastamist ning kajastab üleandmiskäibega võrdses summas finantskohustist. Finantskohustist kajastatakse vastavalt standardile IFRS 9;
- b) ostja-rendileandja ei kajasta üle antud vara ning kajastab üleandmiskäibega võrdses summas finantsvara. Finantsvara kajastatakse vastavalt standardile IFRS 9.

▼ M74**VIITEINTRESSIMÄÄRA REFORMIST TULENEV AJUTINE ERAND**

104. Rentnik rakendab paragrahve 105–106 kõigi rendilepingu muudatuste suhtes, mis muudavad viiteintressimäära reformi tulemusel tulevaste rendimaksete kindlaksmääramise alust (vt IFRS 9 paragrahvid 5.4.6 ja 5.4.8). Neid paragrahve rakendatakse üksnes selliste rendilepingu muudatuste suhtes. Selles kontekstis tähendab mõiste „viiteintressimäära reform” kogu turgu hõlmavat viiteintressimäära reformi, nagu on kirjeldatud IFRS 9 paragrahvis 6.8.2.
105. Praktilise abinõuna rakendab rentnik paragrahvi 42, et arvestada viiteintressimäära reformi tõttu nõutavat rendilepingu muudatust. Seda praktilist abinõud rakendatakse üksnes selliste muudatuste suhtes. Rendilepingu muudatus on viiteintressimäära reformi tõttu nõutav üksnes siis, kui täidetud on mõlemad järgmised tingimused:
- a) muudatus on vajalik viiteintressimäära reformi otsesel tagajärjel ning
- b) uus rendimaksete kindlaksmääramise alus on majanduslikult samaväärne eelmise alusega (st muudatusele vahetult eelnenud alus).
106. Kui lisaks viiteintressimäära reformist tulenevatele rendilepingu muudatustele muudetakse ka rendilepingut, rakendab rentnik käesoleva standardi kohaseid nõudeid kõigi samal ajal tehtud rendilepingu muudatuste suhtes, sealhulgas selliste muudatuste suhtes, mis tulenevad viiteintressimäära reformist.

▼ M54*Lisa A***Mõisted***Käesolev lisa on standardi lahutamatu osa.*

rendiperioodi algus	Päev, mil rendileandja annab alusvara üle rentnikule kasutamiseks.
majanduslik eluiga	Periood, mille vältel vara on eeldatavasti majanduslikult kasutatav ühe või enama kasutaja poolt, või toodangu- või muude samalaadsete ühikute arv, mida üks või enam kasutajat eeldatavasti varast saavad.
muudatuse jõustumiskuupäev	Päev, mil pooled lepivad kokku rendilepingu muudatuses .

▼ **M54**

õiglane väärtus	Käesolevas standardis esitatud rendileandja suhtes kehtivate raamatupidamisnõuete täitmisel summa, mille eest on võimalik vahetada vara või arveldada kohustist teadlike, huvitatud ja sõltumatute osapoolte vahelises tehingus.
kapitalirent	Rent , mille puhul kõik olulised alusvara omandiõigusega seotud riskid ja hüved kanduvad üle rentnikule.
fikseeritud maksed	Alusvara rendiperioodil kasutamise õiguse eest rendileandjale tehtavad rentniku maksed, välja arvatud muutuvad rendimaksed .
rendileandja brutoinvesteering	Järgmiste summa: a) kapitalirendi puhul rendileandjale laekuvad rendimaksed ja b) rendileandjale lisanduv garanteerimata jääkväärtus .
rendi jõustumise päev	Varaseim järgnevaist: rendilepingu kuupäev või kuupäev, mil osapooled kohustuvad täitma rendiga seotud põhitingimusi.
esmased otsekulutused	Rendilepingu sõlmimiseks tehtavad lisakulutused, mida ilma rendilepinguta ei tekiks, välja arvatud kulutused, mis tekivad rendileandjana toimival tootjal või vahendajal seoses kapitalirendiga .
rendi sisemine intressimäär	Intressimäär, mille puhul a) rendimaksete ja b) garanteerimata jääkväärtuse nüüdisväärtus võrdub i) alusvara õiglase väärtuse ja ii) rendileandja esmade otsekulutuste summaga.
rent	Leping või lepingu osa, millega antakse õigus kasutada vara (alusvara) tasu eest teatud perioodi jooksul.
rendistiimulid	Seoses rendiga tehtavad rendileandja maksed rentnikule või rentniku kulutuste hüvitamine või ülevõtmine rendileandja poolt.
rendilepingu muudatus	Rendi ulatuse või rendi eest makstava tasu muudatus, mis ei kuulunud algsete renditingimuste hulka (näiteks ühe või mitme alusvara kasutamissoiguse lisamine või tühistamine või lepingulise rendiperioodi pikendamine või lühendamine).

▼ **M54****rendimaksed**

Rendileandjale tehtavad **rentniku** maksed seoses õigusega kasutada **alusvara** **rendiperioodi** jooksul. Need sisaldavad järgmist:

- a) **fikseeritud maksed** (kaasa arvatud sisuliselt fikseeritud maksed), millest on lahutatud **rendistiimulid**;
- b) **muutuvad rendimaksed**, mis sõltuvad indeksist või määrast;
- c) ostuõiguse realiseerimise hind juhul, kui rentnik on piisavalt kindel, et ta realiseerib õigust ja
- d) **rendilepingu** lõpetamisel tasumisele kuuluvad trahvid juhul, kui rendiperioodi kindlaksmääramisel eeldatakse, et rentnik kasutab rendilepingu lõpetamise õigust.

Rentniku jaoks sisaldavad rendimaksed ka summasid, mida rentnik peab eeldatavasti tasuma **jääkväärtuse garantiide** alusel. Rendimaksed ei sisalda makseid, mis on jaotatud lepingu rendiga mitteseotud komponentidele, välja arvatud juhul, kui rentnik otsustab liita rendiga mitteseotud komponendid rendiga seotud komponentidega ning pidada nende üle arvestust ühtse rendikomponentina.

Rendileandja jaoks sisaldavad rendimaksed rendileandja poolt rentnikule, rentnikuga seotud osapoollele või rendileandjaga mitteseotud kolmandale osapoollele, kes on majanduslikult suuteline garantiikohustusi täitma, antavaid jääkväärtuse garantiisiid. Rendimaksed ei sisalda rendiga mitteseotud komponentidele jaotatud makseid.

rendiperiood

Katkestamatu periood, mille jooksul **rentnikul** on õigus **alusvara** kasutada, koos nii

- a) **rendilepingu** võimaliku pikendamise perioodidega juhul, kui rentnik on piisavalt kindel, et ta seda võimalust kasutab kui ka
- b) rendilepingu võimaliku lõpetamise perioodidega juhul, kui rentnik on piisavalt kindel, et ta seda võimalust ei kasuta.

rentnik

Üksus, mis omandab õiguse kasutada **alusvara** tasu eest teatud perioodi vältel.

rentniku alternatiivne laenuintressimäär

Intressimäär, mida rentnik peaks sarnases majanduskeskkonnas maksma sarnaseks perioodiks ja sarnase tagatisega laenu võtmiseks, et omandada **kasutamisoiguse esemeks oleva varaga** sarnast vara.

▼ **M54**

rendileandja	Üksus, mis annab õiguse kasutada alusvara tasu eest teatud perioodi vältel.
rendileandja netoinvesteering	Rendi sisemise intressimääraga diskonteeritud rendileandja brutoinvesteering .
kasutusrent	Rent , mille puhul kõik olulised alusvara omandiõigusega seotud riskid ja hüved ei kandu üle rentnikule.
valikulised rendimaksed	Maksed, mida rentnik teeb rendileandjale alusvara kasutamise õiguse eest rendiperioodi sisse mittekuuluvatel perioodidel, mille suhtes kehtib rendilepingu pikendamise või tühistamise õigus.
kasutusperiood	Kogu ajavahemik, mille jooksul vara kasutatakse kliendiga sõlmitud lepingu täitmiseks (kaasa arvatud kõik mittejärjestikused perioodid).
jääkväärtuse garantii	Rendileandjale antav rendileandjaga mitteseotud osapoolte garantii, et alusvara väärtus (või väärtuse osa) võrdub rendilepingu lõppedes vähemalt teatud kindla summaga.
kasutamiseõiguse esemeks olev vara	Alusvara , mida rentnikul on õigus rendiperioodi vältel kasutada.
lühiajaline rent	Rent , mille perioodi kestus selle algusest arvestades ei ületa 12 kuud. Ostuõigust sisaldav rent ei ole lühiajaline rent.
allrent	Tehing, mille korral rentnik (vaherentileandja) rendib alusvara kolmandale osapoollele ja rendileping (põhirent) põhirendileandja ja rentniku vahel jääb kehtima.
alusvara	Rendi esemeks olev vara, mille kasutamiseõiguse rendileandja on rentnikule andnud.
teenimata finantstulu	Erinevused järgnevate summade vahel: a) rendileandja brutoinvesteering ja b) rendileandja netoinvesteering .

▼ **M54****garanteerimata
jääkväärtus**

See osa **alusvara** jääkväärtusest, mille realiseerumine ei ole **rendileandjale** tagatud või on tagatud ainult rendileandjaga seotud osapool poolt.

muutuvad rendimaksud

Alusvara rendiperioodil kasutamise õiguse eest **rendileandjale** tehtavate **rentniku** maksete osa, mis muutub pärast **rendiperioodi algust** muutuvate asjaolude (välja arvatud aja möödumine) tõttu.

Muudes standardites esitatud mõisted, mida kasutatakse käesolevas standardis samas tähenduses

leping

Kahe või enama osapool vahel sõlmitud kokkulepe, millega luuakse täitmisele pööratavad õigused ja kohustused.

kasulik eluiga

Ajavahemik, mille jooksul üksus vara eeldatavasti kasutab, või toodangu- või muude samalaadsete ühikute arv, mida üksus eeldatavasti varast saab.

Lisa B

Rakendusjuhised

Käesolev lisa on standardi lahutamatu osa. Selles kirjeldatakse paragrahvide 1–103 rakendamist ja sellel on sama õiguslik jõud nagu standardi teistel osadel.

Rakendamine portfelli suhtes

- B1** Käesolevas standardis kirjeldatakse üksikrendi arvestust. Praktilise abinõuna võib üksus siiski rakendada käesolevat standardit ühelaadsete rendilepingute portfelli suhtes, kui üksus eeldab põhjendatult, et käesoleva standardi portfelli suhtes rakendamise korral tekkiv mõju finantsaruannetele ei erineks oluliselt mõjust, mis tekiks juhul, kui käesolevat standardit rakendatakse portfelli kuuluvate üksikrentide suhtes. Portfelli kohta arvestuse pidamisel kasutab üksus hinnanguid ja eeldusi, mis vastavad portfelli mahule ja koosseisule.

Lepingute liitmine

- B2** Üksus liidab käesolevat standardit rakendades kaks või enam lepingut, mis on sõlmitud sama vastaspoollega (või vastaspoolle seotud osapooltega) samal või peaaegu samal ajal, ning arvestab neid lepinguid ühe lepinguna, kui on täidetud vähemalt üks järgmistest tingimustest:
- a) läbirääkimistel käsitletakse lepinguid kui ühte tervikut, mille üldist majanduslikku eesmärki ei ole võimalik mõista ilma lepinguid koos vaatlemata;
 - b) ühe lepingu alusel tasumisele kuuluva tasu summa sõltub teise lepingu hinnast või täitmisest või

▼ **M54**

- c) lepingutega antud alusvara kasutamise õigused (või iga lepinguga antud mõned alusvara kasutamise õigused) moodustavad paragrahvis B32 kirjeldatud ühtse rendikomponendi.

Kajastamise erand: rendilepingud, mille alusvara väärtus on väike (paragrahvid 5–8)

- B3 Käesoleva standardi kohaselt on rentnikul lubatud kohaldada väikese alusvara väärtusega rentide arvestamiseks paragrahvi 6 nõudeid, välja arvatud paragrahvis B7 osutatud juhtudel. Rentnik võtab alusvara väärtuse hindamisel aluseks selle vara väärtuse uuena, olenemata renditava vara vanusest.
- B4 Seda, kas alusvara väärtus on väike, hinnatakse absoluutsel alusel. Väikese väärtusega vara rentide suhtes võib rakendada paragrahvis 6 osutatud arvestuslikku käsitlust, olenemata sellest, kas need rendid on rentniku jaoks olulised. Hinnang ei sõltu rentniku suurusest, laadist ega asjaoludest. Seega peaksid erinevad rentnikud jõudma samadele järeldustele selle kohta, kas konkreetse alusvara väärtus on väike.
- B5 Alusvara väärtus saab olla väike üksnes juhul, kui
- a) rentnikul on võimalik saada alusvara kasutamisest kasu, kui ta kasutab seda eraldi või koos rentnikule hõlpsasti kättesaadavate muude ressurssidega, ja
- b) alusvara ei ole oluliselt sõltuv ega tugevas vastastikuses seoses muude varadega.
- B6 Alusvara rent ei vasta väikese väärtusega vara rendi tingimustele juhul, kui vara olemus on selline, et selle väärtus uuena ei ole üldjuhul väike. Näiteks autode rent ei vasta väikese väärtusega vara rendi tingimustele, kuna uue auto väärtus ei ole üldjuhul väike.
- B7 Kui rentnik annab vara allrendile või kavatseb vara allrendile anda, ei vasta põhirent väikese väärtusega vara rendi tingimustele.
- B8 Väikese väärtusega renditavaks alusvaraks võivad olla näiteks tahvel- ja personaalarvutid, väikesed kontorimööbli hulka kuuluvad esemed ja telefonid.

Rendisuhte kindlakstegemine (paragrahvid 9–11)

- B9 Et hinnata seda, kas lepinguga antakse õigus kontrollida kindlaksmääratud vara kasutamist (vt paragrahvid B13–B20) teatud ajavahemikus, hindab üksus, kas kliendil on kogu *kasutusperioodi* vältel olemas nii
- a) õigus saada endale sisuliselt kogu kindlaksmääratud vara kasutamisest tulenev majanduslik kasu (nagu on kirjeldatud paragrahvides B21–B23) kui ka
- b) õigus juhtida kindlaksmääratud vara kasutamist (nagu on kirjeldatud paragrahvides B24–B30).

▼ **M54**

B10 Kui kliendil on õigus kontrollida kindlaksmääratud vara kasutamist ainult lepinguperioodi ühe osa vältel, sisaldab leping rendisuhet üksnes vastavas perioodiosas.

B11 Kaupade või teenuste soetamise lepingu võib sõlmida ühine ettevõtmine või see võidakse sõlmida ühise ettevõtmise nimel vastavalt standardis IFRS 11 *Ühised ettevõtmised* esitatud määratlusele. Sellisel juhul käsitatakse ühist ettevõtmist lepingus kliendina. Kui üksus hindab, kas selline leping sisaldab rendisuhet, peab ta seega hindama, kas ühisel ettevõtmisel on õigus kontrollida kindlaksmääratud vara kasutamist kogu kasutusperioodi vältel.

B12 Üksus hindab seda, kas leping sisaldab rendisuhet, iga võimaliku rendikomponendi kohta eraldi. Paragrahvis B32 on esitatud lisateavet eraldi rendikomponentide kohta.

Kindlaksmääratud vara

B13 Tavaliselt toimub vara kindlaksmääramine selle põhjal, et see on lepingus otseselt määratletud. Samas võib kindlaksmääratud vara olla ka kaudselt määratletud sel ajal, mil vara tehakse kliendile kasutamiseks kättesaadavaks.

Sisulised asendusõigused

B14 Isegi kui vara on kindlaksmääratud, ei ole kliendil õigust kasutada kindlaksmääratud vara juhul, kui tarnijal on kasutusperioodi jooksul sisuline õigus vara asendada. Tarnija õigus vara asendada on sisuline üksnes juhul, kui on täidetud mõlemad järgmised tingimused:

a) tarnijal on praktiline võimekus asendada vara kogu kasutusperioodi vältel (näiteks klient ei saa tarnijat takistada vara asendamisest ning alternatiivne vara on tarnijale hõlpsasti kättesaadav või mõistliku aja jooksul hangitav) ja

b) vara asendamise õiguse kasutamine on tarnijale majanduslikult kasulik (st vara asendamisega seotud majanduslik kasu ületab eeldatavasti vara asendamisega seotud kulutusi).

B15 Kui tarnijal on õigus või kohustus asendada vara üksnes kindlal kuupäeval või pärast seda või teatud sündmuse saabumisel, ei ole tarnija asendusõigus sisuline, sest tarnijal puudub praktiline võimekus asendada vara kogu kasutusperioodi vältel.

B16 Üksuse hinnang selle kohta, kas tarnija asendusõigus on sisuline, põhineb lepingu jõustumise ajal esinevatel asjaoludel ning selles ei võeta arvesse tulevase sündmuse, mille esinemist ei peeta lepingu jõustumise ajal tõenäoliseks. Tulevased sündmused, mille esinemist ei peeta lepingu jõustumise ajal tõenäoliseks ja mida ei tuleks seega hindamisel arvesse võtta, on näiteks

a) tulevase kliendi nõusolek maksta vara kasutamise eest turuhinnast kõrgemat hinda;

▼ **M54**

b) lepingu jõustumise ajal sisuliselt välja töötamata uue tehnoloogia kasutusele võtmine;

c) oluline vahe kliendi varakasutuse või vara toimimise ning sellise kasutuse või toimimise vahel, mida peeti lepingu jõustumise ajal tõenäoliseks, ja

d) oluline vahe vara kasutusperioodi turuhinna ja lepingu jõustumise ajal tõenäoliseks peetud turuhinna vahel.

B17 Asendamise seotud kulutused on üldjuhul suuremad siis, kui vara asub kliendi ruumides või mujal, võrreldes vara asumisega tarnija ruumides, ja seega ületavad suurema tõenäosusega vara asendamisest saadavat kasu.

B18 Tarnija õigus või kohustus asendada vara remondi ja hoolduse eesmärgil juhul, kui vara ei toimi nõuetekohaselt, või tehnilise uuenduse valmimine ei välista kliendi õigust kasutada kindlaksmääratud vara.

B19 Kui kliendil ei ole võimalik hõlpsasti kindlaks teha, kas tarnijal on sisuline asendusõigus, eeldab klient, et asendusõigus ei ole sisuline.

Vara osad

B20 Vara mahuosa on kindlaksmääratud vara juhul, kui see on füüsiliselt eristatav (näiteks hoone korrus). Füüsiliselt mitteeristatav vara maht või muu osa (näiteks kiudoptilise kaabli mahuosa) ei ole kindlaksmääratud vara, välja arvatud juhul, kui see vastab sisuliselt vara kogu mahule ning annab sellega kliendile õiguse saada endale sisuliselt kogu vara kasutamisest tulenev majanduslik kasu.

Õigus saada kasutamisest majanduslikku kasu

B21 Kindlaksmääratud vara kasutamise kontrollimiseks peab kliendil olema õigus saada kasutusperioodi jooksul endale sisuliselt kogu vara kasutamisest tulenev majanduslik kasu (näiteks tänu vara kasutamise ainuõigusele sel perioodil). Klient võib saada vara kasutamisest majanduslikku kasu otseselt või kaudselt mitmel viisil, näiteks varakasutamise, valdamise või allrentimise kaudu. Vara kasutamisest saadav majanduslik kasu hõlmab selle esmast väljundit ja kõrvaltooteid (kaasa arvatud kõnealustest objektidest tulenevad potentsiaalsed rahavood) ning muud vara kasutamisest tulenevat majanduslikku kasu, mida oleks võimalik realiseerida kaubandustehingus kolmanda osapoollega.

B22 Kui üksus hindab õigust saada endale sisuliselt kogu vara kasutamisest tulenev majanduslik kasu, võtab ta arvesse sellist majanduslikku kasu, mis kaasneb vara kasutamisega kliendi varakasutusõigusega määratletud ulatuses (vt paragrahv B30). Näiteks:

▼ **M54**

- a) kui lepinguga on lubatud kasutada mootorsõidukit kasutusperioodi jooksul ainult ühel kindlal territooriumil, võtab üksus arvesse üksnes majanduslikku kasu, mis tuleneb mootorsõiduki kasutamisest sellel territooriumil, mitte mujal;
- b) kui lepingus on sätestatud, et klient võib kasutusperioodil läbida mootorsõidukiga ainult teatud arvu kilomeetreid, võtab üksus arvesse üksnes majanduslikku kasu, mis tuleneb mootorsõiduki kasutamisest lubatud läbisõiduvahemikus, mitte seda ületava läbisõidu korral.

B23 Kui klient peab lepingu kohaselt tasuma tarnijale või muule osapoollele osa vara kasutamisel tekkivatest rahavoogudest, käsitatakse selliseid tasuna makstud rahavoogusid osana kliendi majanduslikust kasust, mida ta vara kasutamisest saab. Näiteks kui klient peab tasuma tarnijale protsendi oma müügikäibest tasuna jaemüügipinna kasutamise eest, ei välista see nõue kliendi õigust saada endale sisuliselt kogu jaemüügipinna kasutamisest tulenev majanduslik kasu. Selle põhjuseks on asjaolu, et müügi tulemusena tekkivaid rahavoogusid käsitatakse majandusliku kasuna, mida klient saab rendipinna kasutamisest ning millest ta maksab osa tarnijale tasuks õiguse eest seda pinda kasutada.

Õigus kasutamist juhtida

B24 Kliendil on õigus juhtida kindlaksmääratud vara kasutamist kogu kasutusperioodi vältel üksnes juhul, kui

- a) kliendil on õigus otsustada, kuidas ja millisel eesmärgil vara kogu kasutusperioodi vältel kasutatakse (nagu on kirjeldatud paragrahvides B25–B30), või
- b) otsused vara kasutamise viisi ja eesmärgi kohta on eelnevalt kindlaks määratud ning
 - i) kliendil on õigus vara kasutada (või anda teistele isikutele korraldusi vara kasutamiseks tema määratud viisil) kogu kasutusperioodi vältel, ilma et tarnijal oleks õigust neid kasutamishiseid muuta, või
 - ii) klient on kavandanud vara (või vara kindlad aspektid) nii, et sellega on eelnevalt kindlaks määratud, kuidas ja millisel eesmärgil vara kasutusperioodi vältel kasutatakse.

Vara kasutamise viis ja eesmärk

B25 Kliendi õigus otsustada, kuidas ja millisel eesmärgil vara kasutatakse, on olemas juhul, kui talle lepinguga antud kasutusõigus võimaldab tal kogu kasutusperioodi vältel muuta seda, kuidas ja millisel eesmärgil vara kasutatakse. Seda hinnates võtab üksus arvesse neid otsustusõigusi, mis on kõige olulisemad seoses vara kasutamise viisi ja eesmärgi muutmisega kasutusperioodi vältel. Otsustusõigused on olulised juhul, kui nad mõjutavad kasutamisest saadavat majanduslikku kasu. Kõige olulisemad otsustusõigused on tõenäoliselt erinevate lepingute puhul erinevad olenevalt vara laadist ja lepingu tingimustest.

▼ **M54**

B26 Sellised otsustusõigused, mis olenevalt asjaoludest annavad kliendi kindlaksmääratud kasutusõiguse piires õiguse muuta vara kasutamise viisi ja eesmärgi, on näiteks järgmised:

- a) õigus muuta vara abil toodetava väljundi liiki (näiteks õigus otsustada, kas merekonteinerit kasutatakse kaupade transportimiseks või ladustamiseks, või teha otsuseid jaemüügipinnal müüdavate toodete sortimendi kohta);
- b) õigus muuta väljundi tootmise aega (näiteks õigus otsustada, millal mõnda seadet või jõuama kasutatakse);
- c) õigus muuta väljundi tootmise kohta (näiteks õigus otsustada veoki või laeva sihtkoha üle või otsustada, kus mingit seadet kasutatakse) ja
- d) õigus otsustada, kas väljundit toodetakse, ja õigus muuta väljundi kogust (näiteks õigus otsustada, kas ja kui palju energiat elektri-jaamas toota).

B27 Sellised otsustusõigused, mis ei anna õigust muuta vara kasutamise viisi ja eesmärgi, on näiteks vara käitamise ja hooldamisega piirduvad õigused. Sellised õigused võivad kuuluda kliendile või tarnijale. Kuigi vara käitamise või hooldamisega seotud õigused on sageli vara tõhusaks kasutamiseks mõõdapääsmatud, ei sisalda need õigust otsustada, kuidas ja millisel eesmärgil vara kasutatakse, ning sõltuvad sageli otsustest selle kohta, kuidas ja millisel eesmärgil vara kasutatakse. Siiski võib vara käitamise õigus anda kliendile õiguse vara kasutamist juhtida juhul, kui vastavad otsused vara kasutamise viisi ja eesmärgi kohta on eelnevalt kindlaks määratud (vt paragrahvi B24 punkti b alapunkt i).

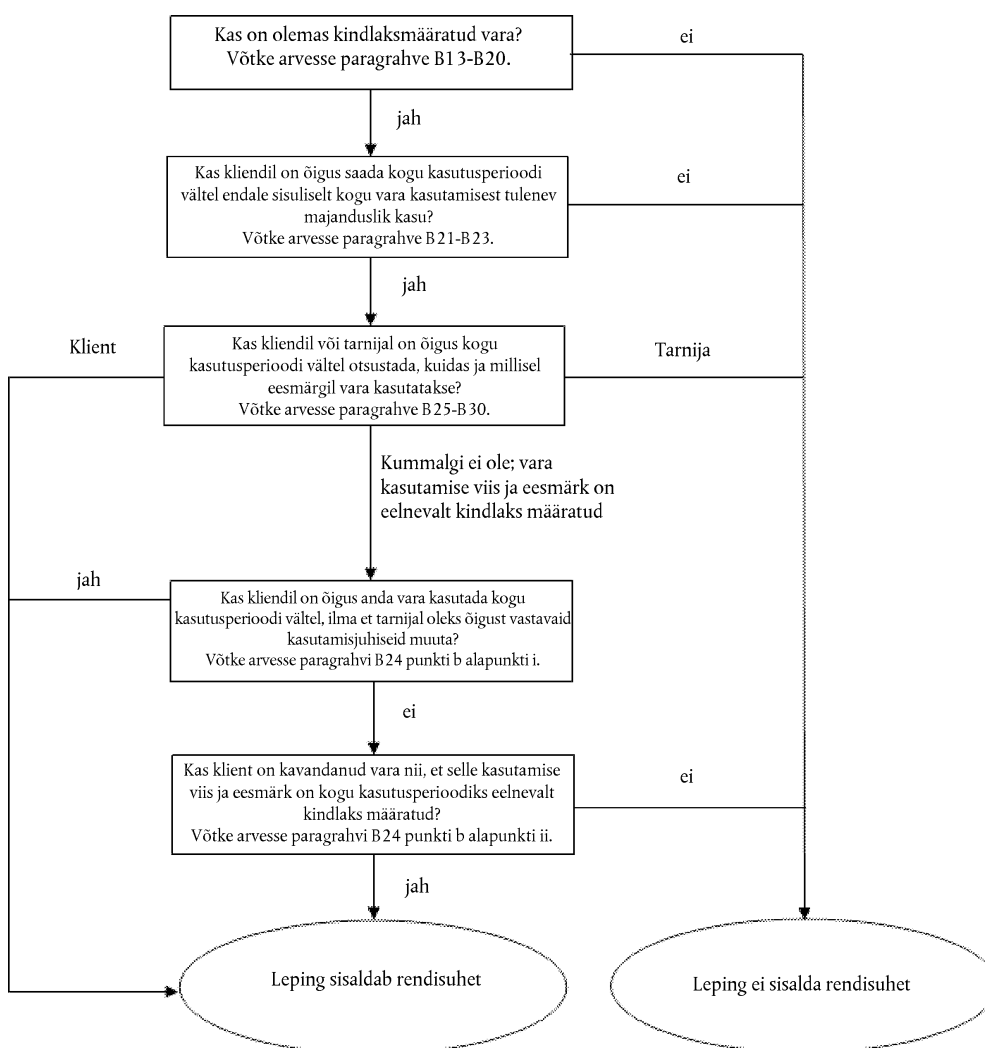
Kasutusperioodi ajal ja enne seda tehtud otsused

B28 Vara kasutamise viisi ja eesmärgi on võimalik eelnevalt kindlaks määrata mitmel eri moel. Näiteks võidakse see kindlaks määrata vara kavandiga või vara kasutamise suhtes kehtestatud lepinguliste piirangutega.

B29 Kui üksus hindab, kas kliendil on õigus vara kasutamist juhtida, võtab ta arvesse üksnes õigust teha otsused vara kasutamise kohta kasutusperioodi vältel, välja arvatud juhul, kui klient on vara (või vara kindlad aspektid) ise kavandanud, nagu on osutatud paragrahvi B24 punkti b alapunktis ii. Seega ei võta üksus arvesse enne kasutusperioodi tehtud otsuseid, välja arvatud juhul, kui esinevad paragrahvi B24 punkti b alapunktis ii osutatud tingimused. Näiteks kui klient saab vara väljundi kindlaks määrata üksnes enne kasutusperioodi, siis puudub kliendil õigus selle vara kasutamist juhtida. Õigus määrata väljund kindlaks enne kasutusperioodi sõlmitavas lepingus ilma mingite muude vara kasutamise seotud otsustusõigusteta annab kliendile samad õigused, mis on igal teisel kliendil, kes ostab kaupu või teenuseid.

▼ **M54****Kaitsvad õigused**

- B30** Leping võib sisaldada tingimusi, mille eesmärk on kaitsta vara või muude varadega seotud tarnija huvisid, kaitsta tema töötajaid või tagada, et tarnija tegevus oleks seaduste või eeskirjadega kooskõlas. Need on kaitsvate õiguste näited. Näiteks võidakse lepingus i) sätestada vara kasutamise maksimaalne kogus või asukoha- või ajapõhine piirang, mille ulatuses klient võib vara kasutada, ii) nõuda, et klient järgiks teatud kindlat tegevustava või iii) nõuda, et klient teavitaks tarnijat vara kasutusviisi muutmisest. Tavaliselt määratletakse kaitsvate õigustega kliendi kasutusõiguse ulatus, kuid eraldi võttes ei välista need kliendi õigust juhtida vara kasutamist.
- B31** Üksused võivad kasutada järgmist vooskeemi abivahendina, et hinnata, kas lepingu puhul on tegemist rendilepinguga või see sisaldab rendisuhet.



▼ **M54****Lepingu komponentide eristamine (paragrahvid 12–17)**

B32 Õigus kasutada alusvara on eraldi rendikomponent juhul, kui on täidetud mõlemad tingimused:

a) rentnikul on võimalik saada alusvara kasutamisest kasu, kui ta kasutab seda eraldi või koos rentnikule hõlpsasti kättesaadavate muude ressurssidega. Hõlpsasti kättesaadav ressurss on eraldi (rendileandja või muu tarnija poolt) müüdav või renditav kaup või teenus, mille rentnik on juba omandanud (rendileandjalt või muude tehingute või sündmuste tulemusena), ja

b) alusvara ei ole oluliselt sõltuv ega tugevas vastastikuses seoses muude lepingus nimetatud varadega. Näiteks kui rentnik saaks otsustada alusvara rentimata jätta, ilma et see mõjutaks oluliselt tema õigusi lepingus nimetatud muude varade kasutamiseks, võib see osutada, et alusvara ei ole oluliselt sõltuv ega tugevas vastastikuses seoses kõnealuste muude varadega.

B33 Lepingus võib olla sätestatud summa, mille rentnik peab tasuma tegevuste ja kulutuste eest, millega rentnikule ei anta üle kaupa ega teenust. Näiteks võib rendileandja lisada tasumisele kuuluvasse kogusummasse tasu haldustoimingute või muude seoses rendiga tekkivate kulutuste eest, millega ei anta rentnikule üle kaupa ega teenust. Sellised tasumisele kuuluvad summad ei osuta lepingu eraldiseisva komponendi esinemisele, vaid neid käsitatakse osana kogu tasust, mis jaotatakse lepingu eraldi kindlaks tehtud komponentidele.

Rendiperiood (paragrahvid 18–21)

B34 Üksus rakendab rendiperioodi kindlaksmääramisel ja katkestamatu rendiperioodi pikkuse hindamisel lepingus esitatud määratlust ning teeb kindlaks ajavahemiku, mille jooksul leping on täitmisele pööratav. Rendileping ei ole enam täitmisele pööratav juhul, kui nii rentnikul kui ka rendileandjal on õigus lõpetada rendisuhe ilma teise poole loata ning sellisel juhul tasutav trahvisumma ei ole märkimisväärt.

B35 Kui rendisuhte lõpetamise õigus on ainult rentnikul, käsitatakse seda õigust rentniku võimalusena rendisuhte lõpetada ning üksus võtab seda arvesse rendiperioodi kindlaksmääramisel. Kui rendisuhte lõpetamise õigus on ainult rendileandjal, siis sisaldab katkestamatu rendiperiood ka seda ajavahemikku, mille jooksul kehtib rendisuhte lõpetamise võimalus.

B36 Rendiperiood algab selle alguskuupäeval ning hõlmab kõiki rendivastase perioode, mida rendileandja rentnikule võimaldab.

B37 Üksus hindab rendiperioodi alguses, kas rentnik on piisavalt kindel, et ta kasutab rendilepingu pikendamise või alusvara ostmise võimalust või jätab kasutamata rendilepingu lõpetamise võimaluse. Üksus võtab arvesse kõiki olulisi asjaolusid, mis loovad rentniku jaoks majandusliku stimuli võimalust kasutada või see kasutamata jätta, kaasa arvatud rendiperioodi alguse ja võimaluse kasutamise kuupäeva vahelisel perioodil eeldatavalt aset leidvad asjaolude muutused. Arvesse võetavad asjaolud on muu hulgas näiteks järgmised:

▼ **M54**

a) valitavatel perioodidel kohaldatavad lepingutingimused võrdluses turuhindadega, näiteks:

- i) valitaval perioodil tehtavate rendimaksete summa;
- ii) muutuvate rendimaksete või muude tingimuslike maksete (näiteks lepingu lõpetamise trahvide ja jääkväärtuse garantii-dega seotud maksed) summa ja
- iii) pärast esmaseid valitavaid perioode realiseeritavate õiguste tingimused (näiteks ostuõigus, mis muutub pikendatud perioodi lõpus realiseeritavaks hinnaga, mis on praegusest turuhinnast väiksem);

b) lepingu kehtivusajal toimunud (või eeldatavasti toimuv) renditud vara oluline parendamine, millest rentnik saab rendilepingu pikendamise või tühistamise või alusvara ostmise õigust realiseeritavaks muutumisel eeldatavasti olulist majanduslikku kasu;

c) rendilepingu lõpetamisega seotud kulutused, näiteks läbirääkimiste kulutused, kolimiskulutused, rentniku vajadustele vastava muu alusvara leidmise kulutused, uue vara kasutusele võtmise kulutused rentniku tegevuses või lõpetamistrahvid ja muud sarnased kulutused, kaasa arvatud kulutused, mis on seotud alusvara tagastamiseks lepingus sätestatud seisukorras või lepingus sätestatud kohta;

d) kõnealuse alusvara tähtsus rentniku tegevuse jaoks, võttes arvesse näiteks seda, kas tegemist on eriotstarbelise varaga, alusvara asukohta ja sobivate alternatiivide kättesaadavust ja

e) õiguse realiseerimisega seotud tingimuslikkus (nt õigus muutub realiseeritavaks ainult juhul, kui üks või mitu tingimust on täidetud) ja vastavate tingimuste esinemise tõenäosus.

B38 Rendilepingu pikendamise või tühistamise õigus võib olla kombineeritud ühe või mitme lepinguklausliga (näiteks jääkväärtuse garantii) nii, et rentnik garanteerib rendileandjale minimaalse või fikseeritud rahalise laekumise, mis on sisuliselt sama, olenemata õiguse kasutamisest. Sellisel juhul eeldab üksus paragrahvis B42 esitatud sisuliselt fikseeritud makseid käsitlevaid suuniseid arvestamata, et rentnik on piisavalt kindel, et ta kasutab rendilepingu pikendamise või aluseks oleva vara ostmise õiguse või jätab kasutamata rendilepingu lõpetamise õiguse.

B39 Mida lühem on katkestamatu rendiperiood, seda suurema tõenäosusega kasutab rentnik rendilepingu pikendamise õigust või jätab kasutamata rendilepingu lõpetamise õiguse. Selle põhjuseks on asjaolu, et asendusvara hankimisega seotud kulutused on lühema katkestamatu perioodi korral tõenäoliselt proportsionaalselt suuremad.

▼ **M54**

B40 Rentniku varasem praktika seoses perioodiga, mille jooksul ta tavaliselt teatud liiki (renditud või omandis olevat) vara on kasutanud, ja sellega seotud majanduslikud põhjused võivad anda kasulikku teavet, mis aitab hinnata, kas rentnik on piisavalt kindel, et ta kasutab õigust või jätab selle kasutamata. Näiteks kui rentnik on tavaliselt kasutanud teatud liiki vara kindla ajavahemiku jooksul või rentnikul on tavaks teatud liiki alusvara rendiõigusi kasutada, võtab rentnik vastava vara rendiõiguste kasutamise piisava kindluse hindamisel arvesse sellist varasemat tegevust.

B41 Paragrahvis 20 öeldakse, et rentnik hindab rendiperioodi pärast selle algust ümber juhul, kui esineb mõni oluline sündmus või oluline asjaolude muutus, mis on rentniku kontrolli all ning mõjutab seda, kas rentnik on piisavalt kindel, et ta kasutab mõnda algse rendiperioodi määratlemisel arvesse võtmata jäänud õigust või jätab kasutamata mõne õiguse, mida on algse rendiperioodi määratlemisel arvesse võetud. Olulised sündmused või asjaolude muutused on muu hulgas näiteks:

- a) renditud vara oluline parendamine, mida ei nähtud ette rendiperioodi alguses ning millest rentnik saab rendilepingu pikendamise või tühistamise või alusvara ostmise õiguse realiseeritavaks muutumisel eeldatavasti olulist majanduslikku kasu;
- b) alusvara oluline muudatus või kohandamine, mida rendiperioodi alguses ette ei nähtud;
- c) alusvara allrentimine ajavahemikuks, mis kestab kauem kui varem kindlaks määratud rendiperiood, ja
- d) rentniku äriplaneerimine, mis on otseselt seotud õiguse kasutamise või kasutamata jätmisega (näiteks otsus pikendada täiendava vara rendilepingut, kõrvaldada alternatiivne vara või sulgeda allüksus, milles kasutamiseõiguse esemeks olevat vara kasutatakse).

Sisuliselt fikseeritud rendimaksud (paragrahvi 27 punkt a, paragrahvi 36 punkt c ja paragrahvi 70 punkt a)

B42 Rendimaksud sisaldavad kõiki sisuliselt fikseeritud rendimaksed. Sisuliselt fikseeritud rendimaksud on maksed, milles võib vormiliselt sisalduda muutuv element, kuid mille maksmine on sisuliselt vältimatu. Sisuliselt fikseeritud rendimaksud esinevad näiteks juhul, kui

- a) maksed on struktureeritud muutuvate rendimakssetena, kuid tegelikult maksed ei muutu. Selliste maksete suhtes kohaldatakse tingimuslikke klausleid, millel puudub tegelik majanduslik sisu. Kõnealust liiki maksed on näiteks
 - i) maksed, mille tegemise tingimuseks on see, et vara toimivus rendiperioodil on tõendatud või esineb mõni sündmus, mille esinemata jäämine ei ole tegelikult võimalik, või

▼ M54

- ii) maksed, mis on algselt struktureeritud muutuvate rendimaksetena ja mille suurus sõltub alusvara kasutamisest, kuid mille muutuvus kaob teatud hetkel pärast rendiperioodi algust, nii et maksed muutuvad ülejäänud rendiperioodiks fikseerituks. Sellised maksed muutuvad sisuliselt fikseeritud makseteks siis, kui nende muutuvus kaob;
- b) rentnikul oleks võimalik teha mitmeid erinevaid maksed, aga reaalselt saab teha ainult ühte tüüpi maksed. Sellisel juhul käsitab üksus rendimaksetena reaalselt tehtavaid maksed;
- c) rentnik saaks reaalselt teha mitmeid erinevaid maksed, aga ta peab tegema vähemalt ühte tüüpi maksed. Sellisel juhul käsitab üksus rendimaksetena selliseid maksed, mille (diskonteeritud) koondsumma on kõige väiksem.

Rentniku tegevus seoses alusvaraga enne rendiperioodi algust***Rentniku kulutused seoses alusvara konstrueerimise või kavandamisega***

- B43 Üksus võib pidada läbirääkimisi rendilepingu sõlmimiseks enne, kui alusvara rentnikule kasutatavaks muutub. Mõne rendilepingu puhul peab rentnik alusvara ise konstrueerima või ümber tegema. Olenevalt lepingu tingimustest võidakse rentnikult nõuda maksed vara konstrueerimise või kavandamisega eest.
- B44 Kui rentnikul tekib seoses alusvara konstrueerimise või kavandamisega kulutusi, rakendab rentnik selliste kulutuste kajastamiseks muid kohaldatavaid standardeid, näiteks IAS 16. Alusvara konstrueerimise või kavandamisega seotud kulutused ei sisalda maksed, mida rentnik teeb alusvara kasutamise eest. Alusvara kasutamise eest tehtavad maksed on rendimaksed, olenemata nende tegemise ajast.

Alusvara omandiõigus

- B45 Rentnik võib omandada alusvara omandiõiguse enne, kui see omandiõigus antakse üle rendileandjale ja vara renditakse rentnikule. Omandiõiguse saamine üksinda ei määra seda, kuidas tehingut raamatupidamisarvestuses kajastatakse.
- B46 Kui rentnik kontrollib alusvara (või omandab selle üle kontrolli) enne vara üleandmist rendileandjale, on tegemist müügi- ja tagasirenditehinguga, mida arvestatakse vastavalt paragrahvidele 98–103.

▼ **M54**

B47 Kui rentnikul puudub kontroll alusvara üle enne vara üleandmist rendileandjale, ei ole tegemist müügi- ja tagasirenditehinguga. Selline olukord võib esineda näiteks juhul, kui rendileandja ja rentnik sõlmivad kokkuleppe, mille kohaselt rendileandja ostab tootjalt vara ja rendib selle rentnikule. Rentnik võib omandada alusvara omandiõiguse enne, kui omandiõigus läheb üle rendileandjale. Sellisel juhul, kui rentnik saab alusvara omandiõiguse, kuid ei oma vara üle kontrolli enne selle üleandmist rendileandjale, arvestatakse tehingut rendina, mitte müügi- ja tagasirenditehinguna.

Rentniku avalikustatav teave (paragrahv 59)

B48 Et teha kindlaks, kas paragrahvis 51 esitatud avalikustamise eesmärgi saavutamiseks on vaja esitada täiendavat teavet rentimistegevuse kohta, kaalub rentnik,

- a) kas vastav teave on finantsaruannete kasutajate jaoks oluline. Rentnik esitab paragrahvis 59 nimetatud täiendavat teavet üksnes juhul, kui võib arvata, et see teave on finantsaruannete kasutajate jaoks oluline. Selline olukord on tõenäoline, kui teave aitab aruannete kasutajatel mõista
 - i) rendilepingutega võimaldatud paindlikkust. Rendilepingud võimaldavad paindlikkust näiteks juhul, kui rentnikul on võimalik vähendada oma kohustusi lepingu lõpetamise õiguse kasutamisega või soodsatel tingimustel sõlmitud rendilepingute pikendamisega;
 - ii) rendilepingutega kehtestatud piiranguid. Rendilepingutega võidakse kehtestada piiranguid, näiteks nõudes, et rentnik säilitaks teatud kindlaid finantssuhtarve;
 - iii) avaldatud teabe tundlikkust oluliste muutujate suhtes. Avaldatud teavet võivad mõjutada näiteks tulevased muutuvad rendimaksed;
 - iv) rendilepingutest tulenevaid muid riske;
 - v) kõrvalekaldeid tegevusala üldistest tavadest. Sellised kõrvalekalded võivad hõlmata näiteks ebataavalisi või ainulaadseid renditingimusi, mis mõjutavad rentniku rendiportfelli;
- b) kas vastav teave on selge juba põhilistes finantsaruannetes või märkustes esitatud andmete põhjal. Rentnik ei pea finantsaruannetes mujal juba esitatud teavet enam kordama.

B49 Täiendav teave muutuvate rendimaksede kohta, mis võib olenevalt asjaoludest vajalikuks osutuda paragrahvis 51 esitatud avalikustamise eesmärgi saavutamiseks, võib hõlmata teavet, mis aitab finantsaruannete kasutajatel hinnata näiteks

- a) põhjusi, miks rentnik kasutab muutuvaid rendimakseid, ja selliste maksete sagedust;

▼ **M54**

- b) muutuvate rendimaksete suhtelist suurust võrreldes fikseeritud maksetega;
- c) olulisi muutujaid, millest muutuvad rendimaksed sõltuvad, ning maksete eeldatavat muutumist seoses oluliste muutujate muutustega ja
- d) muutuvate rendimaksete muud mõju tegevusele ja majandusnäitajatele.

B50 Täiendav teave lepingu pikendamise või lõpetamise võimaluste kohta, mis võib olenevalt asjaoludest vajalikuks osutuda paragrahvis 51 esitatud avalikustamise eesmärgi saavutamiseks, võib hõlmata teavet, mis aitab finantsaruannete kasutajatel hinnata näiteks

- a) põhjusi, miks rentnik pikendamise või tühistamise õigusi kasutab ja selliste õiguste esinemise sagedust;
- b) valikuliste rendimaksete suhtelist suurust võrreldes fikseeritud maksetega;
- c) rendikohustiste hindamisel arvesse võtmata õiguse kasutamise sagedust ja
- d) õiguste muud mõju tegevusele ja majandusnäitajatele.

B51 Täiendav teave jääkväärtuse garantiide kohta, mis võib olenevalt asjaoludest vajalikuks osutuda paragrahvis 51 esitatud avalikustamise eesmärgi saavutamiseks, võib hõlmata teavet, mis aitab finantsaruannete kasutajatel hinnata näiteks

- a) põhjusi, miks rentnik jääkväärtuse garantiisid annab, ja selliste garantiide kasutamise sagedust;
- b) jääkväärtuse riski suurust rentniku jaoks;
- c) nende alusvarade laadi, mille suhtes garantiisid antakse, ja
- d) garantiide muud mõju tegevusele ja majandusnäitajatele.

B52 Täiendav teave müügi- ja tagasirenditehingute kohta, mis võib olenevalt asjaoludest vajalikuks osutuda paragrahvis 51 esitatud avalikustamise eesmärgi saavutamiseks, võib hõlmata teavet, mis aitab finantsaruannete kasutajatel hinnata näiteks

- a) põhjusi, miks rentnik müügi- ja tagasirenditehinguid kasutab, ja selliste tehingute esinemissagedust;
- b) konkreetsete müügi- ja tagasirenditehingute põhitingimusi;
- c) makseid, mida ei ole arvestatud rendikohustiste mõõtmisel ja
- d) müügi- ja tagasirenditehingute mõju rahavoogudele aruandeperioodil.

▼ **M54****Rendileandja rentide liigitus (paragrahvid 61–66)**

B53 Käesolevas standardis esitatud rendileandja rendilepingute liigitus põhineb määral, mille ulatuses kõik olulised alusvara omandiga seotud riskid ja hüved kanduvad üle rentnikule. Riskid on ka võimalikud kahjud, mis tulenevad kasutamata tootmisvõimsusest, vananenud tehnoloogiast või majandusolude muutusest tingitud rentaabluuse muutustest. Hüve võib olla eeldatavalt kasumlik tegevus alusvara majandusliku eluea jooksul ja kasum väärtuse suurenemisest või jääkväärtuse realiseerimisest.

B54 Rendileping võib sisaldada tingimusi, mille kohaselt rendimakseid muudetakse juhul, kui rendi jõustumise päeva ja rendiperioodi alguse vahel toimub teatud kindlaid muutusi (näiteks alusvara maksumuse muutumine rendileandja jaoks või rendi rahastamisega seotud rendileandja kulutuste muutus). Sellisel juhul eeldatakse rendilepingu liigitamise eesmärgil, et kõnealused muutused leidsid aset rendi jõustumise päeval.

B55 Kui rent hõlmab nii maa kui ka hoonete komponente, hindab rendileandja eraldi iga komponendi liigitamist kapitali- või kasutusrendiks kooskõlas paragrahvidega 62–66 ja B53–B54. Selle kindlaksmääramisel, kas maakomponent on kasutus- või kapitalirent, on oluline kaalutlus see, et maal on tavaliselt piiramatult majanduslik eluiga.

B56 Mil iganes seda on vaja maa ja hoonete rendi liigitamiseks ja arvestamiseks, jaotab rendileandja rendimaksete miinimumsumma (kaasa arvatud kõik ühekordsed ettemaksed) maa- ja hoonete komponentide vahel proportsionaalselt renditava maa-komponendi ja hoonete komponendi rendiomandiõiguse vastavate õiglaste väärtustega rendi jõustumise päeval. Kui rendimakseid ei saa usaldusväärselt nende kahe komponendi vahel jaotada, liigitatakse kogu rent kapitalirendiks, välja arvatud juhul, kui mõlemad komponendid on selgelt kasutusrendid, mil kogu rent liigitatakse kasutusrendiks.

B57 Sellise maa ja hoonete rendi puhul, kus maakomponendi summa on rendi suhtes ebaoluline, võib rendileandja rendi liigitamisel käsitada maad ja hooneid ühe üksusena ning liigitada need kapitali- või kasutusrendiks kooskõlas paragrahvidega 62–66 ja B53–B54. Sellisel juhul loeb rendileandja hoonete majanduslikku eluiga kogu alusvara majanduslikuks elueaks.

Allrentide liigitamine

B58 Allrendi liigitamisel liigitab vaherendileandja allrendi kapitali- või kasutusrendiks järgmiselt:

- a) kui põhirent on lühiajaline rent, mida üksus kui rentnik on arvestanud vastavalt paragrahvile 6, liigitatakse allrent kasutusrendiks;
- b) muul juhul lähtutakse allrendi liigitamisel kasutamiseõiguse esemeks olevast varast, mis tuleneb põhirendist, mitte aga alusvarast (näiteks rendis olev materiaalse põhivara objekt).

▼ **M54***Lisa C***Jõustumiskuupäev ja üleminek**

Käesolev lisa on standardi lahutamatu osa ja tal on sama õiguslik jõud nagu standardi muudel osadel.

JÕUSTUMISKUUPÄEV

- C1 Üksus rakendab käesolevat standardit 1. jaanuaril 2019 või pärast seda algavate aruandeperioodide suhtes. Varasem rakendamine on lubatud üksustele, kes rakendavad käesoleva standardi esmase rakendamise kuupäeval või enne seda standardit IFRS 15 *Kliendilepingutest saadav tulu*. Kui üksus rakendab käesolevat standardit varem, avalikustab ta selle asjaolu.

▼ **M72**

- C1A 2020. aasta mais välja antud muudatusega *COVID-19ga seotud rendihinna alandamine* lisati paragrahvid 46A, 46B, 60A, C20A ja C20B. Rentnik rakendab kõnealust muudatust 1. juunil 2020 või pärast seda algavate aruandeperioodide suhtes. Lubatud on varasem kohaldamine, sealhulgas nendes finantsaruannetes, mille avaldamist ei ole 28. mai 2020. aasta seisuga heaks kiidetud.

▼ **M74**

- C1B 2020. aasta augustis välja antud dokumendiga „Viiteintressimäära reform – 2. etapp”, millega muudeti IFRS 9, IAS 39, IFRS 7, IFRS 4 ja IFRS 16, lisati paragrahvid 104–106 ja C20C–C20D. Üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2021 või pärast seda algavate aruandeperioodide suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab neid muudatusi varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

▼ **M76**

- C1C 2021. aasta märtsis välja antud muudatusega *COVID-19ga seotud rendihinna alandamine pärast 30. juunit 2021* muudeti paragrahvi 46B ja lisati paragrahvid C20BA–C20BC. Rentnik rakendab kõnealust muudatust 1. aprillil 2021 või pärast seda algavate aruandeperioodide suhtes. Lubatud on varasem rakendamine, sealhulgas nendes finantsaruannetes, mille avaldamist ei ole 31. märtsi 2021. aasta seisuga heaks kiidetud.

▼ **M54****ÜLEMINEK**

- C2 Paragrahvides C1–C19 esitatud nõuete täitmisel tähendab esmase rakendamise kuupäev selle aruandeperioodi algust, mil üksus rakendab esmakordselt käesolevat standardit.

Rendi mõiste

- C3 Praktilise abinõuna ei ole üksus kohustatud esmase rakendamise kuupäeval ümber hindama, kas lepingu puhul on tegemist rendilepinguga või kas see sisaldab rendisuhet. Selle asemel on üksusel lubatud

a) rakendada käesolevat standardit lepingutele, mis on varem tunnistatud rendilepinguteks vastavalt standardile IAS 17 *Rendid* ja IFRIC 4 *Kindlakstegemine, kas kokkulepe hõlmab renti*. Üksus kohaldab selliste rentide suhtes paragrahvides C5–C18 esitatud üleminekunõudeid;

b) mitte rakendada käesolevat standardit lepingutele, mida ei ole varem vastavalt standarditele IAS 17 ja IFRIC 4 tunnistatud rendisuhet sisaldavaks.

- C4 Kui üksus otsustab kasutada paragrahvis C3 esitatud praktilist abinõud, peab ta selle asjaolu avalikustama ning kasutama seda abinõud oma kõigi lepingute suhtes. Seega rakendab üksus paragrahvides 9–11 esitatud nõudeid üksnes esmase rakendamise kuupäeval või pärast seda sõlmitavate (või muudetavate) lepingute suhtes.

▼ **M54****Rentnikud**

- C5 Rentnik rakendab käesolevat standardit oma rentide suhtes
- a) tagasiulatuvalt iga eelneva aruandeperioodi kohta, mis on esitatud vastavalt standardile IAS 8 *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead* või
 - b) tagasiulatuvalt koos käesoleva standardi esmasest rakendamisest tuleneva kumulatiivse mõjuga, mida kajastatakse esmase rakendamise kuupäeval vastavalt paragrahvidele C7–C13.
- C6 Rentnik kohaldab paragrahvi C5 alusel tehtud valikut järjepidevalt oma kõigi rendilepingute suhtes, milles ta on rentnik.
- C7 Kui rentnik otsustab rakendada käesolevat standardit vastavalt paragrahvi C5 punktile b, ei arvesta rentnik võrdlusandmeid ümber. Selle asemel kajastab rentnik käesoleva standardi esmasest rakendamisest tuleneva kumulatiivse mõju jaotamata kasumi (või vajadusel omakapitali mõne muu komponendi) algsaldo korrigeerimisena esmase rakendamise kuupäeval.

Varem kasutusrendiks liigitatud rendid

- C8 Kui rentnik otsustab rakendada käesolevat standardit vastavalt paragrahvi C5 punktile b, peab rentnik
- a) kajastama esmase rakendamise kuupäeva seisuga kasutamisoiguse esemeks olevat vara nende rentide kohta, mis varem olid standardi IAS 17 kohaselt liigitatud kasutusrendiks. Rentnik mõõdab rendikohustist järelejäänud rendimaksete nüüdisväärtuses, mida diskonteeritakse rentniku alternatiivse laenuintressimääraga esmase rakendamise kuupäeval;
 - b) kajastama esmase rakendamise kuupäeva seisuga kasutamisoiguse esemeks olevat vara nende rentide puhul, mis varem olid standardi IAS 17 kohaselt liigitatud kasutusrendiks. Rentnik otsustab iga rendi puhul eraldi, kas kasutamisoiguse esemeks oleva vara väärtust hinnatakse
 - i) bilansilises väärtuses, nagu oleks standardit rakendatud alates rendiperioodi algusest, kuid diskonteerituna rentniku alternatiivse intressimääraga esmase rakendamise kuupäeval, või
 - ii) rendikohustisega võrdses summas, mida on korrigeeritud selle rendiga seotud ette makstud või akumulunud rendimaksetega, mida kajastatakse finantsseisundi aruandes vahetult enne esmase rakendamise kuupäeva;
 - c) rakendama standardit IAS 36 *Varade väärtuse langus* kasutamisoiguse esemeks oleva vara suhtes esmase rakendamise kuupäeval, välja arvatud juhul, kui rentnik kasutab paragrahvi C10 punktis b osutatud praktilist abinõud.
- C9 Olenemata paragrahvi C8 nõuetest, juhindub rentnik varem standardi IAS 17 kohaselt kasutusrendiks liigitatud rentide puhul järgmisest:
- a) üleminekukorrektsoone ei pea tegema rentide puhul, mille alusvara on väikese väärtusega (nagu on kirjeldatud paragrahvides B3–B8) ja mida arvestatakse vastavalt paragrahvile 6. Rentnik rakendab kõnealuste rentide kajastamiseks käesolevat standardit alates esmase rakendamise kuupäevast;
 - b) üleminekukorrektsoone ei pea tegema rentide puhul, mida varem on arvestatud kinnisvarainvesteeringuna, kasutades standardis IAS 40 *Kinnisvarainvesteeringud* esitatud õiglase väärtuse mudelit. Rentnik rakendab kõnealuste rentidega seotud kasutamisoiguse esemeks oleva vara ja rendikohustise kajastamiseks standardit IAS 40 ja käesolevat standardit alates esmase rakendamise kuupäevast;

▼ M54

- c) esmase rakendamise kuupäeval mõõdetakse õiglases väärtuses kasutamisoiguse esemeks olevat vara nende rentide puhul, mida varem arvestati standardi IAS 17 kohaselt kasutusrendina ning mida alates esmase rakendamise kuupäevast arvestatakse kinnisvarainvesteeringuna, kasutades standardis IAS 40 esitatud õiglase väärtuse mudelit. Rentnik rakendab kõnealuste rentidega seotud kasutamisoiguse esemeks oleva vara ja rendikohustise kajastamiseks standardit IAS 40 ja käesolevat standardit alates esmase rakendamise kuupäevast.

C10 Rentnik võib kasutada üht või mitut järgmistest praktilistest abinõudest, kui ta rakendab käesolevat standardit tagasiulatuvalt vastavalt paragrahvi C5 punktile b varem IAS 17 kohaselt kasutusrendiks liigitatud rentide suhtes. Rentnikul on lubatud rakendada kõnealuseid praktilisi abinõusid iga rendi suhtes eraldi:

- a) rentnik võib rakendada ühtset diskontomäära rendiportfellile, mille rendid on piisavalt sarnaste tunnustega (näiteks sarnane järelejäänud rendiperiood, sarnane alusvara liik, sarnane majanduskeskkond);
- b) väärtuse languse analüüsi tegemise asemel võib rentnik vahetult enne esmase rakendamise kuupäeva tugineda standardi IAS 37 *Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad* kohaselt esitatud hinnangule rendilepingute kahjulikkuse kohta. Kui rentnik otsustab kasutada seda praktilist abinõud, peab rentnik korrigeerima kasutamisoiguse esemeks oleva vara väärtust esmase rakendamise kuupäeval kahjulike rendilepingute eraldise summa võrra, mida on finantsseisundi aruandes kajastatud vahetult enne esmase rakendamise kuupäeva;
- c) rentnik võib otsustada, et ta ei rakenda paragrahvis C8 esitatud nõudeid rentide suhtes, mille rendiperiood lõpeb 12 kuu jooksul alates esmase rakendamise kuupäevast. Sellisel juhul rentnik
 - i) kajastab kõnealuseid rente sarnaselt lühiajaliste rendilepingutega, nagu on kirjeldatud paragrahvis 6 ja
 - ii) lisab nende rentidega seotud kulu lühiajalise rendi kulule, mis avaldatakse selle aruandeperioodi kohta, mille sisse jääb esmase rakendamise kuupäev;
- d) rentnik võib esmase rakendamise kuupäeval kasutamisoiguse esemeks oleva vara väärtust hinnates arvestamata jätta esmased otsekulutused;
- e) rentnik võib kasutada tagantjärele tarkust, tehes seda näiteks rendiperioodi kindlaksmääramiseks juhul, kui leping sisaldab rendi pikendamise või tühistamise õigust.

Varem kapitalirendiks liigitatud rendid

C11 Kui rentnik otsustab rakendada käesolevat standardit vastavalt paragrahvi C5 punktile b selliste rentide suhtes, mis liigitati IAS 17 kohaselt kapitalirendiks, on kasutamisoiguse esemeks oleva vara bilansiline väärtus ja rendikohustis esmase rakendamise kuupäeva seisuga sama, mis standardi IAS 17 kohaselt mõõdetud rendivara bilansiline väärtus ja rendikohustis vahetult enne nimetatud kuupäeva. Selliste rentide puhul kajastab rentnik kasutamisoiguse esemeks olevat vara ja rendikohustist käesoleva standardi kohaselt alates esmase rakendamise kuupäevast.

▼ **M54****Avalikustamine**

C12 Kui rentnik otsustab rakendada käesolevat standardit vastavalt paragrahvi C5 punktile b, peab rentnik avaldama IAS 8 paragrahvi 28 kohaselt nõutava teabe esmase rakendamise kohta, välja arvatud IAS 8 paragrahvi 28 punktis f osutatud teave. IAS 8 paragrahvi 28 punktis f osutatud teabe asemel avaldab rentnik

a) rentniku alternatiivse laenuintressimäära kaalutud keskmise väärtuse, mida rakendatakse esmase rakendamise kuupäeval finantsseisundi aruandes kajastatud rendikohustiste suhtes, ja

b) selgituse järgmiste väärtuste võimaliku erinevuse kohta:

i) IAS 17 kohaselt avalikustatud kasutusrendiga seotud kohustused vahetult esmase rakendamise kuupäevale eelnenud aruandeperioodi lõpus; kohustused on diskonteeritud alternatiivse laenuintressimääraga esmase rakendamise kuupäeval vastavalt paragrahvi C8 punktile a ja

ii) esmase rakendamise kuupäeval finantsseisundi aruandes kajastatud rendikohustised.

C13 Kui rentnik kasutab ühte või mitut paragrahvis C10 nimetatud praktikat abinõud, peab ta selle asjaolu avalikustama.

Rendileandjad

C14 Rendileandja ei pea üleminekukorrektsoone tegema rendilepingute puhul, milles ta on rendileandja, ning rakendab kõnealuste rentide kajastamiseks käesolevat standardit alates esmase rakendamise kuupäevast, välja arvatud paragrahvis C15 kirjeldatud juhtudel.

C15 Vaherendileandja

a) hindab ümber IAS 17 kohaselt kasutusrendiks liigitatud allrendid, mis esmase rakendamise kuupäeval veel kestavad, et teha iga allrendi kohta kindlaks, kas see tuleks käesoleva standardi rakendamisel liigitada kasutus- või kapitalirendiks. Vaherendileandja esitab kõnealuse hinnangu esmase rakendamise kuupäeval, võttes aluseks põhirendi ja allrendi järelejäänud lepingutingimused selle kuupäeva seisuga;

b) IAS 17 kohaselt kasutusrendiks, aga käesoleva standardi kohaselt kapitalirendiks liigitatud allrentide puhul kajastatakse allrenti uue kapitalirendina, mis jõustus esmase rakendamise kuupäeval.

Enne esmase rakendamise kuupäeva tehtud müügi- ja tagasirenditehingud

C16 Üksus ei hinda ümber enne esmase rakendamise kuupäeva tehtud müügi- ja tagasirenditehinguid, et teha kindlaks, kas alusvara üleandmine vastab IFRS 15 tingimustele, mis võimaldaksid seda arvestada müügina.

C17 Kui müügi- ja tagasirenditehingut on IAS 17 kohaselt arvestatud müügi ja kapitalirendina, siis müüja-rentnik

a) kajastab tagasirenti samuti, nagu ta kajastab kõiki muid esmase rakendamise kuupäeval kehtivaid kapitalirente ja

b) jätkab müügitulu amortiseerimist rendiperioodi jooksul.

▼ M54

C18 Kui müügi- ja tagasirenditehingut on IAS 17 kohaselt arvestatud müügi ja kasutusrendina, siis müüja-rentnik

a) arvestab tagasirenti samuti, nagu ta arvestab kõiki muid esmase rakendamise kuupäeval kehtivaid kasutusrente, ja

b) korrigeerib kasutamissoiguse esemeks oleva tagasirenditud vara väärtust tulevaste perioodide tulu või kuluga, mis on seotud finantsseisundi aruandes vahetult enne esmase rakendamise kuupäeva kajastatud turutingimustest erinevate tingimustega.

Varem seoses äriühendustega kajastatud summad

C19 Kui rentnik kajastas varem äriühenduse osana saadud soodsate või ebasoodsate kasutusrendi tingimustega seotud vara või kohustist standardi IFRS 3 *Äriühendused* kohaselt, peab rentnik selle vara või kohustise kajastamise lõpetama ning korrigeerima kasutamissoiguse esemeks oleva vara bilansilist väärtust esmase rakendamise kuupäeval vastava summa võrra.

Viited standardile IFRS 9

C20 Kui üksus rakendab käesolevat standardit, kuid ei rakenda veel standardit IFRS 9 *Finantsinstrumendid*, käsitletakse käesoleva standardi iga viidet standardile IFRS 9 viitena standardile IAS 39 *Finantsinstrumendid: kajastamine ja mõõtmine*.

▼ M72**COVID-19ga seotud rendihinna alandused rentnikele**

C20A Rentnik kohaldab muudatust *COVID-19ga seotud rendihinna alandamine* (vt paragrahv C1A) tagasiulatuvalt, kajastades kõnealuse muudatuse algse kohaldamise kumulatiivse mõju jaotamata kasumi (või kui see on asjakohane, omakapitali mõne muu komponendi) algsaldo korrigeerimisena selle aruandeaasta alguses, mille kestel rentnik esimest korda muudatust kohaldab.

C20B Aruandeperioodil, mille kestel rentnik kohaldab esimest korda muudatust *COVID-19ga seotud rendihinna alandamine*, ei kehti rentniku suhtes nõue avaldada IAS 8 paragrahvi 28 punktis f nõutud teave.

▼ M76

C20BA Rentnik rakendab muudatust *COVID-19ga seotud rendihinna alandamine pärast 30. juunit 2021* (vt paragrahv C1C) tagasiulatuvalt, kajastades kõnealuse muudatuse algse rakendamise kumulatiivse mõju jaotamata kasumi (või kui see on asjakohane, omakapitali mõne muu komponendi) algsaldo korrigeerimisena selle aruandeaasta alguses, mille kestel rentnik esimest korda muudatust rakendab.

C20BB Aruandeperioodil, mil rentnik rakendab esimest korda muudatust *COVID-19ga seotud rendihinna alandamine pärast 30. juunit 2021*, ei pea rentnik avalikustama IAS 8 paragrahvi 28 punktis f nõutud teavet.

C20BC Käesoleva standardi paragrahvi 2 rakendamisel rakendab rentnik paragrahvi 46A kohast praktilist abinõud järjepidevalt sarnaste omadustega ja sarnastes tingimustes kõlblike lepingute suhtes, olenemata sellest, kas leping muutus praktilise abinõu seisukohast kõlblikuks tulenevalt sellest, et rentnik rakendas muudatust *COVID-19ga seotud rendihinna alandamine* (vt paragrahv C1A) või muudatust *COVID-19ga seotud rendihinna alandamine pärast 30. juunit 2021* (vt paragrahv C1C).

▼ **M74****Viiteintressimäära reform – 2. etapp**

- C20C Üksus rakendab neid muudatusi tagasiulatuvalt kooskõlas IAS 8-ga, v.a paragrahvis C20D sätestatud juhtudel.
- C20D Üksus ei pea muudatuste rakendamise kajastamiseks eelnevaid perioode korrigeerima. Üksus võib varasemaid perioode korrigeerida üksnes siis, kui see on võimalik ilma tagantjärele tarkust kasutamata. Kui üksus ei korrigeeri eelnevaid perioode, kajastab üksus varasema bilansilise jääkmaksumuse ja nende muudatuste esmase rakendamise kuupäeva sisaldava aruandeaasta alguse seisuga bilansilise jääkmaksumuse vahe jaotamata kasumi (või vajaduse korral omakapitali mõne muu komponendi) algsaldos selle aruandeaasta kohta, mille sisse jääb nende muudatuste esmase rakendamise kuupäev.

▼ **M54****TEISTE STANDARDITE KEHTETUKS TUNNISTAMINE**

- C21 Käesoleva standardiga asendatakse järgmised standardid ja tõlgendused:
- a) IAS 17 *Rendid*;
 - b) IFRIC 4 *Kindlakstegemine, kas kokkulepe hõlmab renti*;
 - c) SIC-15 *Kasutusrent – stiimulid* ja
 - d) SIC 27 *Juriidiliselt rendilepingutena vormistatud tehingute sisu hindamine*.

Lisa D

Teiste standardite muudatused

Käesolevas lisas esitatakse teistes standardites tehtavad muudatused, mis on tingitud käesoleva standardi väljaandmisest Rahvusvaheliste Raamatupidamissandardite Nõukogu poolt. Üksus rakendab muudatusi 1. jaanuaril 2019 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Kui üksus rakendab seda standardit varasema perioodi suhtes, rakendatakse käesolevaid muudatusi ka selle varasema perioodi suhtes.

Üksusel ei ole lubatud rakendada standardit IFRS 16 enne, kui ta rakendab standardit IFRS 15 Kliendilepingutest saadav müügitulu (vt paragrahv C1).

Seega esitatakse 1. jaanuaril 2016 kehtinud standardite muudatused käesolevas lisas nende standardite 1. jaanuaril 2016 kehtinud teksti põhjal, mida on muudetud IFRS 15-ga. Käesolevas lisas esitatud nende standardite tekst ei sisalda muid muudatusi, mis ei kehtinud 1. jaanuaril 2016.

1. jaanuaril 2016 mittekehtinud standardite muudatused esitatakse käesolevas lisas nende standardite esmase avaldatud teksti põhjal, mida on muudetud IFRS 15-ga. Käesolevas lisas esitatud nende standardite tekst ei sisalda muid muudatusi, mis ei kehtinud 1. jaanuaril 2016.

▼B**TÖLGENDUS IFRIC 1*****Muutused olemasolevates eemaldamis-, taastamis- ning sarnastes kohustistes*****VIITED****▼M54**

— IAS 1 Finantsaruannete esitamine (parandatud 2007)

▼B

— IAS 8 „Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead”

— IAS 16 „Materiaalsed põhivarad” (parandatud 2003)

— IAS 23 „Laenukasutuse kulutused”

— IAS 36 „Vara väärtuse langus” (parandatud 2004)

— IAS 37 „Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad”

▼M54

— IFRS 16 *Rendiarvestus*

▼B**TAUST**

1 Paljudel (majandus)üksustel on kohustus materiaalse põhivara objekte demonteerida, eemaldada ning taastada. Käesolevas tõlgenduses on kõnealused kohustused nimetatud „eemaldamis-, taastamis- ning sarnasteks kohustisteks”. IAS 16 kohaselt sisaldab materiaalse põhivara objekti maksumus selle demonteerimise ja eemaldamise ning asukoha taastamise maksumuse esialgset hinnangut, kusjuures kohustus tekib (majandus)üksuse jaoks kas siis, kui objekt on omandatud või selle tagajärjel, et objekti on konkreetse perioodi vältel kasutatud muudel eesmärkidel kui varude tootmiseks sellel perioodil. IAS 37 sisaldab nõudeid selle kohta, kuidas mõõta eemaldamis-, taastamis- ning sarnaseid kohustisi. Käesolev tõlgendus annab juhtnööre selle kohta, kuidas kajastada mõju, mis on seotud olemasolevate eemaldamis-, taastamis- ning sarnaste kohustiste mõõtmisest tulenevate muutustega.

RAKENDUSALA**▼M54**

2 Käesolevat tõlgendust rakendatakse kõigi olemasolevate eemaldamis-, taastamis- ning sarnaste kohustiste muutuste osas eeldusel, et need kohustised on:

a) kajastatud materiaalse põhivara objekti maksumuse osana kooskõlas IAS 16-ga või kasutamiseõiguse esemeks oleva vara maksumuse osana kooskõlas IFRS 16-ga ja

▼B

b) kajastatud kohustisena kooskõlas IAS 37-ga.

Eemaldamis-, taastamis- ning sarnane kohustus võib eksisteerida näiteks tehase eemaldamiseks, keskkonnakahjustuse likvideerimiseks hankivas tööstuses või seadmete eemaldamiseks.

KÜSIMUS

3 Käesolev tõlgendus käsitleb seda, kuidas tuleks kajastada järgmiste sündmuste, mis muudavad eksisteerivate eemaldamis-, taastamis- ning sarnaste kohustiste mõõtmistulemust, mõju:

▼ B

- a) muutused tõenäolises majanduslikku kasu sisaldavate ressursside vähenemises (näiteks rahavoos) kõnealuse kohustuse täitmisel;
- b) muutused IAS 37 paragrahvis 47 määratletud turu-põhises diskontomääras (see hõlmab muutusi raha hetkeväärtuses ja kohustise spetsiifilistes riskides) ja
- c) suurenemine, mis peegeldab aja möödumist (samuti diskonto tühistamist).

KONSENSUS

- 4 Muutused eksisteerivate eemaldamis-, taastamis- ning sarnastes kohustistes, mis on tingitud kas ajastuse või kohustuse täitmiseks vajaliku majanduslikku kasu väljendavate ressursside vähenemisest või diskontomäära muutusest, tuleb arvestada kooskõlas järgnevate paragrahvidega 5–7.
- 5 Kui seonduva vara kajastamisel on kasutatud soetusmaksumuse meetodit:
- a) võttes arvesse punkti b) tuleb muutused kohustises liita või maha arvata seonduva vara soetusmaksumusest aruandeperioodil;
 - b) summa, mis arvatakse maha vara soetusmaksumusest, ei tohi ületada tema ►**M5** finantsseisundi aruandelist ◄ (jääk)maksumust. Kui kohustise vähendamine ületab vara ►**M5** finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumuse, tuleb ülejääk kohe kajastada ►**M5** koondkasumi aruandes ◄;
 - c) kui korrigeerimise tulemusena vara maksumus suureneb, kaalub (majandus)üksus, kas võib tegemist olla indikatsiooniga, et vara uus ►**M5** finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus ei ole täies mahus kaetav. Kui selline indikatsioon on olemas, kontrollib (majandus)üksus vara väärtuse langust hinnates selle kaetavat väärtust ning kajastama kahjumi väärtuse langusest kooskõlas IAS 36-ga.
- 6 Kui seonduva vara kajastamisel on kasutatud ümberhindluse mudelit:
- a) muutused kohustises muudavad selle vara osas eelnevalt kajastatud ümberhindluse reservi suurenemist või vähenemist järgmiselt:
 - M5** i) kohustise vähenemist (vastavalt punktile b) kajastatakse muus koondkasumis ja suurenemist omakapitalis ümberhindluse reservis, ◄ välja arvatud ulatuses, mis tühistab selle vara osas eelnevalt ►**M5** koondkasumi aruandes ◄ kajastatud ümberhindamisest tuleneva väärtuse vähenemise, mis tuleb kajastada ►**M5** koondkasumi aruandes ◄;
 - M5** ii) kohustise suurenemist kajastatakse kasumis või kahjumis, välja arvatud ulatuses, mis vastab konkreetse vara osas eksisteeriva ümberhindamisest tuleneva väärtuse suurenemisele, ja mis kajastatakse otse omakapitalis kajastatud ümberhindluse reservi vähendamiseks; ◄
 - b) juhul kui kohustise vähenemine ületab vara ►**M5** finantsseisundi aruandelist ◄ (jääk)maksumust, mis oleks varal olnud siis, kui seda oleks kajastatud soetusmaksumuse meetodil, kajastatakse ületav osa kohe ►**M5** koondkasumi aruandes ◄;

▼B

- c) muutus kohustises on indikaatoriks, et vara tuleks ümber hinnata tagamaks, et ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus ei erine oluliselt sellest, mis oleks varal ►M5 aruandeperioodi lõpus ◄ õiglast väärtust kasutades. ►M5 Kõik sellised ümberhindlused võetakse arvesse määratlemaks kasumis või kahjumis või muus koondkasumis kajastatud summasid punkti a põhjal. Kui ümberhindamine on vajalik, hinnatakse ümber kõik seda liiki varad; ◄

▼M5

- d) IAS 1-s nõutakse koondkasumi aruandes kõikide muude koondkasumite iga komponendi avalikustamist. Sellest nõudest kinni pidades tuuakse välja ja avalikustatakse eraldi kohustise muutusest tulenev muutus ümberhindluse reservis.

▼B

- 7 Vara korrigeeritud amortiseeritav maksumus amortiseeritakse vara kasuliku eluea jooksul. Seega tuleb seonduva vara kasuliku eluea lõppedes kõik hilisemad muutused kohustises kajastada nende ilmne-misel ►M5 koondkasumi aruandes ◄. See kehtib nii soetusmaksu-muse meetodi kui ka ümberhindluse mudeli puhul.

▼M1

- 8 Perioodilist diskonto amortiseerimist tuleb tekkepõhiselt kajastada finantskuluna ►M5 koondkasumi aruandes ◄. Kapitaliseerimine vastavalt standardile IAS 23 ei ole lubatud.

▼B**JÕUSTUMISKUUPÄEV**

- 9 (Majandus)üksus rakendab käesolevat tõlgendust 1. septembrist 2004 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on soovitatav. Kui (majandus)üksus rakendab tõlgendust enne 1. septem-brit 2004 algava perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

▼M5

- 9A IAS 1-ga (parandatud 2007) muudeti kõikides IFRSides kasutatud terminoloogiat. Lisaks muudeti sellega paragrahv 6. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi aruandeaastatele, mis algavad 1. jaanuaril 2009 või hiljem. Kui (majandus)üksus rakendab IAS 1 (parandatud 2007) varasemale perioodile, rakenduvad need muudatused ka sellele varasemale perioodile.

▼M54

- 9B 2016. aasta jaanuaris välja antud IFRS 16-ga muudeti paragrahvi 2. Üksus rakendab seda muudatust siis, kui ta rakendab IFRS 16.

▼B**ÜLEMINEK**

- 10 Arvestusmeetodite muutused kajastatakse kooskõlas IAS 8-ga „Arves-tuspõhimõtted, arvestushinnangute muutused ja vead nõuetega”⁽¹⁾.

⁽¹⁾ Kui (majandus)üksus rakendab käesolevat tõlgendust perioodi suhtes, mis algab enne 1. jaanuari 2005, järgib (majandus)üksus IAS 8 varasemat versiooni, mis kandis nimetust *Perioodi puhaskasum või -kahjum, rängad vead ja muutused arvestusmeetodites*, nõudeid, välja arvatud juhul, kui (majandus)üksus on varasemal perioodil rakendanud selle standardi muudetud versiooni.

▼ B**TÖLGENDUS IFRIC 2***Liikmete osad ühistulistes (majandus)üksustes ja sarnased instrumendid***VIITED**

— IAS 32 „Finantsinstrumendid: esitamine” (parandatud 2003) ⁽¹⁾

▼ M53

— IFRS 9-le *Finantsinstrumendid*

▼ M33

— IFRS 13 *Õiglase väärtuse määrtamine*

▼ B**TAUST**

- 1 Ühistud ja muud sarnased (majandus)üksused on moodustatud isikute rühmade poolt, et rahuldada ühiseid majanduslikke või sotsiaalseid vajadusi. Siseriiklikud seadused defineerivad tavaliselt ühistut ühenduseks, mis püüab kaasa aidata oma liikmete majanduslikule edenemisele ühise äritegevuse kaudu (omaabi põhimõte). Liikmete osalust ühistus kutsutakse sageli liikmete osadeks või muuks selliseks ja käesolevas tekstis nimetatakse neid edaspidi „liikmete osadeks”.
- 2 IAS 32 kehtestab põhimõtted finantsinstrumentide liigitamiseks finantskohustisteks või omakapitaliks. Muu hulgas rakendatakse neid põhimõtteid tagasimüüdavate instrumentide, mis võimaldavad instrumendi valdajal neid emitteerijale raha või muude finantsinstrumentide eest tagasi müüa, liigitamisel. Nimetatud põhimõtteid on keeruline rakendada liikmete osadele ühistulistes (majandus)üksustes ja sarnastele instrumentidele. Mõned rahvusvaheliste raamatupidamisstandardite nõukogu liikmed on palunud abi, et mõista, kuidas rakendatakse IAS 32 põhimõtteid liikmete osadele ja sarnastele instrumentidele, millel on teatud tunnused, ja asjaolude kohta, mil sellised tunnused mõjutavad liigitamist kohustisteks või omakapitaliks.

RAKENDUSALA

- 3 Käesolevat tõlgendust rakendatakse IAS 32 rakendusallasse kuuluvate finantsinstrumentide suhtes, sealhulgas ühistuliste (majandus)üksuste liikmetele emitteeritud finantsinstrumentide suhtes, mis tõendavad liikmete osalust (majandus)üksuses. Käesolevat tõlgendust ei rakendata finantsinstrumentide suhtes, mida arveldatakse või saab arveldada (majandus)üksuse enda omakapitaliinstrumentiga.

PÕHIKÜSIMUS

- 4 Paljudel finantsinstrumentidel, sealhulgas liikmete osadel on omakapitali tunnused, kaasa arvatud hääleõigus ja õigus osaleda dividendide väljamaksmisel. Mõned finantsinstrumendid annavad valdajale õiguse nõuda tagasiosmist raha või muu finantsvara eest, kuid võivad sisaldada piiranguid finantsinstrumentide tagasiosmise teostamise suhtes. Kuidas tuleks neid tagasiosmise tingimusi hinnata otsustamisel, kas finantsinstrumendid tuleks liigitada kohustisteks või omakapitaliks?

⁽¹⁾ ► **M6** 2005. aasta augustis muudeti IAS 32 nimetust ja uus nimetus on IAS 32 *Finantsinstrumendid: esitamine*. 2008. aasta veebruaris muutis IASB IAS 32 ja nõudis, et kõik instrumendid, millel on IAS 32 paragrahvides 16A ja 16B või paragrahvides 16C ja 16D esitatud tunnused ja mis vastavad nimetatud paragrahvides sätestatud tingimustele, liigitataks omakapitaliks. ◀

▼B

KONSENSUS

- 5 Finantsinstrumentide (sealhulgas ühistuliste (majandus)üksuste liikmete osade) valdaja lepingupõhised õigused taotleda tagasiostmist ei põhjusta iseenesest finantsinstrumentide liigitamist finantskohustiseks. Pigem peab (majandus)üksus kaaluma kõiki finantsinstrumentidega seotud tingimusi, otsustamaks, kas liigitada seda finantskohustiseks või omakapitaliks. Need tingimused sisaldavad liigitamise kuupäeval kehtivaid asjakohaseid kohalikke seadusi, järelevalveorganit ja (majandus)üksuse põhikirja, kuid ei sisalda nende seaduste, järelevalveorgani ja põhikirja eeldatavaid tulevasi muudatusi.

▼M6

- 6 Liikmete osad, mida liigitatakse omakapitaliks, kui liikmetel ei oleks õigust nõuda nende lunastamist, on omakapital, kui esineb ükskõik kumb paragrahvides 7 ja 8 kirjeldatud tingimustest või liikmete osadel on kõik IAS 32 paragrahvides 16A ja 16B või paragrahvides 16C ja 16D esitatud tunnused ja need vastavad nimetatud paragrahvides sätestatud tingimustele. Nõudmiseni hoiused, sealhulgas jooksevkontod, hoiukontod ja sarnased lepingud, mis tekivad liikmete tegutsemisel klientidena, on (majandus)üksuse finantskohustised.

▼B

- 7 Liikmete osad on omakapital, kui (majandus)üksusel on tingimusteta õigus keelduda liikmete osade tagasiostmisest.
- 8 Kohalik seadus, järelevalveorgan või (majandus)üksuse põhikiri võib kehtestada liikmete osade tagasiostmisele erinevat liiki keelde, näiteks tingimusteta keelde või likviidsuse kriteeriumidel põhinevaid keelde. Kui tagasiostmine on tingimusteta keelatud kohaliku seaduse, järelevalveorgani või (majandus)üksuse põhikirjaga, on liikmete osad omakapital. Kuid kohaliku seaduse, järelevalveorgani või (majandus)üksuse põhikirja sätted, mis keelavad tagasiostmise ainult teatud tingimuste, näiteks likviidsuspiirangute, täitmise (või mittetäitmise) korral, ei tähenda veel, et liikmete osad on omakapital.

▼M6

- 9 Tingimusteta keeld võib olla absoluutne selles mõttes, et kõik lunastamised on keelatud. Tingimusteta keeld võib olla osaline selles mõttes, et see keelab liikmete osade lunastamise, kui lunastamine põhjustaks liikmete osade arvu või liikmete osade arvelt sissemakstud omakapitali summa langemise allapoole teatud taset. Liikmete osad, mis ei kuulu lunastamiskeelu alla, on kohustised, välja arvatud juhul, kui (majandus)üksusel ei ole tingimusteta õigust keelduda lunastamisest paragrahvi 7 kohaselt või liikmete osadel on kõik tunnused ja need vastavad IAS 32 paragrahvides 16A ja 16B või paragrahvides 16C ja 16D esitatud tingimustele. Mõningatel juhtudel võib osade arv või sissemakstud omakapitali summa, mille suhtes kehtib lunastamiskeeld, aja jooksul muutuda. Selline lunastamiskeelu muutus tingib finantskohustiste ja omakapitali vahelise ümberliigitamise.

▼B

- 10 Esmasel kajastamisel kajastab (majandus)üksus oma tagasiostetavat finantskohustist õiglasel väärtuses. Liikmete tagasiostmise tunnusega osade puhul kajastab (majandus)üksus tagasiostetava finantskohustise õiglasel väärtuse mitte madalamana maksimumsummast, mis kuulub tasumisele tema põhikirja või rakendatava seaduse tagasiostmise sätete kohaselt, diskonteerituna alates esimesest päevast, mil selle summa tasumist võidakse nõuda (vt näide 3).

▼ M36

- 11 Vastavalt IAS 32 paragrahvile 35 kajastatakse omakapitaliinstrumentide jaotamine omanikele otse omakapitalis. Finantskohustiseks liigitatud finantsinstrumentidega seotud intressid, dividendid ja muud tasud kajastatakse kuluna sõltumata sellest, kas neid makstud summased nimetatakse juriidiliselt dividendideks, intressiks või muul viisil.

▼ B

- 12 Konsensuse lahutamatuks osaks olevas lisas esitatakse näiteid käesoleva konsensuse rakendamise kohta.

AVALIKUSTAMINE

- 13 Kui tagasiostmise keelu muutus tingib finantskohustiste ja omakapitali vahelise ülekande, siis avalikustab (majandus)üksus eraldi ülekande summa, aja ja põhjuse.

JÕUSTUMISKUUPÄEV

- 14 Käesoleva tõlgenduse jõustumiskuupäev ja ü leminekunõuded on samad kui IAS 32 (parandatud 2003) puhul. (Majandus)ü ksus rakendab käesolevat tõlgendust 1. jaanuaril 2005 või hiljem algavate aruandeperioodide suhtes. Kui (majandus)ü ksus rakendab seda tõlgendust enne 1. jaanuari 2005 algava perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu. Käesolevat tõlgendust rakendatakse tagasiulatuvalt.

▼ M6

- 14A (Majandus)üksus rakendab paragrahvide 6, 9, A1 ja A12 muudatusi 1. jaanuaril 2009 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Kui (majandus)üksus rakendab 2008. aasta veebruaris välja antud (*Tagasi*)müüdavad finantsinstrumendid ja likvideerimisel tekkivad kohustused (IAS 32 ja IAS 1 muudatused) varasema perioodi suhtes, rakendatakse paragrahvide 6, 9, A1 ja A12 muudatusi ka selle varasema perioodi suhtes.

▼ M33

- 16 IFRS 13-ga, välja antud mais 2011, muudeti lõige A8. (Majandus)üksus rakendab seda muudatust siis, kui ta rakendab IFRS 13.

▼ M36

- 17 Dokumendiga *Iga-aastased parandused ajavahemikuks 2009–2011*, välja antud mais 2012, muudeti paragrahv 11. (Majandus)üksus rakendab seda muudatust kooskõlas IAS 8-ga *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead* tagasiulatuvalt 1. jaanuaril 2013 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Kui (majandus)üksus rakendab kõnealust IAS 32 muudatust dokumendi *Iga-aastased parandused ajavahemikuks 2009–2011* (välja antud mais 2012) osana varasema perioodi suhtes, rakendatakse kõnealuse varasema perioodi suhtes paragrahvi 11 muudatust.

▼ M53

- 19 IFRS 9-ga, välja antud 2014. aasta juulis, muudeti paragrahve A8 ja A10 ning jäeti välja paragrahvid 15 ja 18. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 9.

▼ B

Lisa

Näited konsensuse rakendamise kohta

Käesolev lisa on Tõlgenduse lahutamatu osa.

▼ M6

- A1 Käesolevas lisas esitatakse seitse näidet IFRIC konsensuse rakendamise kohta. Need näited ei kujuta endast ammendavat loetelu; muud faktide variatsioonid on võimalikud. Iga näite puhul eeldatakse, et ei ole muid tingimusi peale näite faktides esitatute, mis nõuaksid finantsinstrumendi liigitamist finantskohustiseks ja et finantsinstrumendil ei ole kõiki tunnuseid või see ei vasta IAS 32 paragrahvides 16A ja 16B või paragrahvides 16C ja 16D esitatud tingimustele.

▼B**TINGIMUSTETA ÕIGUS KEELDUDA TAGASIOSTMISEST (paragrahv 7)****Näide 1***Faktid*

- A2 (Majandus)üksuse põhikirjas sätestatakse, et tagasiostmine on ainuüksi (majandus)üksuse otsustada. Põhikiri ei näe ette selle õiguse edasist täpsustamist ega piiramist. Oma varasemas tegevuses ei ole (majandus)üksus mitte kunagi keeldunud oma liikmete osade tagasiostmisest, kuigi valitsemisorganil on õigus seda teha.

Liigitus

- A3 (Majandus)üksusel on tingimusteta õigus keelduda tagasiostmisest ja liikmete osad on omakapital. IAS 32-s kehtestatakse liigitamise põhimõtted, mis põhinevad finantsinstrumendi tingimustel ja sätestatakse, et varem tehtud mittekohustuslikud maksed või kavatsus neid teha ei tingi kohustiseks liigitamist. IAS 32 paragrahvis AG26 sätestatakse:

Kui eelisaktsiad on mittetagasiostetavad, on asjakohane liigitus sõltuv teistest nendega seotud õigustest. Liigitus põhineb lepingujärgse kokkuleppe sisu hindamisel ja finantskohustise ning omakapitaliinstrumendi mõistetil. Kui väljamaksed kumulatiivsete või mittekumulatiivsete eelisaktside omanikele on emitendi otsustada, on aktsiad omakapitaliinstrumendid. Eelisaktia liigitust omakapitaliinstrumendiks või finantskohustiseks ei mõjuta näiteks järgmised asjaolud:

- a) minevikus tehtud väljamaksed;
- b) kavatsus teha tulevikus väljamakseid;
- c) võimalik negatiivne mõju emitendi lihtaktside hinnale juhul, kui väljamakseid ei tehta (kuna lihtaktside dividendide makseid piiratakse juhul, kui eelisaktsidele ei maksta dividende);
- d) emitendi reservide maht;
- e) emitendi ootused perioodi kasumi või kahjumi suhtes või
- f) emitendi võimelisus või võimetus perioodi kasumi või kahjumi suurus mõjutada.

Näide 2*Faktid*

- A4 (Majandus)üksuse põhikirjas sätestatakse, et tagasiostmine on ainuüksi (majandus)üksuse otsustada. Kuid põhikirjas sätestatakse ka, et tagasiostmise heakskiitmine toimub automaatselt, välja arvatud juhul, kui (majandus)üksus ei suuda teha väljamakseid, rikkumata sealjuures kohalikke likviidsust või reserve käsitlevaid määruseid.

Liigitus

- A5 (Majandus)üksusel ei ole tingimusteta õigust keelduda tagasiostmisest ja liikmete osad on finantskohustis. Eespool kirjeldatud piirangud põhinevad (majandus)üksuse suutlikkusel arveldada oma kohustist. Need piiravad tagasiostmist ainult siis, kui likviidsuse või reservi nõuded ei ole täidetud ja ka sel juhul ainult seni, kuni need on täidetud. Seetõttu IAS 32-s kehtestatud põhimõtete kohaselt ei tingi need finantsinstrumendi liigitamist omakapitaliks. IAS 32 paragrahvis AG25 sätestatakse:

▼B

Eelisaktsiaid saab emitteerida mitmesuguste õigustega. Määramisel, kas eelisaktsia on finantskohustus või omakapitaliinstrument, hindab emitent aktsiaga seotud õigusi, et määrata kindlaks kas tas esineb finantskohustise põhilisi tunnusomadusi. Näiteks sisaldab eelisaktsia, mis määrab lunastamise kindlal kuupäeval või annab aktsiaomanikule selle müügi optiooni, finantskohustist, sest emitendil on kohustus anda aktsia finantsvara aktsiaomanikule. *Emitendi võimalik suutmatuse täita kohustust eelisaktsia tagasiostmiseks, kas rahaliste vahendite nappuse, seaduse nõuete või ebapiisava kasumi või reservide tõttu, ei tühistata seda kohustust.* [Rõhuasetus lisatud]

TAGASIOSTMISE KEELUD (paragrahvid 8 ja 9)

Näide 3*Faktid*

A6 Ühistuline (majandus)üksus on varem erinevatel kuupäevadel ja erinevates summas emiteerinud oma liikmetele osasid järgmiselt:

a) 1. jaanuaril 20X1 100 000 osa, igaüks väärtusega 10 valuutaühikut (VÜ) (1 000 000 VÜ-d);

b) 1. jaanuaril 20X2 100 000 osa, igaüks väärtusega 20 VÜ-d (veel 2 000 000 VÜ-d, nii et väljalastud osad kokku on 3 000 000 VÜ-d).

Osad on nõudmisel tagasiostetavad summa eest, mille eest nad emitteeriti.

A7 (Majandus)üksuse põhikirjas sätestatakse, et kumulatiivsed tagasiostmised ei tohi ületada 20 protsenti tema liikmete kunagi käibel olnud osade suurimast arvust. 31. detsembril 20X2 on (majandus)üksusel 200 000 käibel olevat osa, mis on liikmete kunagi käibel olnud osade suurim arv ja ühtki osa pole kunagi tagasi ostetud. 1. jaanuaril 20X3 teeb üksus oma põhikirja muudatusi ja suurendab kumulatiivsete tagasiostmistest lubatud taset 25 protsendini oma liikmete kunagi käibel olnud osade suurimast arvust.

Liigitus

Enne seda, kui põhikirja on muudetud

▼M53

A8 Liikmete osad, mis ei kuulu tagasiostmise keelu alla, on finantskohustised. Ühistuline üksus mõõdab seda finantskohustist esmasel kajastamisel õiglaselt väärtuses. Kuna need osad on nõudmisel tagasiostetavad, siis mõõdab ühistuline üksus selliste finantskohustiste õiglast väärtust kooskõlas IFRS 13 paragrahviga 47: „Nõudetunnusega finantskohustise (nt nõudmiseni hoius) õiglane väärtus ei ole madalam kui nõudmisel tasumisele kuuluv summa [...]”. Seega liigitab ühistuline üksus finantskohustisteks maksimumsumma, mis kuulub tasumisele vastavalt tagasiostmise sätetele.

▼B

- A9 1. jaanuaril 20X1 on vastavalt tagasiostmise sätetele tasumisele kuuluv maksimumsumma 20 000 osa, igaüks väärtusega 10 VÜ-d ja (majandus)üksus liigitab vastavalt 200 000 VÜ-d finantskohustiseks ja 800 000 VÜ-d omakapitaliks. Kuid 1. jaanuaril 20X2 tõuseb seoses uute osade, igaüks väärtusega 20 VÜ-d, emiteerimisega tagasiostmise sätete kohaselt tasumisele kuuluv maksimumsumma 40 000 osale, igaüks väärtusega 20 VÜ-d. Uute osade, igaüks väärtusega 20 VÜ-d, emiteerimisel tekib uus kohustis, mida kajastatakse esmasel arvelevõtmisel õiglasel väärtusel. Pärast nende osade väljalaskmist moodustab kohustis 20 % väljalastud osade koguarvust (200 000), igaüks väärtusega 20 VÜ-d ehk kokku 800 000 VÜ-d. Sellega seoses tuleb kajastada 600 000 VÜ suurust lisakohustist. Käesolevas näites ei kajastata ei kasumit ega kahjumit. (Majandus)üksus kajastab nüüd vastavalt 800 000 VÜ-d finantskohustistena ja 2 200 000 VÜ-d omakapitalina. Selles näites on eeldatud, et neid summasid ei muudeta ajavahemikus 1. jaanuar 20X1 kuni 31. detsember 20X2.

Pärast seda, kui põhikirja on muudetud

▼M53

- A10 Pärast muudatust põhikirjas võib ühistuline üksus olla kohustatud tagasi ostma maksimaalselt 25 protsenti oma käibel olevatest osadest ehk maksimaalselt 50 000 osa, igaüks väärtusega 20 VÜ-d. Seega 1. jaanuaril 20X3 liigitab ühistuline üksus summa 1 000 000 VÜ-d finantskohustiseks, mis on tagasiostmise sätete kohaselt tasumisele kuuluv maksimumsumma, määratletud kooskõlas IFRS 13 paragrahviga 47. Seega kannab ta 1. jaanuaril 20X3 summa 200 000 VÜ-d omakapitalist üle finantskohustistesse, jättes 2 000 000 VÜ-d liigitatuna omakapitaliks. Käesolevas näites ei kajasta üksus ülekandmisel ei kasumit ega kahjumit.

▼B**Näide 4***Faktid*

- A11 (Majandus)üksuste tegevust reguleerivad kohalikud õigusaktid või (majandus)üksuse põhikirja tingimused keelavad (majandus)üksusel tagasi osta liikmete osasid juhul, kui nende tagasiostmisel väheneks liikmete osade arvelt sissemakstud omakapital alla 75 protsendi suurimast liikmete osade arvelt sissemakstud omakapitali summast. Käesoleva ühistu suurim summa on 1 000 000 VÜ-d. ►M5 Aruandeperioodi lõpus ◀ on sissemakstud omakapitali saldo 900 000 VÜ-d.

Liigitus

- A12 Antud juhul tuleks 750 000 VÜ-d liigitada omakapitaliks ja 150 000 VÜ-d tuleks liigitada finantskohustiseks. Lisaks juba mainitud paragrahvidele sätestab IAS 32 paragrahv 18 punkt b ühes osas:

▼M6

...finantsinstrument on finantskohustis, kui ta annab omanikule õiguse seda raha või muu finantsvara eest („(tagasi)müüdav instrument”) emitendile tagasi müüa, välja arvatud need instrumendid, mida liigitatakse omakapitaliinstrumentideks kooskõlas paragrahvidega 16A ja 16B või paragrahvidega 16C ja 16D. Finantsinstrument on finantskohustis isegi siis, kui rahasumma või muud finantsvarad määratakse kindlaks indeksi või muu näitaja põhjal, millel on potentsiaal tõusta või langeda. Omaniku õigus instrument raha või muu finantsvara eest emitendile tagasi müüa tähendab seda, et (tagasi)müüdav instrument vastab finantskohustise mõistele, välja arvatud need instrumendid, mida liigitatakse omakapitaliinstrumentideks kooskõlas paragrahvidega 16A ja 16B või paragrahvidega 16C ja 16D.

▼B

- A13 Käesolevas näites kirjeldatud tagasiostmise keeld erineb piirangutest, mida on kirjeldatud IAS 32 paragrahvides 19 ja AG25. Need on piirangud (majandus)üksuse suutlikkusele maksta finantskohustise eest tasumisele kuuluvat summat, st nad takistavad kohustise eest tasumist ainult siis, kui teatud tingimused on täidetud. Sellest erinevalt kirjeldab käesolev näide teatud summat ületavate tagasiostmistest tingimusteta keeldu, olenemata sellest, kas üksus on suuteline tagasi osta oma liikmete osasid (näiteks arvestades tema raharessursse, kasumeid või jaotatavaid reserve). Sisuliselt takistab tagasiostmise keeld (majandus)üksusel finantskohustise tekkimist osta tagasi rohkem kui teatud sissemakstud omakapitali summa. Seega, need osad, mille suhtes kehtib tagasiostmise keeld, ei ole finantskohustis. Ehkki iga liikme osad võivad olla üksikult tagasiostetavad, ei ole osa kõikidest käibel olevatest osadest mitte ühelgi juhul tagasiostetavad, välja arvatud (majandus)üksuse likvideerimisel.

Näide 5*Faktid*

- A14 Käesoleva näite faktid on toodud näites 4. Lisaks seal kirjeldatule takistavad kohalike õigusaktidega kehtestatud likviidsusnõuded (majandus)üksuse ►M5 aruandeperioodi lõpus ◄ tagasi ostmast liikmete osasid, välja arvatud juhul, kui tema raha ja lühiajalised investeeringud ületavad teatud ettenähtud summat. Nende likviidsusnõuete mõju ►M5 aruandeperioodi lõpus ◄ on selline, mis ei võimalda (majandus)üksusel maksta rohkem kui 50 000 VÜ-d liikmete osade tagasi ostmiseks.

Liigitus

- A15 Sarnaselt näitega 4 liigitab (majandus)üksus 750 000 VÜ-d omakapitaliks ja 150 000 VÜ-d finantskohustiseks. Seda põhjusel, et kohustiseks liigitatud summa põhineb (majandus)üksuse tingimusteta õigusel keelduda tagasiostmisest ja mitte tingimuslikel piirangutel, mis takistavad tagasiostmist ainult siis, kui likviidsuse või mõned muud tingimused ei ole täidetud ja ka sel juhul ainult seni, kuni need on täidetud. Käesolevas näites kehtivad IAS 32 paragrahvide 19 ja AG25 sätted.

Näide 6*Faktid*

- A16 (Majandus)üksuse põhikiri keelab tal oma liikmete osasid tagasi osta, välja arvatud laekumiste summa ulatuses, mis on saadud liikmete uute osade emiteerimisel uutele või praegustele liikmetele viimase kolme aasta jooksul. Laekumisi liikmete osade emiteerimisest tuleb kasutada selleks, et tagasi osta need osad, mille suhtes liikmed on taotlenud tagasiostmist. Viimase kolme aasta jooksul olid laekumised liikmete osade emiteerimisest 12 000 VÜ-d ja ühtegi liikmete osa pole tagasi ostetud.

Liigitus

- A17 (Majandus)üksus liigitab 12 000 VÜ-d oma liikmete osadest finantskohustiseks. Kooskõlas näites 4 kirjeldatud järeldustega ei ole liikmete osad, millele tuleb rakendada tingimusteta keeldu, finantskohustised. Selline tingimusteta keeld kehtib summa puhul, mis on võrdne enne kolme viimast aastat väljalastud osadelt saadud maksetega ja see summa liigitatakse vastavalt omakapitaliks. Kuid summale, mis vastab eelmise kolme aasta jooksul emiteeritud osadelt saadud laekumistele, ei rakendata tagasiostmise tingimusteta keeldu. Seega eelmise kolme aasta jooksul emiteeritud osadelt saadud laekumine põhjustab finantskohustiste tekkimise seni, kuni neid ei saa enam kasutada liikmete osade tagasiostmiseks. Selle tulemusel on (majandus)üksusel tekkinud finantskohustis, mis vastab viimase kolme aasta jooksul emiteeritud osade eest laekunud summale, millest on maha arvatud sellel ajavahemikul sooritatud tagasiostmised.

▼ B

Näide 7

Faktid

- A18 (Majandus)üksus on ühistuline pank. Kohalikud seadused, mis reguleerivad ühistuliste pankade tegevust, sätestavad, et vähemalt 50 protsenti üksuse kõikidest „täitmata kohustistest” (mõiste, mis on defineeritud määrustes ja mis hõlmab liikmete osade kontosid) peavad olema liikmete sissemakstud omakapitali vormis. Selle sätte mõju on selline, et kui kõik ühistu täitmata kohustised esinevad liikmete osade näol, võib ta need kõik tagasi osta. 31. detsembril 20X1 on (majandus)üksusel täitmata kohustisi summas 200 000 VÜ-d, millest 125 000 VÜ-d kujutab endast liikmete osade kontosid. Liikmete osade kontode tingimused lubavad valdajal neid nõudmisel tagasi osta ja põhikirjas puuduvad tagasiostmise piirangud.

Liigitus

- A19 Käesolevas näites liigitatakse liikmete osad finantskohustisteks. Tagasiostmise keeld on sarnane nendele piirangutele, mida on kirjeldatud IAS 32 paragrahvides 19 ja AG25. Piirang on tingimuslik kitsendus (majandus)üksuse suutlikkusele maksta finantskohustise eest tasumisele kuuluvat summat, st see takistab kohustise tasumist ainult sel juhul, kui teatud tingimused on täidetud. Täpsemalt öeldes, (majandus)üksus on kohustatud tagasi ostma kõik liikmete osad (125 000 VÜ-d) pärast seda, kui ta on ära maksnud oma kõik ülejäänud kohustised (75 000 VÜ-d). Seega, tagasiostmise keeld ei hoiä ära (majandus)üksusel finantskohustise tekkimist osta tagasi rohkem kui teatud arvu liikmete osasid või sissemakstud omakapitali summa. Ta võimaldab (majandus)üksusel ainult tagasiostmist edasi lükata kuni tingimuse täitmiseni, st teiste kohustiste eest tasumiseni. Käesolevas näites ei tule liikmete osade suhtes rakendada tagasiostmise tingimusteta keeldu ja seega liigitatakse need finantskohustisteks.

▼B**TÖLGENDUS IFRIC 4*****Kindlakstegemine, kas kokkulepe hõlmab renti***

VIITED

- IAS 8 „Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead”
- IAS 16 „Materiaalsed põhivarad” (parandatud 2003)
- IAS 17 „Rendid” (parandatud 2003)
- IAS 38 „Immateriaalsed varad” (parandatud 2004)

▼M33

- IFRS 13 *Õiglase väärtuse määrtmine*

▼B

TAUST

- 1 (Majandus)üksus võib sõlmida kokkuleppe, mis koosneb ühest tehingust või mitmest omavahel seotud tehingust, mida ei vormistata juriidiliselt rendina, kuid mis annab makse või rea maksete eest õiguse vara (nt materiaalse põhivara objekti) kasutamiseks. Järgnevalt on toodud näiteid kokkulepetest, mille puhul üks (majandus)üksus (tarnija) annab sellise vara kasutamise õiguse teisele (majandus)üksusele (ostjale), tihti koos seonduvate teenustega:
 - sisseostmise kokkulepped (nt (majandus)üksuse andmetöötluse funktsioonide sisseost);
 - kokkulepped telekommunikatsioonitööstuses, kus võrguettevõtjad sõlmivad ostjatega lepingud, et anda neile võrgumahu õigusi;
 - võta-või-maksa ja teised sarnased lepingud, mille puhul ostjad peavad teatud makseid sooritama olenemata sellest, kas nad võtavad vastu lepingujärgsed tooted või teenused (nt võta-või-maksa leping tarnija elektritootmise peaaegu kogu võimsuse ostmiseks).
- 2 Käesolev tõlgendus annab juhiseid kindlaksmääramiseks, kas sellised kokkulepped on rent või sisaldavad seda, ning mida tuleb kajastada kooskõlas IAS 17-ga. See ei anna juhiseid selle kohta, kuidas tuleb sellist renti nimetatud standardi kohaselt liigitada.
- 3 Mõnede kokkulepete puhul on rendisuhte aluseks olev vara suurema vara osa. Käesolev tõlgendus ei käsitle seda, kuidas kindlaks määrata, millal on suurema vara osa ise aluseks olev vara IAS 17 tähenduses. Sellele vaatamata kuuluvad käesoleva tõlgenduse rakendusalaselle need kokkulepped, mille puhul on kooskõlas IAS 16-ga või IAS 38-ga arvestusühikuks aluseks olev vara.

RAKENDUSALA

▼M9

- 4 Käesolevat tõlgendust ei rakendata kokkulepete suhtes, mis on:
 - a) IAS 17 rakendusalaselle mittekuuluv rendisuhe või mis hõlmavad seda; või
 - b) standardi IFRIC 12 *Teenuste kontsessioonikokkulepped* rakendusalaselle kuuluvad avaliku ja erasektori vahelised teenuste kontsessioonikokkulepped.

▼B**KÜSIMUSED**

- 5 Käesolevas tõlgenduses käsitletakse järgmisi küsimusi:
- a) kuidas kindlaks määrata, kas kokkulepe on rent, nagu on määratletud IAS 17-s või sisaldab seda;
 - b) millal tuleb hinnata või ümber hinnata, kas kokkulepe on rent või sisaldab seda, ja
 - c) kui kokkulepe on rent või sisaldab seda, siis kuidas rendimakseid eraldada kokkuleppe teiste osade eest tehtavatest maksetest.

KONSENSUS**Kindlakstegemine, kas kokkulepe on rent või hõlmab seda**

- 6 Kindlakstegemine, kas kokkulepe on rent või hõlmab seda põhineb kokkuleppe sisul ning nõuab hinnangu andmist selle kohta, kas:
- a) kokkuleppe täitmine sõltub teatud vara või varade (edaspidi: vara) kasutamisest ja
 - b) kokkulepe annab õiguse vara kasutamiseks.

Kokkuleppe täitmine sõltub teatud vara kasutamisest

- 7 Ehkki teatud vara võib olla kokkuleppes selgelt määratletud, ei ole see rendi objektiks, kui kokkuleppe täitmine ei sõltu antud vara kasutamisest. Näiteks kui tarnija kohustub kohale toimetama teatud kaubad või osutama teenuseid ning tal on õigus ja ta on suuteline pakkuma neid kaupu või osutama teenuseid kokkuleppes määratlemata varasid kasutades, siis ei sõltu kokkuleppe täitmine antud varast ning kokkuleppe ei sisalda renti. Garantiikohustus, mis lubab või nõuab teatud vara mittenõuetekohasel toimimisel selle asendamist sama või sarnaste varadega, ei välista rendina käsitlemist. Lisaks ei välista lepinguline säte (tingimuslik või muu), mis lubab või nõuab tarnijal teisi varasid mis tahes põhjusel asendada kindlaksmääratud kuupäeval või pärast seda, rendina käsitlemist enne asendamise kuupäeva.

- 8 Vara on kaudselt määratletud näiteks siis, kui tarnija omab või üürib kohustuse täitmiseks ainult üht vara ning tarnija jaoks pole kohustuse täitmine teisi varasid kasutades majanduslikult teostatav ega praktiline.

Kokkulepe annab õiguse vara kasutamiseks

- 9 Kokkulepe annab õiguse vara kasutamiseks siis, kui kokkulepe annab ostjale (rentnikule) õiguse kontrollida kokkuleppe aluseks oleva vara kasutamist. Õigus kokkuleppe aluseks oleva vara kasutamise kontrollimiseks antakse siis, kui üks järgmistest tingimustest on täidetud:
- a) Ostja on suuteline või tal on õigus enda poolt kindlaksmääratud tingimustel vara ekspluateerida või vara ekspluateerimisel teisi juhendada sealjuures saades või kontrollides rohkem kui väheolulist osa varast tulenevast toodangust või muust kasust.

▼B

- b) Ostja on suuteline või tal on õigus kontrollida füüsilist juurdepääsu kokkuleppe aluseks olevale varale, sealjuures saades või kontrol-lides rohkem kui väheolulist osa varast tulenevast toodangust või muust kasust.
- c) Faktid ja asjaolud viitavad sellele, et on ebatõenäoline, et üks või mitu osapoolt, väljaarvatud ostja, võtavad endale rohkem kui väheolulise osa toodangust või mõnest muust kasust, mida toode-takse või luuakse vara abil kokkuleppe tähtaja jooksul ning ostja poolt toodangu eest makstav hind pole lepingus ühe toodanguü-hiku kohta fikseeritud ega ole ka võrdne tooteühiku kehtiva turu-hinnaga toodangu kohaletoimetamise ajal.

Hindamine või ümberhindamine, kas kokkulepe on rent või hõlmab seda

- 10 Hinnang, kas kokkulepe hõlmab renti, tuleb anda kokkuleppe jõustu-mise hetkel, mis on varaseim kahest järgmisest: kokkuleppe kuupäev või kuupäev, mil osapooled kohustuvad järgima kokkuleppe põhitin-gimusi kõikide faktide ja asjaolude põhjal. Hinnangut, kas kokkulepe hõlmab renti, saab muuta pärast kokkuleppe jõustumist ainult siis, kui vähemalt üks järgmistest tingimustest on täidetud:

- a) Lepingutingimused on muutunud, välja arvatud juhul, kui muutus ainult uuendab või pikendab kokkulepet.
- b) Uuendamisvõimalust kasutatakse või pikendus lepatakse kokku kokkuleppe osapoolte vahel, välja arvatud siis, kui uuendamis-või pikendamisperiood on algselt arvatud rendiperioodi sisse vasta-valt IAS 17 paragrahvi 4. Sellist kokkuleppe uuendamist või pikendamist, milles ei ole ette nähtud ühegi esialgse kokkuleppe tingimuse muutmist enne esialgse kokkuleppe tähtaja lõppu, hinna-takse paragrahvide 6–9 kohaselt ainult uuendamis- või pikendamis-perioodi suhtes.
- c) Muutus on toimunud määratluses, kas täitmine sõltub teatud varast.
- d) Varas on toimunud oluline muutus, näiteks materiaalse põhivara oluline füüsiline muutus.

- 11 Kokkuleppe ümberhindamine peab põhinema faktidel ja asjaoludel ümberhindamise kuupäeva seisuga, arvestades järelejäänud perioodi kokkuleppe tähtajani. Muutused hinnangutes (näiteks ostjale või teiste-tele potentsiaalsetele ostjatele eeldatav kohaletoimetatav toodangu kogus) ei põhjusta ümberhindamist. Kui kokkuleppe hinnatakse ümber ja määratakse kindlaks, et see sisaldab renti (või ei sisalda renti), tuleb rakendada rendiarvestust (või lõpetada selle rakendamine) alates järgmisest sündmusest:

- a) paragrahvi 10 punktide a, c või d puhul, kui asjaolude muutus mis põhjustab ümberhindamise leiab aset;
- b) paragrahvi 10 punkti b puhul uuendamis- või pikendamisperioodi jõustumisel.

▼B**Rendimaksete eraldamine teistest maksetest**

- 12 Kui kokkulepe sisaldab renti, peavad kokkuleppe osapooled rakendada IAS 17 nõudeid kokkuleppe rendielemendile, välja arvatud siis, kui nad on sellest vabastatud vastavalt IAS 17 paragrahvile 2. Seega, kui kokkulepe sisaldab renti, tuleb seda renti liigitada kapitalirendiks või kasutusrendiks vastavalt IAS 17 paragrahvidele 7–19. Kokkuleppe muid elemente, mis jäävad IAS 17 rakendusalaast välja, kajastatakse vastavalt teistele standarditele.
- 13 IAS 17 nõuete rakendamise eesmärgil tuleb kokkuleppes ettenähtud maksed ja muud tasud eraldada kokkuleppe jõustumisel või kokkuleppe ümberhindamisel rendimakseteks ja tasudeks muude elementide eest nende suhteliste õiglaste väärtuste põhjal. Rendimaksete miinimumsumma, nagu on defineeritud IAS 17 paragrahvis 4, sisaldab ainult rendimakseid (st õigust kasutada vara) ja ei sisalda kokkuleppe muude elementide eest makstavaid tasusid (nt teenuste ja tootmissendite kulu eest).
- 14 Mõnel juhul peab ostja rendimaksete eraldamisel teistest kokkuleppe elementide eest makstavatest tasudest kasutama hindamistehnikat. Näiteks võib ostja hinnata rendimakseid, võttes aluseks sarnase vara rendilepingu, kus puuduvad teised elemendid või hinnates makseid kokkuleppe teiste elementide eest sarnaste lepingutega võrdlemise ning seejärel nimetatud maksete kokkuleppe järgsete kogumaksete summast mahaarvamise teel.
- 15 Kui ostja leiab, et maksete usaldusväärne eraldamine on teostamatu:
- a) kajastab ta kapitalirendi puhul vara ja kohustist summas, mis võrdub paragrahvides 7 ja 8 määratletud rendiobjektiks oleva vara ⁽¹⁾; seejärel vähendatakse kohustist tasutud maksete võrra ja kohustiselt arvestatakse finantskulu, kasutades selleks ostja alternatiivset laenuintressimäära ⁽²⁾;
 - b) kajastab ta kasutusrendi puhul kõiki kokkuleppe kohaseid makseid kasutusrendimaketena selleks, et järgida IAS 17-s esitatud avalikustamise nõudeid, kuid
 - i) avalikustab need maksed eraldi teiste kokkulepete rendimaksete miinimumsummast, mis ei sisalda mitte-rendi elementide makseid, ja
 - ii) teatab, et avalikustatud maksed sisaldavad ka makseid kokkuleppe mitte-rendi elementide eest.

JÕUSTUMISKUUPÄEV

- 16 (Majandus)üksus rakendab käesolevat tõlgendust 1. jaanuaril 2006 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on soovitatav. Kui (majandus)üksus rakendab käesolevat tõlgendust enne 1. jaanuari 2006 algava aruandeaasta suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

⁽¹⁾ ► **M33** IAS 17-s kasutatakse mõistet „õiglase väärtus” viisil, mis erineb teataval määral õiglase väärtuse mõistest IFRS 13-s. Kui (majandus)üksus rakendab IAS 17, siis mõõdab ta seega õiglast väärtust kooskõlas IAS 17-ga, mitte IFRS 13-ga. ◀

⁽²⁾ st rendileandja kasvav laenuintressimäär, nagu see on määratletud IAS 17-e paragrahvis 4.

▼B

ÜLEMINEK

- 17 IAS 8 määratleb, kuidas (majandus)üksus rakendab arvestusmeetodite muutust, mis tuleneb tõlgenduse esmasest rakendamisest. (Majandus)üksus ei pea neid nõudeid järgima käesoleva tõlgenduse esmasel rakendamisel. Kui (majandus)üksus kasutab seda vabastust, rakendab ta tõlgenduse paragrahve 6–9 nende kokkulepete suhtes, mis eksisteerisid varaseima perioodi alguses, mille kohta on esitatud rahvusvaheliste finantsaruandluse standardite kohased võrdlusandmed nende faktide ja asjaolude põhjal, mis eksisteerisid selle perioodi alguses.

▼ B

TÖLGENDUS IFRIC 5

Õigus osalusele eemaldamise, taastamise ja keskkonna parandamise fondides

VIITED

— IAS 8 „Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead”

▼ M32

— IAS 28 „Investeeringud sidus- ja ühissetevõtetes”

▼ B

— IAS 37 „Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad”

▼ M53

— IFRS 9-le *Finantsinstrumendid*

▼ M32

— IFRS 10 *Konsolideeritud finantsaruanded*

— IFRS 11 *Ühised ettevõtmised*

▼ B

— SIC12 „Konsolideerimine – eriotstarbelised (majandus)üksused” (parandatud 2004)

TAUST

- 1 Eemaldamise, taastamise ja keskkonna parandamise fondide (edaspidi: eemaldamise fondid või fondid) eesmärgiks on varade eraldamine kas mõnede või kõikide käitiste (nagu tuumaelektrijaama) või teatud vahendite (nagu autode) käigust maha võtmise kulutuste finantseerimiseks või keskkonna parandamiseks (nagu veesaastatuse vähendamiseks või kaevandatud maa taastamiseks), mida nimetatakse ühiselt eemaldamiseks.
- 2 Sissemaksed nendesse fondidesse võivad olla kas vabatahtlikud või õigusaktidega nõutud. Fondidel võib olla üks järgmistest struktuuridest:
 - a) Fondid, mis on loodud ühe osaleja poolt kas konkreetse ala või geograafiliselt eraldiasetsevate aladega seotud eemaldamise kohustuste finantseerimiseks.
 - b) Fondid, mis on loodud mitme osaleja poolt oma individuaalsete või ühiste eemaldamise kohustuste finantseerimiseks, kui osalejatel on õigus eemaldamise kulutuste hüvitisele nende poolt tehtud sissemaksete ja nendelt sissemaksetelt saadud tulude ulatuses, millest on maha arvatud nende osa fondijuhtimise kuludest. Osalejatel võib olla kohustus täiendavate sissemaksete sooritamiseks, näiteks teise osaleja pankroti korral.
 - c) Fondid, mis on loodud mitme osaleja poolt oma individuaalsete või ühiste eemaldamise kohustuste finantseerimiseks, kui sissemaksete nõutav tase on määratud osaleja praeguse tegevuse põhjal ja selle osaleja saadav kasu on määratud tema endise tegevuse põhjal. Sellistel juhtudel võib tekkida mittevastavus osaleja poolt tehtud sissemaksete summa (praeguse tegevuse põhjal) ja fondist saada oleva (endise tegevuse põhjal) summa vahel.
- 3 Sellistel fondidel on üldjuhul järgmised tunnused:
 - a) Fondi valitsevad sõltumatud fondivalitsejad.

▼B

- b) (Majandus)üksused (osalejad) teevad fondi sissemakseid, mida investeeritakse erinevatesse varadesse, mille hulka võivad kuuluda nii võla- kui ka omakapitaliinvesteeringud ja mis aitavad tasuda osalejate eemaldamise kulutuste eest. Fondihaldurid otsustavad, kuidas sissemakseid investeerida, arvestades neid piiranguid, mis on kehtestatud fondi reguleerivates dokumentides ja muudes kohaldatavates õigusaktides.
- c) Eemaldamise kulutuste eest tasumise kohustus lasub osalejatel. Osalejad võivad saada fondist hüvitist kas tekkinud eemaldamise kulutuste ulatuses või osalejale fondi varadest kuuluvas ulatuses, olenevalt sellest, kumb neist on madalam.
- d) Osalejatel võib olla või mitte olla piiratud juurdepääs fondi varade ülejäägile, mis ületab osalejate kohustused eemaldamise kulutuste katmiseks.

RAKENDUSALA

- 4 Käesolevat tõlgendust rakendatakse osaleja finantsaruannetes selliste osaluste kajastamisel eemaldamise fondides, millel esinevad mõlemad järgmised tunnused:

- a) varasid hallatakse eraldi (hoides neid kas eraldiseisvas juriidilises isikus või lahus varadena teises (majandus)üksuses) ja
- b) osaleja juurdepääs fondi varadele on piiratud.

▼M53

- 5 Osalus fondi jäägis, mis ületab õigust hüvitisele, nagu näiteks lepinguline õigus väljamaksetele eemaldamise lõppedes või fondi likvideerimisel, võib olla IFRS 9 rakendusalas olev omakapitaliinstrument ja see ei kuulu käesoleva tõlgenduse rakendusallasse.

▼B**KÜSIMUSED**

- 6 Käesolevas tõlgenduses käsitletakse järgmisi probleeme:
- a) Kuidas peaks osaleja kajastama oma osalust fondis?
 - b) Kui osaleja kohustub tegema täiendavaid sissemakseid, näiteks teise osaleja pankroti korral, siis kuidas tuleks sellist kohustust kajastada?

KONSENSUS**Fondiosaluse kajastamine**

- 7 Osaleja peab oma eemaldamise kulutuste maksmise kohustust kajastama kohustisena ning kajastama oma osalust fondis eraldi, välja arvatud juhul, kui osaleja ei ole kohustatud maksma eemaldamise kulutuste eest isegi siis, kui fond ei suuda seda teha.

▼M32

- 8 Osaline peab kindlaks tegema, kas tal on fondi üle kontroll, ühine kontroll või märkimisväärne mõju, kooskõlas IFRS 10, IFRS 11 ja IAS 28-ga. Kui tal on see olemas, arvestab osaline oma osalust fondis nimetatud standardite kohaselt.

▼ M32

- 9 Kui osalejal puudub kontroll, ühine kontroll või märkimisväärne mõju fondi üle, peab ta õigust fondist saadavale hüvitisele kajastama hüvitisena kooskõlas IAS 37-ga. Hüvitist mõõdetakse sõltuvalt sellest, kumb on madalam, kas:

▼ B

- a) kajastatud eemaldamise kohustuse summas või
- b) osalejale fondi netovarade õiglasest väärtusest kuuluva osa summas.

Muutused hüvitise, mis pole sissemaksed fondi või väljamaksed fondist, saamise õiguse ►**M5** finantsseisundi aruandelises ◀ väärtuses tuleb kajastada muutuste toimumise perioodi ►**M5** koondukasumi aruandes ◀.

Täiendavate sissemaksete kohustuste kajastamine

- 10 Kui osaleja on kohustatud tegema tõenäolisi täiendavaid sissemakseid, näiteks teise osaleja pankroti korral või kui fondi investeeritud varade väärtus langeb sel määral, et neist ei piisa fondi hüvitiskohustuse täitmiseks, on see kohustus tingimuslik kohustus, mis kuulub IAS 37 rakendusallas. Osaleja kajastab kohustist ainult siis, kui täiendavate sissemaksete tegemine on tõenäoline.

Avalikustamine

- 11 Osaleja avalikustab fondis omatava osaluse olemuse ja piirangud fondi investeeritud varadele.
- 12 Kui osalejal on kohustus teha võimalikke täiendavaid sissemakseid, mida ei kajastata kohustisena (vt paragrahv 10), avalikustab ta selle IAS 37 paragrahvi 86 kohaselt.
- 13 Kui osaleja kajastab osalust fondis vastavalt paragrahvile 9 avalikustab ta selle IAS 37 paragrahvi 85 punkti c kohaselt.

JÕUSTUMISKUUPÄEV

- 14 (Majandus)üksus rakendab käesolevat tõlgendust 1. jaanuaril 2006 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on soovitatav. Kui (majandus)üksus rakendab käesolevat tõlgendust enne 1. jaanuari 2006 algava perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

▼ M32

- 14B IFRS 10-ga ja IFRS 11-ga, välja antud 2011. aasta mais, muudeti lõikeid 8 ja 9. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 10 ja IFRS 11.

▼ M53

- 14D IFRS 9-ga, välja antud 2014. aasta juulis, muudeti paragrahvi 5 ning jäeti välja paragrahvid 14A ja 14C. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 9.

▼ B**ÜLEMINEK**

- 15 Arvestusmeetodite muutused kajastatakse kooskõlas IAS 8 nõuetega.



TÖLGENDUS IFRIC 6

Konkreetsel turul osalemisest tekkivad kohustised – elektri- ja elektroonikaseadmete vanad jäätmed

VIITED

- IAS 8 „Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead”
- IAS 37 „Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad”

TAUST

- 1 IAS 37 paragrahv 17 määratleb, et kohustav sündmus on möödunud sündmus, mis on tinginud praeguse kohustuse, mille tasumisele puudub (majandus)üksusel realistlik alternatiiv.
- 2 IAS 37 paragrahv 19 sätestab, et eraldi kajastatakse ainult „(majandus)üksuse tulevikutegevusest sõltumatute möödunud sündmuste tõttu tekkinud kohustuste” puhul.
- 3 Euroopa Liidu direktiiv elektri- ja elektroonikaseadmete jäätmete kohta, millega reguleeritakse seadmete jäätmete kogumist, käitlemist, taaskasutamist ja keskkonnaohutut kõrvaldamist, on tekitanud küsimusi, millal tuleks kajastada kohustist elektri- ja elektroonikaseadmete jäätmete eemaldamiseks. Direktiivis tehakse vahet uute ja vanade ning kodumajapidamistest ja muudest allikatest pärinevate jäätmete vahel. Uute jäätmete all mõistetakse pärast 13. augustit 2005 müüdud toodetest tekkivaid jäätmeid. Kõik enne nimetatud kuupäeva müüdud majapidamisseadmed loetakse direktiivi tähenduses vanade jäätmete allikaks.
- 4 Direktiivis sätestatakse, et vanade majapidamisseadmete jäätmete käitluskulud peavad kandma seda liiki seadmete tootjad, kes on turul ajavahemikul, mis tuleb täpsustada iga liikmesriigi poolt rakendatavas õigusaktis (hindamisperiood). Direktiiv sätestab, et iga liikmesriik kehtestab mehhanismi, mis sunnib tootjaid andma proportsionaalse panuse „näiteks proportsionaalselt nende vastava turuosaga seadme liigiti”.
- 5 Mitu käesolevas tõlgenduses kasutatavat terminit, nagu „turuosa” ja „hindamisperiood” võivad erinevates liikmesriikides rakendatavates õigusaktides olla määratletud väga erineval moel. Näiteks võib hindamisperioodi pikkus olla üks aasta või ainult üks kuu. Samuti võivad turuosa hindamine ja kohustuse arvutamiseks kasutatavad valemid erinevate liikmesriikide õigusaktides erineda. Kuid kõik toodud näited mõjutavad vaid kohustise hindamist, mis on väljaspool käesoleva tõlgenduse rakendusala.

RAKENDUSALA

- 6 Käesolev tõlgendus annab juhiseid müüdud vanade majapidamisseadmete käitluskohustiste kajastamiseks tootjate finantsaruannetes (EL-i elektri- ja elektroonikaseadmete jäätmete direktiivi kohaselt).

▼B

- 7 Tõlgendus ei käsitle uusi ega vanu jäätmeid, mis pärinevad mujalt kui kodumajapidamistest. Selliste jäätmete käitlemise kohustust on piisavalt käsitletud IAS 37-s. Kui aga liikmesriikide õigusaktid käsitlevad kodumajapidamistest pärinevaid uusi jäätmeid samuti kui sealt pärinevaid vanu jäätmeid, siis kehtivad käesoleva tõlgenduse põhimõtted vastavalt IAS 8 paragrahvides 10–12 esitatud tähtsusjärjekorrale. IAS 8 tähtsusjärjekord on asjakohane ka muude määruste puhul, millega pannakse kohustusi sarnaselt EL-i direktiivis määratletud kulude jaotamise mudeliga.

KÜSIMUS

- 8 IFRIC-il paluti teha kindlaks, mis on elektri- ja elektroonikaseadmete jäätmete eemaldamisel vastavalt IAS 37 paragrahv 14 punktile a kohustav sündmus jäätmekäitluskulude reservi kajastamiseks:
- kas vanade majapidamisseadmete tootmine või müük;
 - turul osalemine hindamisperioodil;
 - kulude tekkimine jäätmekäitluse käigus.

KONSENSUS

- 9 Vastavalt IAS 37 paragrahvi 14 punktile a on kohustavaks sündmuseks turul osalemine hindamisperioodil. Sellest tulenevalt ei teki vanade majapidamisseadmete jäätmekäitluskohustus toodete tootmisel ega müügil. Et kohustus vanade majapidamisseadmete suhtes on seotud pigem turul osalemisega hindamisperioodi jooksul kui käitlemist vajavate toodete tootmise või müügiga, siis kohustust ei ole, kui ja kuni ei eksisteeri turuosa hindamisperioodi kestel. Kohustava sündmuse ajastus võib olla sõltumatu konkreetsest perioodist, mil jäätme-haldusmeetmeid ellu viiakse ja tekivad sellega seotud kulud.

JÕUSTUMISKUUPÄEV

- 10 (Majandus)üksus rakendab käesolevat tõlgendust 1. detsembril 2005 või hiljem algavate aruandeperioodide suhtes. Varasem rakendamine on soovitatav. Kui (majandus)üksus rakendab käesolevat tõlgendust enne 1. detsembril 2005, avalikustab ta selle asjaolu.

ÜLEMINEK

- 11 Arvestusmeetodite muutusi arvestatakse kooskõlas IAS 8-ga.

▼B

TÖLGENDUS IFRIC 7

Korrigeerimise kohaldamine IAS 29 „Finantsaruandlus hüperinflatiivsetes majanduskeskkondades” kohaselt

VIITED

— IAS 12 „Tulumaks”

— IAS 29 „Finantsaruandlus hüperinflatiivsetes majanduskeskkondades”

TAUST

- 1 Käesolevas tõlgenduses on toodud juhised, kuidas rakendada IAS 29 nõudeid aruandeperioodil, mil (majandus)üksus tuvastab ⁽¹⁾ hüperinflatsiooni oma käibevaluuta majanduskeskkonnas, kui see majanduskeskkond ei olnud eelnenud perioodil hüperinflatiivne, ning (majandus)üksus korrigeerib seetõttu oma finantsaruandeid kooskõlas IAS 29-ga.

KÜSIMUSED

- 2 Käesolevas tõlgenduses käsitletakse järgmisi küsimusi:

a) kuidas tõlgendada IAS 29 paragrahvi 8 nõuet „...

peavad olema esitatud ►**M5** aruandeperioodi lõpus ◀ kehtinud mõõtmisühikus”, juhul kui (majandus)üksus seda standardit rakendab?

b) kuidas peaks (majandus)üksus kajastama korrigeeritud finantsaruannetes edasi lükkunud tulumaksukirjete algseisu?

KONSENSUS

- 3 Aruandeperioodil, mil (majandus)üksus tuvastab hüperinflatsiooni oma käibevaluuta majanduskeskkonnas, mis ei olnud hüperinflatiivne eelmisel perioodil, rakendab (majandus)üksus IAS 29 nõudeid, nagu oleks majanduskeskkond alati olnud hüperinflatiivne. Seetõttu tuleb (majandus)üksuse finantsaruandes esitatud varaseima perioodi algbilanssi algses soetusmaksumuses mõõdetavate mitterahaliste kirjete suhtes korrigeerida, et peegeldada inflatsiooni mõju alates varade omandamise ja kohustiste tekkimise või võtmise päevast kuni ►**M5** aruandeperioodi lõpus ◀. Mitterahaliste kirjete puhul, mis ei ole algbilansis omandamise või tekkimise kuupäeva väärtuses, peegeldab korrigeerimine inflatsiooni mõju alates nende väärtuste määramisest kuni ►**M5** aruandeperioodi lõpus ◀.

- 4 ►**M5** Aruandeperioodi lõpus ◀ kajastatakse ja mõõdetakse edasi lükkunud tulumaksukirjeid kooskõlas IAS 12-ga. Aruandeperioodi algbilansi edasi lükkunud tulumaksusummad tuleb määrata järgmiselt:

a) (majandus)üksus arvestab edasi lükkunud tulumaksukirje ümber vastavalt IAS 12-le pärast seda, kui ta on korrigeerinud oma mitterahaliste kirjete ►**M5** finantsseisundi aruandelisi ◀ jääkmaksumusi aruandeperioodi alguspäevaks, kasutades selle kuupäeva mõõtmisühikut;

⁽¹⁾ Hüperinflatsiooni tuvastamine põhineb IAS 29 lõikes 3 esitatud kriteeriumide ettevõttepoolisel hindamisel.

▼ B

b) punkti a kohaselt ümber arvestatud edasi lükkunud tulumaksukirjeid korrigeeritakse mõõtmisühiku muutuse võrra aruandeperioodi alguskuupäevast kuni lõpukuupäevani.

(Majandus)üksus rakendab punktide a ja b meetodit edasi lükkunud tulumaksukirjete korrigeerimiseks aruandeperioodi korrigeeritud finantsaruandes esitatud iga võrreldava perioodi algbilansis, mille suhtes ta rakendab IAS 29-t.

- 5 Pärast seda, kui (majandus)üksus on oma finantsaruandeid korrigeerinud, korrigeeritakse kõiki järgneva perioodi vastavaid näitajaid, k.a edasi lükkunud tulumaksukirjed, rakendades järgneval perioodil toimunud mõõtmisühiku muutust ainult eelnenud perioodi korrigeeritud finantsaruannete suhtes.

JÕUSTUMISKUUPÄEV

- 6 (Majandus)üksus rakendab käesolevat tõlgendust 1. märtsil 2006 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on soovitatav. Kui (majandus)üksus rakendab käesolevat tõlgendust enne 1. märtsi 2006 algavate perioodide finantsaruannete suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

▼ M23

▼ M53

▼B**TÖLGENDUS IFRIC 10*****Vahefinantsaruandlus ja väärtuse langus*****VIITED**

— IAS 34 „Vahefinantsaruandlus”

— IAS 36 „Varade väärtuse langus”

▼M53

— IFRS 9-le *Finantsinstrumendid*

▼B**TAUST****▼M53**

- 1 Üksus on kohustatud hindama firmaväärtuse väärtuse langust iga aruandeperioodi lõpus ning vajaduse korral kajastama väärtuse langusest tekkinud kahjumi antud kuupäeval kooskõlas IAS 36-ga. Kuid järgneva aruandeperioodi lõpus võivad tingimused olla sedavõrd muutunud, et vara väärtuse langusest tekkinud kahjum oleks olnud väiksem või puudunud, kui väärtuse languse hindamine oleks läbi viidud alles sellel päeval. Käesolev tõlgendus annab juhiseid, kas sellist vara väärtuse langusest tekkinud kahjumi peaks tühistama.
- 2 Tõlgenduses käsitletakse IAS 34 nõuete ning IAS 36-s toodud firmaväärtuse väärtuse langusest tekkinud kahjumi kajastamise nõude koostoitmet ning selle koostoime mõju edasistele vahefinantsaruannetele ja aruandeaasta finantsaruannetele.

▼B**KÜSIMUS**

- 3 IAS 34 paragrahvis 28 nõutakse, et (majandus)üksus rakendaks oma vahefinantsaruannetes samu arvestusmeetodeid kui aruandeaasta finantsaruannetes. Samas on ka sätestatud, et „(majandus)üksuse aruandluse sagedus (kord aastas, kord poolaastas või kord kvartalis) ei tohi mõjutada aastatulemuste mõõtmist. Selle eesmärgi saavutamiseks tehakse vahefinantsaruande mõõtmised kumulatiivselt aasta algusest.”
- 4 IAS 36 paragrahvis 124 on sätestatud, et „firmaväärtuse langusest tekkinud kahjumi ei tohi hiljem tühistada”.

▼M53

5 [Välja jäetud]

6 [Välja jäetud]

7 Käesolevas tõlgenduses käsitletakse järgmist küsimust:

kas üksus peaks tühistama firmaväärtuse väärtuse langusest tekkinud kahjumi, mis on kajastatud vaheperioodil, kui väärtuse langusest tekkinud kahjumi hindamisel järgneva aruandeperioodi lõpus oleks kahjum olnud väiksem või üldse puudunud?

▼ B

KONSENSUS

▼ M53

- 8 Üksus ei tohi tühistada firmaväärtuse väärtuse langusest tekkinud kahjumit, mis on kajastatud eelmisel vaheperioodil.

▼ B

- 9 (Majandus)üksus ei tohi laiendada kõnealust konsensust analoogia põhjal teistele võimalikele vastuoludele IAS 34 ja teiste standardite vahel.

JÕUSTUMISKUUPÄEV JA ÜLEMINEK

- 10 (Majandus)üksus rakendab käesolevat tõlgendust 1. novembril 2006 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on soovitatav. Kui (majandus)üksus rakendab käesolevat tõlgendust aruandeperioodile mis algab enne 1. novembrit 2006, avalikustab ta selle asjaolu. (Majandus)üksus rakendab käesolevat tõlgendust edasiulatuvalt firmaväärtuse suhtes alates kuupäevast, mil ta esimest korda rakendas IAS 36. (Majandus)üksus rakendab käesolevat tõlgendust soetusmaksumuses kajastatavatesse omakapitaliinstrumentidesse ja finantsvaradesse tehtud investeeringutele edasiulatuvalt alates kuupäevast, mil ta esimest korda rakendas IAS 39 mõõtmiskriteeriume.

▼ M53

- 14 IFRS 9-ga, välja antud 2014. aasta juulis, muudeti paragrahve 1, 2, 7 ja 8 ning jäeti välja paragrahvid 5, 6, 11–13. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 9.

▼ M23**▼ M52**

▼ **M4****IFRIC TÕLGENDUS 14****IAS 19 – Kindlaksmääratud hüvitise vara piirang, minimaalsed rahastamisnõuded ja nende koostoime**

VIITED

— IAS 1 *Finantsaruannete esitamine*— IAS 8 *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead*— IAS 19 *Hüvitised töötajatele* ► **M31** (muudetud 2011) ◀— IAS 37 *Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad*

TAUST

▼ **M31**

- 1 IAS 19 lõige 64 piirab kindlaksmääratud hüvitiste netovara mõõtmise kindlaksmääratud hüvitistega plaani ülejäägi või vara ülemmääraga, olenevalt sellest, kumb on madalam. IAS 19 lõikes 8 on vara ülemäär määratletud kui „mis tahes majandusliku kasu nüüdisväärtus, mis saadakse plaani tagasimaksetest või tulevaste plaani sissemaksete vähendustest”. Küsimused on kerkinud selle kohta, millal tuleb tagasimakseid või tulevaste sissemaksete vähendusi käsitada kättesaadavana, eriti kui on olemas rahastamise miinimumnõuded.

▼ **M4**

- 2 Paljudes riikides on kehtestatud minimaalsed rahastamisnõuded, et paremini tagada töötajate hüvitiste plaani liikmetele antud lubadusi töösuhtejärgsete hüvitiste suhtes. Selliste nõuetega nähakse tavaliselt ette määratletud perioodil plaani tehtavate sissemaksete minimaalne summa või tase. Seetõttu võib minimaalne rahastamisnõue piirata (majandus)üksuse võimalusi vähendada tulevasi sissemakseid.
- 3 Lisaks võib kindlaksmääratud hüvitise vara mõõtmise piirang muuta minimaalse rahastamisnõude kahjulikuks. Tavaliselt ei mõjutaks plaani sissemaksete tegemise nõue kindlaksmääratud hüvitise vara või kohustise mõõtmist. See on tingitud asjaolust, et sissemaksed muutuvad maksmise järgselt plaani varadeks ja seega on täiendav netokohustis null. Kuid minimaalne rahastamisnõue võib muutuda kohustiseks, kui nõutavad sissemaksed ei ole pärast nende maksmist (majandus)üksuse käsutuses.

▼ **M27**

- 3A 2009. aasta novembris muutis Rahvusvaheline Raamatupidamisstandardite Nõukogu IFRIC 14, et kõrvaldada soovimatu tagajärg, mis tuleneb tulevaste sissemaksete ettemaksete käsitlesest teatud asjaolude korral, kui esineb minimaalne rahastamisnõue.

▼ **M4**

RAKENDUSALA

- 4 Käesolev tõlgendus rakendub kõikidele töösuhtejärgsetele kindlaksmääratud hüvitistele ja teistele töötajate pikaajalistele kindlaksmääratud hüvitistele.
- 5 Käesoleva tõlgenduse tähenduses on minimaalsed rahastamisnõuded mis tahes nõuded töösuhtejärgsete või muude pikaajaliste kindlaksmääratud hüvitiste plaani rahastamiseks.

▼ **M4**

PROBLEEM

▼ **M31**

6 Käesolevas tõlgenduses käsitletakse järgmisi probleeme:

a) millal tuleb tagasimakseid või tulevaste sissemaksete vähendusi käsitada kättesaadavana kooskõlas IAS 19 lõikes 8 esitatud mõistega „vara ülemmäär”.

▼ **M4**

b) Kuidas minimaalne rahastamisnõue võiks mõjutada tulevaste sissemaksete vähenduste olemasolu.

c) Millal võiks minimaalne rahastamisnõue tekitada kohustise.

KONSENSUS

Tagasimakse või tulevaste sissemaksete vähenduse olemasolu

7 (Majandus)üksus määrab tagasimakse või tulevaste sissemaksete vähenduse olemasolu kindlaks vastavalt plaani tingimustele ja plaani jurisdiktsioonis kehtivatele mis tahes seaduslikele nõuetele.

8 Majanduslik kasu, mis saadakse tagasimaksetena või tulevaste sissemaksete vähendustena, eksisteerib, kui (majandus)üksus saab seda kasutada teatud hetkel plaani kehtivusaja jooksul või kui plaani kohustised arveldatakse. Eelkõige võib selline majanduslik kasu olla olemas ka siis, kui see ei ole kasutatav vahetult bilansipäeval.

9 Saadaolev majanduslik kasu ei sõltu sellest, kuidas (majandus)üksus kavatses ülejääki kasutada. (Majandus)üksus määrab kindlaks maksimaalse majandusliku kasu, mis saadakse tagasimaksetest, tulevaste sissemaksete vähendustest või mõlema kombinatsioonist. (Majandus)üksus ei kajasta tagasimaksete ja tulevaste sissemaksete vähenduste kombinatsioonist saadavat majanduslikku kasu, mis põhineb üksteist välistavatel eeldustel.

10 Vastavalt IAS 1-le avalikustab (majandus)üksus informatsiooni peamiste hindamisebakiindluse allikate kohta bilansipäeval, millega kaasnev oluline risk võib põhjustada olulisi varade ja kohustiste bilansiliste (jääk)maksumuste korrigeerimisi. See võib hõlmata olemasoleva ülejäägi kasutamise võimalike piirangute avalikustamist või saadava majandusliku kasu summa kindlaksmääramiseks kasutatud aluse avalikustamist.

*Majanduslik kasu tagasimaksena**Õigus tagasimaksele*

11 Tagasimakse on (majandus)üksuse jaoks olemas ainult siis, kui (majandus)üksusel on tingimusteta õigus tagasimaksele:

a) plaani kehtivusaja jooksul, eeldamata, et plaani kohustised tuleb tagasimakse saamiseks arveldada (nt mõnedes jurisdiktsioonides võib (majandus)üksusel olla õigus tagasimaksele plaani kehtivusaja jooksul, olenemata sellest, kas plaani kohustised on arveldatud); või

b) plaani kohustiste järk-järgulisel arveldamisel aja jooksul, kuni kõik liikmed on plaanist väljunud; või

▼ **M4**

c) plaani kohustiste arveldamisel täielikult ühekorraga (s.o plaani lõpetamisena).

Tingimusteta õigus tagasimaksele võib eksisteerida olenemata plaani rahastamistasemest bilansipäeval.

- 12 Kui (majandus)üksuse õigus ülejäägi tagasimaksele sõltub tema kontrollile täielikult mittealluva ühe või mitme ebakindla tulevase sündmuse esinemisest või mitteesinemisest, siis (majandus)üksusel ei ole tingimusteta õigust ja ta ei kajasta vara.
- 13 (Majandus)üksus mõõdab tagasimaksena saadavat majanduslikku kasu ülejäägi summana bilansipäeval (mis on plaani varade õiglane väärtus, millest on maha arvatud kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse nüüdisväärtus), mida (majandus)üksusel on õigus saada tagasimaksena, millest on maha arvatud kaasnevad kulud. Kui näiteks tagasimaksele kohaldataks muud maksu peale tulumaksu, mõõdab (majandus)üksus tagasimakse summat pärast maksu.
- 14 Saadava tagasimakse summa mõõtmisel plaani lõpetamise korral (paragrahvi 11 punkt c) võtab (majandus)üksus arvesse kulud plaani kohustiste arveldamiseks ja tehtavad plaani väljamaksed. Näiteks (majandus)üksus arvestab maha teenustasud, kui neid makstakse plaanist, mitte (majandus)üksuse poolt, ja mis tahes kindlustusmakse kulud, mis võivad olla nõutavad tagamaks kohustist.
- 15 Kui tagasimakse summa määratakse ülejäägi täissumma või selle osana kindlaks, mitte fikseeritud summana, ei tee (majandus)üksus raha ajaväärtuse korrigeerimisi isegi juhul, kui tagasimakse on realiseeritav ainult mingil kuupäeval tulevikus.

Majanduslik kasu sissemakse vähendusena

▼ **M27**

- 16 Kui tulevase tööalase teenistusega seotud sissemaksete puhul puudub minimaalne rahastamisnõue, siis tulevaste sissemaksete vähendusena saadav majanduslik kasu on

a) (kehtetu)

b) (majandus)üksusel esinev tulevase tööalase teenistuse kulutus iga perioodi kohta plaani eeldatava eluea või (majandus)üksuse eeldatava eluea jooksul, olenevalt kumb on lühem. (Majandus)üksusel esinev tulevase tööalase teenistuse kulutus ei sisalda töötajate poolt kantavad summasid.

▼ **M31**

- 17 (Majandus)üksus määrab tulevased tööalase teenistuse kulutused kindlaks, kasutades eeldusi, mis on kooskõlas kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse kindlakstegemiseks kasutatavate eeldustega ja aruandeperioodi lõpul eksisteeriva olukorraga vastavalt IAS 19-le. Seepärast eeldab (majandus)üksus, et plaan ei näe ette ühtegi hüvitiste muutust tulevikus enne plaani muutmist, ja eeldab stabiilset tööjõudu tulevikus, välja arvatud kui (majandus)üksus vähendab plaaniga kaetud töötajate arvu. Viimasel juhul hõlmab tulevaste töötajate arvu eeldus vähendamist.

▼ **M27****Minimaalse rahastamisnõude mõju tulevaste sissemaksete vähendusena saadavale majanduslikule kasule**

- 18 (Majandus)üksus analüüsib minimaalset rahastamisnõuet antud kuupäeval sissemaksete puhul, mis peavad katma a) eksisteeriva puudujäägi varasema tööalase teenistuse osas minimaalse rahastamise alusel ja b) tulevase tööalase teenistuse.

▼ **M4**

- 19 Sissemaksed, mis katavad eksisteerivat puudujääki minimaalse rahastamise alusel juba saadud teenuste puhul, ei mõjuta tulevasi sissemakseid tulevaste teenuste eest. Need võivad tekitada kohustise vastavalt paragrahvidele 23–26.

▼ **M27**

- 20 Kui on olemas minimaalne rahastamisnõue tulevase tööalase teenistusega seotud sissemaksete suhtes, siis on tulevaste sissemaksete vähendusena saadav majanduslik kasu alljärgneva summa:

a) iga summa, mis vähendab tulevase minimaalse rahastamisnõude kohaseid sissemakseid tulevase tööalase teenistuse eest, sest (majandus)üksus tegi ettemakse (st maksis rahasumma enne, kui temalt seda nõuti); ja

b) hinnanguline tulevase tööalase teenistuse kulutus igal perioodil vastavalt paragrahvidele 16 ja 17, millest on maha arvatud hinnangulise minimaalse rahastamisnõude kohased sissemaksed, mis oleksid nõutavad tulevase tööalase teenistuse eest neil perioodidel juhul, kui ei oleks tehtud punktms a kirjeldatud ettemakset.

- 21 (Majandus) üksus hindab tulevasi minimaalse rahastamisnõude kohaseid sissemakseid tulevase tööalase teenistuse eest, võttes arvesse minimaalse rahastamise alusel kindlaksmääratud eksisteeriva ülejäägi mõju, kuid jättes arvesse võtmata paragrahvi 20 punktis a kirjeldatud ettemakse. (Majandus)üksus kasutab eeldusi, mis on kooskõlas minimaalse rahastamisalusega, ning selle alusega mittemääratletud tegurite puhul eeldusi, mis on kooskõlas kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse kindlakstegemiseks kasutatavate eeldustega ja aruandeperioodi lõpul eksisteeriva olukorraga vastavalt IAS 19-le. Hinnang hõlmab kõiki muudatusi, mis tulenevad eeldatavasti sellest, et (majandus)üksus maksab minimaalseid sissemakseid nende tähtajal. Hinnang ei hõlma siiski selliste minimaalse rahastamisaluse tingimuste eeldatavate muudatuste mõju, mis ei ole olulises osas vastu võetud või lepingu-põhiselt kokku lepitud aruandeperioodi lõpus.

- 22 Kui (majandus) üksus määrab kindlaks paragrahvi 20 punktis b kirjeldatud summa juhul, kui minimaalse rahastamisnõude kohased sissemaksed tulevase tööalase teenistuse eest ületavad IAS 19 järgset tulevase tööalase teenistuse kulutust igal konkreetsel perioodil, siis vähendab see ülejääk tulevaste sissemaksete vähendusena saadava majandusliku kasu summat. Paragrahvi 20 punktis b kirjeldatud summa ei või siiski kunagi olla väiksem kui null.

▼ **M4****Kui minimaalne rahastamisnõue võib tekitada kohustise**

- 23 Kui (majandus)üksus on minimaalse rahastamisnõude kohaselt kohustatud teostama sissemakseid, et katta olemasolevat puudujääki minimaalse rahastamise alusel juba saadud teenuste suhtes, siis määrab (majandus)üksus kindlaks, kas makstavad sissemaksed on kasutatavad tagasimaksena või tulevaste sissemaksete vähendusena pärast nende maksmist plaani.

▼ M31

- 24 Ulatuses, milles makstavad sissemaksed ei ole pärast nende plaani maksmist saadaval, kajastab (majandus)üksus kohustist kohustuse tekkimisel. Kohustis vähendab kindlaksmääratud hüvitiste netovara või suurendab kindlaksmääratud hüvitiste netokohustist nii, et IAS 19 lõike 64 rakendamisel sissemaksete tegemise korral ei teki ei tulu ega kulu.

▼ M4**JÕUSTUMISKUUPÄEV**

- 27 (Majandus)üksus rakendab käesolevat tõlgendust aruandeaastatele, mis algavad 1. jaanuaril 2008 või hiljem. Varasem rakendamine on lubatud.

▼ M5

- 27A IAS 1-ga (parandatud 2007) muudeti kõikides IFRSides kasutatud terminoloogiat. Lisaks muudeti sellega paragrahv 26. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi aruandeaastatele, mis algavad 1. jaanuaril 2009 või hiljem. Kui (majandus)üksus rakendab IAS 1 (parandatud 2007) varasemale perioodile, rakenduvad need muudatused ka sellele varasemale perioodile.

▼ M27

- 27B *Minimaalse rahastamisnõude järgsete ettemaksetega* lisati paragrahv 3A ning muudeti paragrahvid 16–18 ja 20–22. (Majandus) üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2011 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab muudatusi varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

▼ M31

- 27C IAS 19-ga (muudetud 2011) muudeti lõiked 1, 6, 17 ja 24 ning jäeti välja lõiked 25 ja 26. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IAS 19 (muudetud 2011).

▼ M4**ÜLEMINEK**

- 28 (Majandus)üksus rakendab käesolevat tõlgendust esimestes finantsaruannetes esitatud perioodi algusest millele tõlgendus rakendub. (Majandus)üksus kajastab käesoleva tõlgenduse rakendamisest tulenevat mis tahes esialgset korrigeerimist jaotamata kasumis selle perioodi alguses.

▼ M27

- 29 (Majandus) üksus rakendab paragrahvides 3A, 16–18 ja 20–22 toodud muudatusi alates esimestes finantsaruannetes, milles (majandus) üksus rakendab käesolevat tõlgendust, esitatud varaseima võrreldava perioodi algusest. Kui (majandus)üksus on eelnevalt rakendanud käesolevat tõlgendust enne muudatuste rakendamist, kajastab ta muudatuste rakendamisest tuleneva korrigeerimise jaotamata kasumis esitatud varaseima võrreldava perioodi alguses.

▼ M52

▼ **M10****TÖLGENDUS IFRIC 16***Netoinvesteeringu riskimaandamine välismaises äriüksuses*

VIITED

— IAS 8 *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead*— IAS 21 *Valuutakursside muutuste mõjud*— IAS 39 *Finantsinstrumendid: kajastamine ja mõõtmine*▼ **M53**— IFRS 9-le *Finantsinstrumendid*▼ **M10**

TAUST

1 Paljudel aruandvatel (majandus)üksustel on investeeringuid välismaistes äriüksustes (mis on määratletud IAS 21 paragrahvis 8). Sellisteks välismaisteks äriüksusteks võivad olla tütarettevõtted, sidusettevõtted, ühisettevõtmised või filiaalid. IAS 21-s nõutakse, et (majandus)üksus määraks iga oma välismaise äriüksuse arvestusvaluuta selle äriüksuse esmase majanduskeskkonna valuutana. Välismaise äriüksuse tulemuste ja finantsseisundi ümberarvestamisel esitusvaluutasse on (majandus)üksus kohustatud kajastama valuutakursi vahesid muus koondkasumis seni, kuni ta võõrandab välismaise äriüksuse.

2 Riskimaandamisinstrumentide arvestust välismaisesse äriüksusse tehtud netoinvesteeringust tuleneva välisvaluutariski suhtes rakendatakse ainult siis, kui selle välismaise äriüksuse netovarad on kajastatud finantsaruannetes. ► **M32** ⁽¹⁾ ◀ Välismaisesse äriüksusse tehtud netoinvesteeringust tuleneva välisvaluutariski suhtes maandatav alusinstrument või -tehing võib olla netovarade summa, mis on võrdne välismaise äriüksuse netovarade bilansilise (jääk)maksumusega või sellest väiksem.

▼ **M53**

3 IFRS 9-s nõutakse nõuetele vastava riskimaandamisobjekti ja nõuetele vastavate riskimaandamisinstrumentide määratlemist riskimaandamis-suhte arvestuses. Kui netoinvesteeringute riskimaandamise korral on olemas määratletud riskimaandamissuhe, kajastatakse kasum või kahjum riskimaandamisinstrumendist, mis on määratud kindlaks kui netoinvesteeringu efektiivne riskimaandamisinstrument, muus koondkasumis ja see on arvestatud koos välismaise äriüksuse tulemuste ja finantsseisundi ümberarvestamisest tulenevate valuutakursi vahedega.

▼ **M10**

4 Paljude välismaiste äriüksustega (majandus)üksus võib olla avatud mitmetele välisvaluutariskidele. Käesolevas tõlgenduses antakse juhi-seid selle kohta, kuidas teha kindlaks välisvaluutariskid, mis vastavad maandatud riski kriteeriumitele välismaisesse äriüksusesse tehtud netoinvesteeringu maandamisel.

▼ **M53**

5 IFRS 9-s lubatakse üksusel määratleda kas tuletisinstrumentid või mittetuletisinstrumentid finantsinstrumenti (või tuletisinstrumentidest ja mittetuletisinstrumentidest finantsinstrumentide kombinatsioon) riskimaandamisinstrumentidena välisvaluutariski suhtes. Käesolevas tõlgenduses antakse juhiseid selle kohta, millal võib kontsernisisest lugea riskimaandamisinstrumentide arvestuse kriteeriumitele vastavateks riskimaandamisinstrumentide, mida kasutatakse välismaisesse äriüksusesse tehtava netoinvesteeringu riskimaandamiseks.

⁽¹⁾ See puudutab konsolideeritud finantsaruandeid, finantsaruandeid, milles arvestatakse selliseid investeeringuid nagu sidusettevõtted või ühisettevõtted kapitaliosaluse meetodil, ja finantsaruandeid, mis sisaldavad filiaali või ühist äriüksust, nagu on määratletud IFRS 11-s *Ühised ettevõtmised*.

▼ **M53**

- 6 IAS 21-s ja IFRS 9-s nõutakse, et emaettevõtja poolt välismaise äriüksuse võõrandamisel liigitataks ümberliigitamiskannetena omakapitalist kasumiaruandesse ümber muus koondkasumis kajastatud kumulatiivsed summad, mis on seotud nii välismaise äriüksuse tulemuste ja finantsseisundi ümberarvestamisest tulenevate valuutakursi vahedega kui ka kasumi või kahjumiga netoinvesteeringu efektiivse riskimaandajana kindlaksmääratud riskimaandamisinstrumendilt. Käesolevas tõlgenduses antakse juhiseid selle kohta, kuidas üksus peaks määrama kindlaks omakapitalist kasumiaruandesse ümberliigitatavad summad nii riskimaandamisinstrumendi kui ka riskimaandamisobjekti puhul.

▼ **M10**

RAKENDUSALA

▼ **M53**

- 7 Käesolevat tõlgendust rakendatakse üksuse suhtes, mis maandab välismaistesse äriüksustesse tehtud netoinvesteeringutest tulenevat välisvaluutariski ja soovib vastata riskimaandamisarvestuse tingimustele kooskõlas IFRS 9-ga. Viitamise hõlbustamiseks nimetatakse käesolevas tõlgenduses sellist üksust emaettevõtjaks ja välismaiste äriüksuste netovarasid sisaldavaid finantsaruandeid konsolideeritud finantsaruanneteks. Kõik viited emaettevõtjale kehtivad samamoodi ka üksuse suhtes, millel on netoinvesteeringuid välismaises üksuses, mis on ühisettevõtja, sidusettevõtja või filiaal.

▼ **M10**

- 8 Käesolevat tõlgendust rakendatakse ainult välismaistesse äriüksustesse tehtud netoinvesteeringute riskimaandamise suhtes; seda ei tohi rakendada analoogia põhjal teist liiki riskimaandamisinstrumentide arvestuse suhtes.

KÜSIMUSED

- 9 Välismaistesse äriüksustesse tehtud investeeringuid võidakse omada otse emaettevõtte kaudu või kaudselt selle tütarettevõtte või tütarettevõtete kaudu. Käesolevas tõlgenduses käsitletavad küsimused on:

a) *maandatava riski olemus ja sellise maandatava alusinstrumendi või -tehingu summa, mille suhtes võib määratleda riskimaandamisuhet:*

- i) kas emaettevõtte võib määratleda maandatava riskina ainult valuutakursi vahesid, mis tulenevad emaettevõtte ja selle välismaise äriüksuse arvestusvaluutade vahelisest erinevusest või kas ta võib määratleda maandatava riskina ka emaettevõtte konsolideeritud finantsaruannete esitusvaluuta ja välismaise äriüksuse arvestusvaluuta vahelisest erinevusest tulenevaid valuutakursi vahesid;
- ii) kui emaettevõtte omab välismaist äriüksust kaudselt, siis kas maandatav risk võib sisaldada ainult välismaise äriüksuse ja selle vahetu emaettevõtte arvestusvaluutade erinevusest tulenevaid valuutakursi vahesid või kas maandatav risk võib sisaldada ka välismaise äriüksuse ja selle vahepealse või lõplikku kontrolli omava emaettevõtte arvestusvaluutade vahelisi valuutakursi vahesid (s.t kas see asjaolu, et välismaisesse äriüksusse tehtud netoinvesteeringut omatakse vahepealse emaettevõtte kaudu, mõjutab majanduslikku riski lõplikku kontrolli omava emaettevõtte suhtes).

▼ **M10**

b) *kus on kontsernis võimalik riskimaandamisinstrumenti omada:*

- i) kas kriteeriumitele vastavat riskimaandamisinstrumentide arvestuse suhet võib tuvastada ainult siis, kui oma netoinvesteeringut maandav (majandus)üksus on riskimaandamisinstrumendi osapool või kas kontserni kuuluv mis tahes (majandus)üksus võib omada riskimaandamisinstrumenti olenemata oma arvestusvaluutast;
- ii) kas riskimaandamisinstrumendi (mis on või ei ole tuletisinstrument) olemus või konsolideerimismeetod mõjutab riskimaandamise efektiivsuse hindamist.

c) *milliseid summasid tuleks liigitada omakapitalist ümber kasumiaruandesse ümberliigituskannetena välismaise äriüksuse võõrandamise korral:*

- i) kui võõrandatakse riskimaandatud välismaine äriüksus, millised summad emettevõtte välisvaluuta ümberarvestusreservist tuleb riskimaandamisinstrumendi ja selle välismaise äriüksuse suhtes liigitada omakapitalist ümber kasumiaruandesse emettevõtte konsolideeritud finantsaruannetes;
- ii) kas konsolideerimismeetod mõjutab omakapitalist kasumiaruandesse ümberliigitatavate summade kindlaksmääramist.

KONSENSUS

Maandatava riski olemus ja sellise maandatava alusinstrumendi või -teingu summa, mille suhtes võib määratleda riskimaandamissuhet

- 10 Riskimaandamisinstrumentide arvestust võib rakendada ainult välisvaluuta vahedele, mis esinevad välismaise äriüksuse arvestusvaluuta ja emettevõtte arvestusvaluuta vahel.
- 11 Välismaisesse äriüksusse tehtud netoinvesteeringust tuleneva välisvaluutariskide maandamisel võib maandatav alusinstrument või -tehing võib olla netovarade summa, mis on võrdne emettevõtte konsolideeritud finantsaruannetes kajastatud välismaise äriüksuse netovarade bilansilise (jääk)maksumusega või sellest väiksem. Välismaise äriüksuse netovarade, mida võib emettevõtte konsolideeritud finantsaruannetes määratleda maandatava alusinstrumendi või -tehinguna, bilansiline (jääk)maksumus sõltub sellest, kas välismaise äriüksuse mingi madalamatasemeline emettevõtte on rakendanud riskimaandamisinstrumentide arvestust selle välismaise äriüksuse kõikide või osade netovarade suhtes ja seda arvestust on peetud emettevõtte konsolideeritud finantsaruannetes.
- 12 Maandatavat riski võib määratleda välisvaluutariskina, mis tekib välismaise äriüksuse arvestusvaluuta ja selle välismaise äriüksuse mis tahes emettevõtte (vahetu, vahepealne või lõplikku kontrolli omav emettevõtte) arvestusvaluuta vahel. Asjaolu, et netoinvesteeringut omatakse vahepealse emettevõtte kaudu, ei mõjuta välisvaluutariskist tuleneva majandusliku riski olemust lõpliku emettevõtte jaoks.

▼ M10

- 13 Välismaisesse äriüksusse tehtud netoinvesteeringust tulenev avatus välisvaluutariskile võib vastata riskimaandamisinstrumentide arvestuse kriteeriumitele ainult ühes konsolideeritud finantsaruandes. Seega kui välismaise äriüksuse samasid netovarasid maandab sama riski suhtes mitu kontserni kuuluvat emaettevõtet (näiteks nii otsene kui ka kaudne emaettevõte), vastab ainult üks riskimaandamissuhte riskimaandamisinstrumentide arvestuse kriteeriumitele lõpliku emaettevõtte konsolideeritud finantsaruannetes. Ühe emaettevõtte poolt oma konsolideeritud finantsaruannetes määratletud riskimaandamissuhte arvestust ei pea pidama mingi teine kõrgematasemeline emaettevõte. Kui aga kõrgematasemeline emaettevõte ei pea sellist arvestust, tuleb madalamatasemelise emaettevõtte poolt rakendatud riskimaandamisinstrumentide arvestus tühistada enne kõrgematasemelise emaettevõtte poolse riskimaandamisinstrumentide arvestuse kajastamist.

Kes võib omada riskimaandamisinstrumente**▼ M53**

- 14 Tuletis- või mittetuletisinstrumenti (või tuletisinstrumentide ja mittetuletisinstrumentide kombinatsiooni) võib määratleda riskimaandamisinstrumentina välismaisesse äriüksusesse tehtud netoinvesteeringu riskimaandamisel. Riskimaandamisinstrumente võivad omada kontserni kuuluv või kuuluvad üksus või üksused seni, kuni on täidetud IFRS 9 paragrahvis 6.4.1 toodud määratlemise, dokumenteerimise ja efektiivsuse nõuded, mis on seotud netoinvesteeringu riskimaandamisega. Eraldi peab olema selgelt dokumenteeritud kontserni riskimaandamisstrateegia seoses erinevate võimalusega instrumentide hoidmiseks kontserni erinevatel tasemetel.

▼ M10

- 15 Efektiivsuse hindamise eesmärgil arvutatakse riskimaandamisinstrumenti väärtuse muutus välisvaluutariski suhtes lähtudes emaettevõtte arvestusvaluutast, mille suhtes maandatavat riski mõõdetakse, kooskõlas riskimaandamisinstrumentide arvestuse dokumentatsiooniga. Sõltuvalt sellest, kus riskimaandamisinstrumenti omatakse, võib riskimaandamisinstrumentide arvestuse puudumise korral kajastada väärtuse muutuse kogusummat kasumiaruandes või muus koondkasumis või mõlemas. Kuid efektiivsuse hindamist ei mõjuta see, kas riskimaandamisinstrumenti väärtuse muutust kajastatakse kasumiaruandes või muus koondkasumis. Riskimaandamisinstrumentide arvestuses kajastatakse muutuse kogu efektiivset osa muus koondkasumis. Efektiivsuse hindamist ei mõjuta see, kas riskimaandamisinstrument on tuletis- või mittetuletisinstrument, ega ka konsolideerimismeetod.

Riskimaandatud välismaise äriüksuse võõrandamine**▼ M53**

- 16 Kui võõrandatakse riskimaandatud välismaine äriüksus, siis on selleks summaks, mille kindlakstegemist nõutakse IFRS 9 paragrahvis 6.5.14, riskimaandamisinstrumenti suhtes välisvaluuta ümberarvestusreservist ümberliigitamiskandena kasumiaruandesse ümberliigitatud summa emaettevõtja konsolideeritud finantsaruannetes. See summa on sellisest riskimaandamisinstrumentist tulenev kumulatiivne kasum või kahjum, mis määratleti efektiivse riskimaandamisinstrumentina.

▼ M10

- 17 Emaettevõtte konsolideeritud finantsaruannetes välisvaluuta ümberarvestusreservist kasumiaruandesse ümberliigitatud summa kõnealusesse välismaisesse äriüksusesse tehtud netoinvesteeringu suhtes kooskõlas IAS 21 paragrahviga 48 on see summa, mis sisaldub emaettevõtte välisvaluuta ümberarvestusreservis kõnealuse välismaise äriüksuse

▼ **M10**

suhtes. Lõplikku kontrolli omava emaeettevõtte konsolideeritud finantsaruannetes ei mõjuta konsolideerimismeetod kõikide välismaiste äriüksuste suhtes välisvaluuta ümberarvestusreservis kajastatud kogu netosummat. Kuid see, kas lõplikku kontrolli omav emaeettevõtte kasutab konsolideerimise otse- või astmelist meetodit,⁽¹⁾ võib mõjutada konkreetse välismaise äriüksuse suhtes välisvaluuta ümberarvestusreservis kajastatud summat. Konsolideerimise astmelise meetodi kasutamine võib tingida riskimaandamise efektiivsuse kindlaksmääramiseks kasutatud summast erineva summa ümberliigitamise kasumiaruandesse. Selle erinevuse võib kõrvaldada määrates kindlaks kõnealuse välismaise äriüksusega seotud summa, mis oleks saadud konsolideerimise otsemeetodi kasutamise korral. Sellise korrigeerimise tegemine ei ole nõutav IAS 21-ga. Kuid valitud arvestusmeetodit tuleb järgida järjepidevalt kõikide netoinvesteeringute puhul.

JÕUSTUMISKUUPÄEV

▼ **M22**

- 18 (Majandus)-üksus rakendab käesolevat tõlgendust 1. oktoobril 2008 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. (Majandus)-üksus rakendab 2009. aasta aprillis väljaantud *IFRSide edasiarendustega* tehtud paragrahvi 14 muudatust 1. juulil 2009 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Mõlema varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)-üksus rakendab käesolevat tõlgendust enne 1. oktoobrit 2008 algava perioodi suhtes või paragrahvi 14 muudatust enne 1. juulit 2009, avalikustab ta selle asjaolu.

▼ **M53**

- 18B IFRS 9-ga, välja antud 2014. aasta juulis, muudeti paragrahve 3, 5–7, 14, 16 AG1 ja AG8 ning jäeti välja paragrahv 18A. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 9.

▼ **M10**

ÜLEMINEK

- 19 IAS 8-s sätestatakse, kuidas (majandus)üksus rakendab tõlgenduse esmasest rakendamisest tulenevat arvestusmeetodi muudatust. (Majandus)üksus ei ole kohustatud järgima neid nõudeid tõlgenduse esmakordsel rakendamisel. Kui (majandus)üksus on määratlenud riskimaandamisinstrumendi netoinvesteeringu riskimaandajana, kuid riskimaandamine ei vasta käesolevas tõlgenduses toodud riskimaandamisinstrumentide arvestuse tingimustele, rakendab (majandus)üksus IAS 39 sellise riskimaandamisinstrumentide arvestuse lõpetamiseks edasiulatuvalt.

Lisa

Rakendusjuhis

Käesolev lisa on tõlgenduse lahutamatu osa.

▼ **M53**

- AG1 Käesolevas lisas kirjeldatakse tõlgenduse rakendamist kasutades allpool toodud grupi struktuuri. Kõikidel juhtudel testitakse kirjeldatud riskimaandamissuhtet efektiivsuse suhtes kooskõlas IFRS 9-ga, kuigi seda testimist ei käsitleta käesolevas lisas. Lõplikuks emaeettevõtjaks olev emaeettevõtja esitab oma konsolideeritud finantsaruanded arvestusvaluutas euro (EUR). Iga tütarettevõtja on täielikult omatud.

⁽¹⁾ Otsemeetod on konsolideerimismeetod, mille puhul arvestatakse välismaise äriüksuse finantsaruanded otse ümber lõplikku kontrolli omava emaeettevõtte arvestusvaluutasse. Astmeline meetod on konsolideerimismeetod, mille puhul arvestatakse välismaise äriüksuse finantsaruanded kõigepealt ümber vahepealse emaeettevõtte (vahepealsete emaeettevõtete) arvestusvaluutasse ja seejärel arvestatakse lõplikku kontrolli omava emaeettevõtte arvestusvaluutasse (või esitusvaluutasse, kui see on erinev).

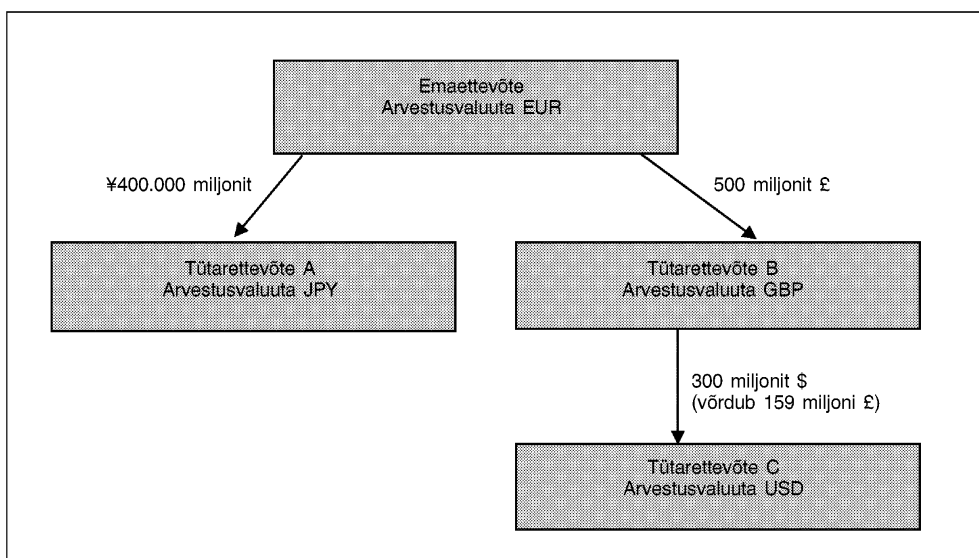
▼ **M53**

Emaettevõtja 500 miljoni naelsterlingi suurune netoinvesteering tütarettevõtja B (arvestusvaluuta naelsterling (GBP)) sisaldab 159 miljoni naelsterlingit, mis vastab tütarettevõtja B 300 miljoni USA dollari suurusele netoinvesteeringule tütarettevõtja C (arvestusvaluuta USA dollarid (USD)). Teisisõnu, tütarettevõtja B netovarad, arvestamata tema investeeringut tütarettevõtja C, on 341 miljoni naelsterlingit.

▼ **M10**

Maandatava riski olemus, mille puhul võib määratleda riskimaandamissuhet (paragrahvid 10–13)

AG2 Emaettevõtte võib maandada oma netoinvesteeringu tütarettevõttes A, B ja C nende vastavate arvestusvaluutade (Jaapani jeen (JPY), naelsterling ja USA dollar) ja euro vahelise valuutakursiriski suhtes. Lisaks võib emaettevõtte maandada tütarettevõtte B ja tütarettevõtte C arvestusvaluutade USD/GBP vahelise valuutakursiriski. Tütarettevõtte B võib oma konsolideeritud finantsaruannetes maandada oma tütarettevõttesse C tehtud netoinvesteeringu nende vastavate arvestusvaluutade, s.o USA dollari ja naelsterlingi, vahelise valuutakursiriski suhtes. Järgmistes näidetes on määratletud risk hetke valuutakursirisk, sest riskimaandamisinstrumentid ei ole tuletisinstrumentid. Kui riskimaandamisinstrumentid oleksid forvardlepingud, saaks emaettevõtte määratleda forvardi valuutakursiriski.



Maandatava alusinstrumenti või -teingu summa, mille puhul võib määratleda riskimaandamissuhet (paragrahvid 10–13)

AG3 Emaettevõtte soovib maandada oma tütarettevõttesse C tehtud netoinvesteeringust tulenevat valuutakursiriski. Oletagem, et tütarettevõttel A on sõltumatult osapoolelt saadud laen summas 300 miljonit USA dollarit. Tütarettevõtte A netovarad aruandeperioodi alguses on 400.000 miljonit Jaapani jeeni, sealhulgas sõltumatult osapoolelt laekunud laen summas 300 miljonit USA dollarit.

▼ **M10**

AG4 Maandatud alusinstrument või -tehing võib olla netovarade summa, mis on võrdne emaettevõtte poolt tütarettevõttesse C tehtud netoinvesteeringu bilansilise (jääk)maksumusega (300 miljonit USA dollarit) tema konsolideeritud finantsaruannetes või sellest väiksem. Oma konsolideeritud finantsaruannetes saab emaettevõtte tütarettevõttes A 300 miljoni USA dollari suuruse välislaenu määratleda riskimaandamisinstrumentina EUR/USD hetke valuutakursiriski suhtes, mis on seotud tema netoinvesteeringuga tütarettevõtte C netovarasse summas 300 miljonit USA dollarit. Sellisel juhul sisalduvad nii EUR/USD valuutakursi vahe, mis tuleneb 300 miljoni USA dollari suurusest välislaenust tütarettevõttes A, kui ka EUR/USD valuutakursi vahe, mis tuleneb 300 miljoni USA dollari suurusest netoinvesteeringust tütarettevõttes C, välisvaluuta ümberarvestusreservis emaettevõtte konsolideeritud finantsaruannetes pärast riskimaandamisinstrumentide arvestuse rakendamist.

AG5 Riskimaandamisinstrumentide arvestuse puudumise korral kajastatakse USD/EUR valuutakursi vahe kogusummat, mis tuleneb 300 miljoni USA dollari suurusest välislaenust tütarettevõttes A, emaettevõtte konsolideeritud finantsaruannetes järgmiselt:

— eurodesse ümberarvestatud USD/JPY hetke valuutakursi muutust kasumiaruandes, ja

— JPY/EUR hetke valuutakursi muutust muus kasumiaruandes.

Paragrahvis AG4 toodud määratluse asemel võib emaettevõtte oma konsolideeritud finantsaruannetes määratleda tütarettevõttes A 300 miljoni USA dollari suuruse välislaenu riskimaandamisinstrumentina GBP/USD hetke valuutakursi riski suhtes tütarettevõtte C ja tütarettevõtte B vahel. Sel juhul kajastatakse USD/EUR valuutakursi vahe kogusummat, mis tuleneb 300 miljoni USA dollari suurusest välislaenust tütarettevõttes A, emaettevõtte konsolideeritud finantsaruannetes järgmiselt:

— GBP/USD hetke valuutakursi muutust välisvaluuta ümberarvestusreservis tütarettevõtte C suhtes,

— eurodesse ümberarvestatud GBP/JPY hetke valuutakursi muutust kasumiaruandes, ja

— JPY/EUR hetke valuutakursi muutust muus koondkasumis.

AG6 Emaettevõtte ei saa oma konsolideeritud finantsaruannetes määratleda 300 miljoni USA dollari suurust välislaenu tütarettevõttes A riskimaandamisinstrumentina nii EUR/USD kui ka GBP/USD hetke valuutakursiriski suhtes. Üks riskimaandamisinstrument saab maandada sama määratletud riski ainult üks kord. Tütarettevõtte B ei saa rakendada riskimaandamisinstrumentide arvestust oma konsolideeritud finantsaruannetes, sest riskimaandamisinstrumenti omatakse mujal kui tütarettevõtet B ja tütarettevõtet C sisaldavas kontsernis.

▼ M10**Kus on kontsernis võimalik riskimaandamisinstrumenti omada (paragrahvid 14 ja 15)?**

- AG7 Nagu on märgitud paragrahvis AG5, kajastatakse riskimaandamisinstrumentide arvestuse puudumise korral kogu väärtuse muutust tütarettevõttes A 300 miljoni USA dollari suurusest välislaenust tuleneva valuutakursiriski suhtes nii kasumiaruandes (USD/JPY hetke risk) kui ka muus koondkasumis (EUR/JPY) emaettevõtte konsolideeritud finantsaruannetes. Mõlemaid summasid võetakse arvesse paragrahvis AG4 määratletud riskimaandamise efektiivsuse hindamisel, sest nii riskimaandamisinstrumenti kui ka maandatava alusinstrumenti- või tehingu väärtuse muutust arvutatakse võrreldes emaettevõtte arvestusvaluutat eurot tütarettevõtte C arvestusvaluuta USA dollari suhtes kooskõlas riskimaandamise dokumentatsiooniga. Konsolideerimismeetod (s.o otsemeetod või astmeline meetod) ei mõjuta riskimaandamise efektiivsuse hindamist.

Välismaise äriüksuse võõrandamise korral kasumiaruandesse ümberliigitatavad summad (paragrahvid 16 ja 17)**▼ M53**

- AG8 Tütarettevõtja C võõrandamise korral on emaettevõtja välisvaluuta ümberarvestusreservist tema konsolideeritud finantsaruannete kasumiaruandesse ümberliigitatavad summad järgmised:

- a) tütarettevõtja A 300 miljoni USA dollari suuruse välislaenu suhtes, summa, mille kindlakstegemist nõutakse IFRS 9 kohaselt, st kogu väärtuse muutus muus koondkasumis riskimaandamisinstrumenti efektiivse osana kajastatud valuutakursiriski suhtes; ja

▼ M10

- b) tütarettevõttesse C tehtud 300 miljoni USA dollari suuruse netoinvesteeringu suhtes, emaettevõtte konsolideerimismeetodiga kindlaksmääratud summa. Kui emaettevõtte kasutab otsemeetodit, määratakse välisvaluuta ümberarvestusreserv tütarettevõtte C suhtes kindlaks otseselt EUR/USD valuutakursi alusel. Kui emaettevõtte kasutab astmelist meetodit, määratakse välisvaluuta ümberarvestusreserv tütarettevõtte C suhtes kindlaks välisvaluuta ümberarvestusreservi alusel, mida tütarettevõtte B kajastas arvestades GBP/USD valuutakursi, mis on arvestatud ümber emaettevõtte arvestusvaluutasse EUR/GBP valuutakursi kasutades. Emaettevõtte poolt konsolideerimise astmelise meetodi kasutamine varasematel perioodidel ei nõua temalt ega keela tal tütarettevõtte C võõrandamise korral ümberliigitatava välisvaluuta ümberarvestusreservi summa kindlaks määramist summana, mida ta oleks kajastanud siis, kui ta oleks kasutanud alati otsemeetodit, sõltuvalt oma arvestusmeetodist.

Mitme välismaise äriüksuse riskimaandamine (paragrahvid 11, 13 ja 15)

- AG9 Järgmistes näidetes selgitatakse, et emaettevõtte konsolideeritud finantsaruannetes on risk, mida saab maandada, alati tema arvestusvaluuta (euro) ning tütarettevõtete B ja C arvestusvaluutade vaheline risk. Olenemata sellest, kuidas riskimaandamisinstrumentid on määratletud, on maksimumsummad, mida saab efektiivsete riskimaandamisinstrumentidena kajastada emaettevõtte konsolideeritud finantsaruannetes välisvaluuta ümberarvestusreservis mõlema välismaise äriüksuse riskimaandamisel, 300 miljonit USA dollarit EUR/USD riski ja 341 miljonit naelsterlingit EUR/GBP riski suhtes. Muud valuutakursi muutustest tulenevad väärtuse muutused on kajastatud emaettevõtte konsolideeritud kasumiaruandes. Loomulikult oleks emaettevõttel võimalik määratleda 300 miljonit USA dollarit ainult USD/GBP hetke valuutakursi muutuste suhtes või 500 miljonit naelsterlingit ainult GBP/EUR hetke valuutakursi muutuste suhtes.

▼ **M10****Emaettevõtte omab riskimaandamisinstrumente nii USA dollarites kui ka naelsterlingites**

AG10 Emaettevõtte võib soovida maandada valuutavahetusriski nii oma tütar-ettevõttesse B kui ka tütar-ettevõttesse C tehtud netoinvesteeringute suhtes. Oletagem, et emaettevõtte omab sobivaid USA dollarites ja naelsterlingites määratletud riskimaandamisinstrumente, mida võiks määratleda tema tütar-ettevõttesse B ja tütar-ettevõttesse C tehtud netoinvesteeringute riskimaandamisinstrumentidena. Määratlused, mida emaettevõtte saab teha oma konsolideeritud finantsaruannetes, hõlmavad alljärgnevat, kuid mitte ainult:

a) 300 miljoni USA dollari suurune riskimaandamisinstrument, mis on määratletud tütar-ettevõttesse C tehtud 300 miljoni USA dollari suuruse netoinvesteeringu riskimaandajana, kusjuures riskiks on emaettevõtte ja tütar-ettevõtte C vaheline hetke valuutakursi risk (EUR/USD) ning kuni 341 miljoni naelsterlingi suurune riskimaandamisinstrument, mis on määratletud tütar-ettevõttesse B tehtud 341 miljoni naelsterlingi suuruse netoinvesteeringu riskimaandajana, kusjuures riskiks on emaettevõtte ja tütar-ettevõtte B vaheline hetke valuutakurs (EUR/GBP).

b) 300 miljoni USA dollari suurune riskimaandamisinstrument, mis on määratletud tütar-ettevõttesse C tehtud 300 miljoni USA dollari suuruse netoinvesteeringu riskimaandajana, kusjuures riskiks on tütar-ettevõtte B ja tütar-ettevõtte C vahelise hetke valuutakursi risk (GBP/USD) ning kuni 500 miljoni naelsterlingi suurune riskimaandamisinstrument, mis on määratletud tütar-ettevõttesse B tehtud 500 miljoni naelsterlingi suuruse netoinvesteeringu riskimaandajana, kusjuures riskiks on emaettevõtte ja tütar-ettevõtte B vaheline hetke valuutakurs (EUR/GBP).

AG11 Emaettevõtte poolt tütar-ettevõttesse C tehtud netoinvesteeringust tulenev EUR/USD risk on erinev risk kui emaettevõtte poolt tütar-ettevõttesse B tehtud netoinvesteeringust tulenev EUR/GBP risk. Kuid paragrahvi AG10 punktis a kirjeldatud juhtumil on emaettevõtte talle kuuluva USA dollari riskimaandamisinstrumendi määratlemisega juba maandanud täielikult oma tütar-ettevõttesse C tehtud netoinvesteeringust tuleneva EUR/USD riski. Kui emaettevõtte oleks määratlenud ka talle naelsterlingites kuuluva instrumendi oma tütar-ettevõttesse B tehtud 500 miljoni suuruse netoinvesteeringu riskimaandajana, maandataks topelt sellest netoinvesteeringust 159 miljoni naelsterlingi suurust osa, mis on tütar-ettevõttesse C USA dollarites tehtud netoinvesteeringu väärtus naelsterlingites, GBP/EUR riski suhtes emaettevõtte konsolideeritud finantsaruannetes.

AG12 Paragrahvi AG10 punktis b kirjeldatud juhtumil, kui emaettevõtte määratleb maandatava riski tütar-ettevõtte B ja tütar-ettevõtte C vahelise hetke valuutakursi riskina (GBP/USD), arvestatakse emaettevõtte 300 miljoni USA dollari suuruse riskimaandamisinstrumendi väärtuse muutusest ainult GBP/USD osa tütar-ettevõtte C suhtes emaettevõtte välisvaluuta ümberarvestusreservis. Muutuse ülejäänud osa (mis vastab GBP/EUR muutusele 159 miljoni naelsterlingi puhul) arvestatakse emaettevõtte konsolideeritud kasumiaruandes paragrahvi AG5 kohaselt. Kuna USD/GBP riski määratlemisel tütar-ettevõtete B ja C vahel ei arvestata GBP/EUR riski, saab emaettevõtte samuti määratleda oma tütar-ettevõttesse B tehtud netoinvesteeringust kuni 500 miljonit naelsterlingit, kusjuures riskiks on emaettevõtte ja tütar-ettevõtte B vahelise hetke valuutakursi risk (GBP/EUR).

▼ **M10****Tütarettevõtte B omab riskimaandamisinstrumenti USA dollarites**

- AG13 Oletagem, et tütarettevõtte B omab 300 miljoni USA dollari suurust välisvõlga, mis kanti emaettevõttele üle naelsterlingites määratud ettevõttesisesse laenu. Kuna nii tema varad kui ka kohustised suurenesid 159 miljoni naelsterlingi võrra, tütarettevõtte B netovarad ei muutunud. Tütarettevõtte B võiks määratleda välisvõla oma tütarettevõttesse C tehtud netoinvesteeringu GBP/USD riski riskimaandajana oma konsolideeritud finantsaruannetes. Emaettevõtte võib arvestada selle riskimaandamisinstrumendi tütarettevõtte B poolset määratlust oma tütarettevõttesse C tehtud 300 miljoni USA dollari suuruse netoinvesteeringu riskimaandamiseks GBP/USD riski suhtes (vt paragrahv 13) ja emaettevõtte võiks määratleda talle naelsterlingites kuuluva riskimaandamisinstrumendi kogu oma tütarettevõttesse B tehtud 500 miljoni naelsterlingi suuruse netoinvesteeringu riskimaandajana. Esimest riskimaandamisinstrumenti, mille on määratlenud tütarettevõtte B, hinnatakse lähtudes tütarettevõtte B arvestusvaluutast (naelsterling) ja teist riskimaandamisinstrumenti, mille on määratletud emaettevõtte, hinnatakse lähtudes emaettevõtte arvestusvaluutast (euro). Sel juhul on ainult emaettevõtte poolt tütarettevõttesse C tehtud netoinvesteeringust tulenev GBP/USD risk, mitte kogu EUR/USD risk, maandatud emaettevõtte konsolideeritud finantsaruannetes USA dollarites määratud riskimaandamisinstrumendi poolt. Seetõttu võib emaettevõtte poolt tütarettevõttesse B tehtud 500 miljoni naelsterlingi suurusest netoinvesteeringust tulenevat kogu EUR/GBP riski maandada emaettevõtte konsolideeritud finantsaruannetes.
- AG14 Kuid siiski tuleb arvesse võtta ka tütarettevõttele B makstava emaettevõtte 159 miljoni naelsterlingi suuruse laenu arvestust. Kui emaettevõtte laenu võlgnevust ei peeta tema tütarettevõttesse B tehtud netoinvesteeringu osaks, sest see ei vasta IAS 21 paragrahvis 15 toodud tingimustele, arvestatakse ümberarvestusest tulenevat GBP/EUR valuutakursi vahet emaettevõtte konsolideeritud kasumiaruandes. Kui tütarettevõttele B makstavat 159 miljoni naelsterlingi suurust laenu võlgnevust peetakse emaettevõtte netoinvesteeringu osaks, oleks see netoinvesteering ainult 341 miljonit naelsterlingit ning summa, mida emaettevõtte saaks määratleda maandatava alusinstrumendi või tehinguna GBP/EUR riski suhtes, väheneks vastavalt 500 miljonilt naelsterlingilt 341 miljonit naelsterlingini.
- AG15 Kui emaettevõtte tühistaks tütarettevõtte B poolt määratletud riskimaandamis-suhte, saaks emaettevõtte määratleda tütarettevõttele B kuuluva 300 miljoni USA dollari suuruse välislaenu oma tütarettevõttesse C tehtud 300 miljoni USA dollari suuruse netoinvesteeringu riskimaandajana EUR/USD riski suhtes ja määratleda talle naelsterlingites kuuluva riskimaandamisinstrumendi maandamiseks ainult kuni 341 miljoni naelsterlingi suurust osa tütarettevõttesse B tehtud netoinvesteeringust. Sellisel juhul arvutatakse mõlema riskimaandamisinstrumendi efektiivsus lähtuvalt emaettevõtte arvestusvaluutast (euro). Seega sisalduksid emaettevõtte konsolideeritud finantsaruannetes välisvaluuta ümberarvestusreservis nii USD/GBP muutus tütarettevõttele B kuuluva välislaenu väärtuses kui ka GBP/EUR muutus tütarettevõttele B emaettevõtte poolt võlgnetava laenu väärtuses (kogusummas sama kui USD/EUR). Kuna emaettevõtte on juba maandanud täielikult oma tütarettevõttesse C tehtud netoinvesteeringust tuleneva EUR/USD riski, saab ta maandada ainult kuni 341 miljonit naelsterlingit oma tütarettevõttesse B tehtud netoinvesteeringust tuleneva EUR/GBP riski suhtes.

▼ **M17****IFRIC TÕLGENDUS 17***Mitterahaliste varade jaotamine omanikele*

VIITED

- IFRS 3 *Äriühendused* (parandatud 2008)
- IFRS 5 *Müügiks hoitavad põhivarad ja lõpetatud tegevusvaldkonnad*
- IFRS 7 *Finantsinstrumendid: avalikustatav teave*

▼ **M32**

- IFRS 10 *Konsolideeritud finantsaruanded*

▼ **M33**

- IFRS 13 *Õiglase väärtuse määramine*

▼ **M17**

- IAS 1 *Finantsaruannete esitamine* (parandatud 2007)
- IAS 10 *Aruandeperioodijärgsed sündmused*
- IAS 27 *Konsolideeritud ja konsolideerimata finantsaruanded* (muudetud mais 2008)

TAUST

- 1 Mõnikord jaotab (majandus)üksus varasid, mis on muu kui raha (mitterahalised varad), dividendidena oma omanikuõigusi rakendavatele omanikele ⁽¹⁾ Sellistes olukordades võib (majandus)üksus anda ka omanikele valikuõiguse saada kas mitterahalisi varasid või rahalist alternatiivi. IFRIC on saanud taotlusi juhiste saamiseks selle kohta, kuidas (majandus)üksus peaks arvestama selliseid jaotamisi.
- 2 Rahvusvahelises finantsaruandlusstandardites (IFRSides) ei esitata juhiseid selle kohta, kuidas (majandus)üksus peaks mõõtma jaotamisi oma omanikele (tavaliselt nimetatud kui dividendid). IAS 1-s nõutakse (majandus)üksuselt andmete esitamist omanikele väljamaksetena kajastatud dividendide kohta kas omakapitali muutuste aruandes või finantsaruannete lisades.

ULATUS

- 3 Käesolevat tõlgendust rakendatakse (majandus)üksuse poolt oma omanikeõigusi rakendavatele omanikele tehtavate varade mittevastastikuste jaotamiste järgmiste liikide suhtes:
 - a) mitterahaliste varade (nt materiaalse põhivara objektid, IFRS 3-s määratletud ärid, osalused muus (majandus)üksuses või müügi-gruppides, nagu on määratletud IFRS 5-s) jaotamised; ja
 - b) jaotamised, mis annavad omanikele valikuõiguse saada kas mitterahalisi varasid või rahalist alternatiivi.
- 4 Käesolevat tõlgendust rakendatakse ainult jaotamiste suhtes, mille puhul sama liiki omakapitali instrumentide kõiki omanikke koheldakse võrdselt.

⁽¹⁾ IAS 1 paragrahvis 7 on omanikud defineeritud kui omakapitalina liigitatud instrumentide omanikud.

▼ **M17**

- 5 Käesolevat tõlgendust ei rakendata sellise mitterahalise vara jaotamise suhtes, mille üle omab lõplikku kontrolli sama osapool või osapooled enne ja pärast jaotamist. Seda erandit rakendatakse jaotamist tegeva (majandus)üksuse konsolideerimata, eraldiseisvate ja konsolideeritud finantsaruannete suhtes.
- 6 Kooskõlas paragrahviga 5 ei rakendata käesolevat tõlgendust, kui mitterahalise vara üle omab lõplikku kontrolli sama osapool või samad osapooled enne ja pärast jaotamist. IFRS 3 paragrahvis B2 sätestatakse, et „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 selleks, et jaotamine ei kuuluks käesoleva tõlgenduse rakendusallasel sel alusel, et samad pooled kontrollivad vara nii enne kui ka pärast jaotamist, peab jaotamist saavate üksikisikutest aktsionäride rühmal olema lepingupõhiste kokkulepete tulemusena selline lõplik kollektiivne jõud väljamakset tegeva (majandus)üksuse üle.

▼ **M32**

- 7 Lõike 5 kohaselt ei rakendata käesolevat tõlgendust, kui (majandus)üksus jaotab osa oma osalusest tütarettevõttes, kuid säilitab kontrolli tütarettevõtte üle. (Majandus)üksus, mis teeb väljamakse, millest tulenevalt kajastab (majandus)üksus mittekontrollivat osalust oma tütarettevõttes, arvestab seda väljamakset kooskõlas IFRS 10-ga.

▼ **M17**

- 8 Käesolevas tõlgenduses käsitletakse ainult sellise (majandus)üksuse poolset arvestust, mis teeb väljamakse mitterahalise varana. Selles ei käsitleta sellist väljamakset saavate aktsionäride poolset arvestust.

KÜSIMUSED

- 9 Kui (majandus)üksus deklareerib väljamakse ja tal on kohustus jaotada kõnealuseid varasid oma omanikele, peab ta kajastama kohustise makstava dividendi kohta. Sellest tulenevalt käsitletakse käesolevas tõlgenduses järgmisi küsimusi:
- a) Millal peaks (majandus)üksus kajastama makstavat dividendi?
 - b) Kuidas peaks (majandus)üksus mõõtma makstavat dividendi?
 - c) Kui (majandus)üksus arveldab makstavat dividendi, kuidas peaks ta arvestama jaotatud varade bilansilise (jääk)maksumuse ja makstava dividendi bilansilise (jääk)maksumuse vahelise erinevuse?

KONSENSUS

Millal kajastada makstavat dividendi

- 10 Dividendi maksmise kohustist kajastatakse, kui dividend on nõuete kohaselt heakskiidetud ja ei ole enam (majandus)üksuse suva kohaselt otsustada, see kuupäev on siis:
- a) kui dividendi väljakuulutamine, nt juhtkonna või direktoraadi poolt, on kinnitatud asjakohase organi, nt aktsionäride poolt, juhul kui jurisdiktsioonis nõutakse sellist kinnitamist, või
 - b) kui dividend on välja kuulutatud, nt juhtkonna või direktoraadi poolt, juhul kui jurisdiktsioonis ei nõuta täiendavat kinnitamist.

▼ M17**Makstava dividendi mõõtmine**

- 11 (Majandus)üksus mõõdab kohustist jaotada omanikele mitterahalisi varasid dividendina jaotatavate varade õiglases väärtuses.
- 12 Kui (majandus)üksus annab oma omanikele valikuõiguse saada kas mitterahalist vara või rahalist alternatiivi, hindab (majandus)üksus makstavat dividendi, võttes arvesse nii iga alternatiivi õiglast väärtust kui ka sellega seotud tõenäosust, millega omanikud valivad iga alternatiivi.
- 13 Iga aruandeperioodi lõpus ja maksetähtajal vaatab (majandus)üksus üle ja korrigeerib makstava dividendi bilansilist (jääk)maksumust, tehes mis tahes muudatused omakapitalis kajastatud jaotatava dividendi bilansilise (jääk)maksumuse summa korrigeerimisena.

Jaotatud varade bilansilise (jääk)maksumuse ja makstava dividendi bilansilise (jääk)maksumuse vahelise erinevuse arvestamine, kui (majandus)üksus arveldab makstavat dividendi

- 14 Kui (majandus)üksus arveldab makstavat dividendi, kajastab ta jaotatud varade bilansilise (jääk)maksumuse ja makstava dividendi bilansilise (jääk)maksumuse vahelise erinevuse, selle olemasolu korral, kasumiaruandes.

Esitamine ja avalikustatav teave

- 15 (Majandus)üksus esitab paragrahvis 14 kirjeldatud erinevuse eraldi kirjena kasumiaruandes.
- 16 (Majandus)üksus avalikustab rakendatavuse korral alljärgneva teabe:
- a) makstava dividendi bilansiline (jääk)maksumus perioodi alguses ja lõpus; ja
 - b) perioodis kajastatud bilansilise (jääk)maksumuse suurenemine või vähenemine kooskõlas paragrahviga 13 tulenevalt jaotatavate varade õiglase väärtuse muutusest.

▼ M33

- 17 Kui (majandus)üksus kuulutab pärast aruandeperioodi lõppu, kuid enne finantsaruannete avaldamiseks heakskiitmist välja dividendid, mis jaotatakse mitterahalise varana, avalikustab ta:

▼ M17

- a) jaotatava vara olemuse;
- b) aruandeperioodi lõpu seisuga jaotatava vara bilansilise (jääk)maksumuse; ja

▼ M33

- c) jaotatava vara õiglase väärtuse aruandeperioodi lõpu seisuga, kui see erineb selle bilansilisest (jääk)maksumusest, ja teabe nende meetodite kohta, mida kasutati õiglase väärtuse mõõtmiseks kooskõlas IFRS 13 lõike 93 punktidega b, d, g ja i ning lõikega 99.

▼ M17**JÕUSTUMISKUUPÄEV**

- 18 (Majandus)üksus rakendab käesolevat tõlgendust edasiulatuvalt 1. juulil 2009 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Tagasiulatuva rakendamine ei ole lubatud. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab käesolevat tõlgendust enne 1. juulit 2009 algava perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu ja rakendab ka IFRS 3 (parandatud 2008), IAS 27 (muudetud mais 2008) ja IFRS 5 (muudetud käesoleva tõlgendusega).

▼ M32

- 19 IFRS 10-ga, välja antud 2011. aasta mais, muudeti lõige 7. (Majandus)üksus rakendab seda muudatust siis, kui ta rakendab IFRS 10.

▼ M33

- 20 IFRS 13-ga, välja antud mais 2011, muudeti lõige 17. (Majandus)üksus rakendab seda muudatust siis, kui ta rakendab IFRS 13.

▼ M52

▼ **M28****TÖLGENDUS IFRIC 19***Finantskohustiste kustutamine omakapitaliinstrumentidega*

VIITED

- *Raamistik finantsaruannete koostamiseks ja esitamiseks* ⁽¹⁾
- IFRS 2 *Aktsiapõhine makse*
- IFRS 3 *Äriühendused*

▼ **M53**

- IFRS 9-le *Finantsinstrumendid*

▼ **M33**

- IFRS 13 *Õiglase väärtuse määrtmine*

▼ **M28**

- IAS 1 *Finantsaruannete esitamine*
- IAS 8 *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead*
- IAS 32 *Finantsinstrumendid: esitamine*

▼ **M53**▼ **M28**

TAUST

- 1 Võlgnik ja võlausaldaja võivad pidada uuesti läbirääkimisi finantskohustise tingimuste üle, mille tulemusena võlgnik kustutab kohustise kas täielikult või osaliselt, emiteerides omakapitaliinstrumente võlausaldajale. Neid tehinguid nimetatakse mõnikord „võla kustutamiseks aktsiakapitali kaudu”. Käesoleva IFRIC suhtes on saadud taotlusi juhiste saamiseks selliste tehingute arvestamiseks.

ULATUS

- 2 Käesolevas tõlgenduses käsitletakse (majandus)üksuse poolset arvestust juhul, kui finantskohustise tingimuste üle peetakse uuesti läbirääkimisi, mille tulemusena (majandus)üksus emiteerib oma võlausaldajale omakapitaliinstrumente finantskohustise kustutamiseks tervikuna või osaliselt. Selles ei käsitleta võlausaldajapoolset arvestust.
- 3 (Majandus)üksus ei rakenda käesolevat tõlgendust tehingute suhtes olukordades, kus:
 - a) võlausaldaja on ka otsene või kaudne aktsionär ja tegutseb otsese või kaudse olemasoleva aktsionärina;
 - b) võlausaldajat ja (majandus)üksust kontrollitakse sama isiku või isikute poolt enne ja pärast tehingut ning tehingu sisu hõlmab omakapitali jaotamist (majandus)üksuse poolt või selle sissemaksmist (majandus)üksusesse;
 - c) finantskohustise kustutamine omakapitali aktsiate emiteerimisega on kooskõlas finantskohustise esialgsete tingimustega.

KÜSIMUSED

▼ **M53**

- 4 Käesolevas tõlgenduses käsitletakse järgmisi küsimusi:
 - a) kas üksuse omakapitaliinstrumendid, mis on emiteeritud finantskohustise kustutamiseks tervikuna või osaliselt, on „makstud tasu” IFRS 9 paragrahvi 3.3.3 kohaselt?

⁽¹⁾ ► **M68** Viide IASC *Finantsaruannete koostamise ja esitamise raamistikule*, mille nõukogu võttis vastu 2001. aastal ja mis kehtis tõlgenduse väljatöötamise ajal. ◀

▼ **M28**

- b) Kuidas peaks (majandus)üksus esmalt mõõtma omakapitaliinstrumente, mis on emiteeritud sellise finantskohustise kustutamiseks?
- c) Kuidas peaks (majandus)üksus arvestama kustutatud finantskohustise bilansilise (jääk)maksumuse ja emiteeritud omakapitaliinstrumentide esmalt mõõdetud summa vahelist erinevust?

KONSENSUS

▼ **M53**

- 5 Üksuse omakapitaliinstrumentide emiteerimine võlausaldajale finantskohustise kustutamiseks tervikuna või osaliselt on tasu, mis on makstud IFRS 9 paragrahvi 3.3.3 kohaselt. Üksus eemaldab finantskohustise (või finantskohustise osa) oma finantsseisundi aruandest siis ja ainult siis, kui see on kooskõlas IFRS 9 paragrahviga 3.3.1.

▼ **M28**

- 6 Selliste omakapitaliinstrumentide esmasel kajastamisel, mis on emiteeritud võlausaldajale finantskohustise kustutamiseks tervikuna või osaliselt, mõõdetakse (majandus)üksus neid emiteeritud omakapitaliinstrumentide õiglases väärtuses, välja arvatud juhul, kui õiglast väärtust ei saa usaldusväärselt mõõta.

▼ **M53**

- 7 Kui emiteeritud omakapitaliinstrumentide õiglast väärtust ei saa usaldusväärselt mõõta, mõõdetakse omakapitaliinstrumente kustutatud finantskohustise õiglases väärtuses. Kui mõõdetakse nõudetunnusega kustutatud finantskohustise (nt nõudmiseni hoius) õiglast väärtust, siis IFRS 13 paragrahvi 47 ei rakendata.

▼ **M28**

- 8 Kui kustutatakse ainult osa finantskohustisest, hindab (majandus)üksus, kas osa makstud tasust on seotud tasumata jäetud kohustise tingimuste muutusega. Kui osa makstud tasust on seotud kohustise allesjäänud osa tingimuste muutusega, jaotab (majandus)üksus makstud tasu kustutatud kohustise osa ja tasumata jäänud kohustise osa vahel. (Majandus)üksus kaalub selle jaotuse tegemisel kõiki tehinguga seotud asjakohaseid fakte ja asjaolusid.

▼ **M53**

- 9 Kustutatud finantskohustise (või finantskohustise osa) bilansilise jääkmaksumuse ja makstud tasu vaheline erinevus kajastatakse kasumiaruandes kooskõlas IFRS 9 paragrahviga 3.3.3. Emiteeritud omakapitaliinstrumentid kajastatakse esmalt ja mõõdetakse kuupäeval, mil finantskohustis (või selle kohustise osa) kustutatakse.

- 10 Kui kustutatakse ainult osa finantskohustisest, jaotatakse tasu paragrahvi 8 kohaselt. Allesjäänud kohustisele jaotatud tasu on osa hinnangust selle kohta, kas allesjäänud kohustise tingimusi on oluliselt muudetud. Kui allesjäänud kohustist on oluliselt muudetud, arvestab üksus muutust esialgse kohustise kustutamisenä ja uue kohustise arvelevõtmisenä vastavalt IFRS 9 paragrahvi 3.3.2 nõuetele.

▼ **M28**

- 11 (Majandus)üksus avalikustab paragrahvide 9 ja 10 kohaselt kajastatud kasumi või kahjumi eraldi kirjena kasumiaruandes või lisades.

▼ M28**JÕUSTUMISKUUPÄEV JA ÜLEMINEK**

- 12 (Majandus)üksus rakendab käesolevat tõlgendust 1. juulil 2010 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab käesolevat tõlgendust enne 1. juulit 2010 algava perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.
- 13 (Majandus)üksus rakendab arvestusmeetodi muutust IAS 8 kohaselt alates varaseima esitatud võrreldava perioodi algusest.

▼ M33

- 15 IFRS 13-ga, välja antud mais 2011, muudeti lõige 7. (Majandus)üksus rakendab seda muudatust siis, kui ta rakendab IFRS 13.

▼ M53

- 17 IFRS 9-ga, välja antud 2014. aasta juulis, muudeti paragrahve 4, 5, 7, 9 ja 10 ning jäeti välja paragrahvid 14 ja 16. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 9.

▼ **M33****IFRIC TÕLGENDUS 20***Paljanduskulud pealmaakaevanduse tootmisetapis*

VIITED

— *Finantsaruandluse kontseptuaalne raamistik* ⁽¹⁾

— IAS 1 *Finantsaruannete esitamine*

— IAS 2 *Varud*

— IAS 16 *Materiaalne põhivara*

— IAS 38 *Immateriaalsed varad*

TAUST

- 1 Pealmaakaevandamisel võib (majandus)üksus pidada vajalikuks eemaldada kaevandamisjäätmek (nn katend), et saada juurdepääs maagimaardlale. Jäätmete eemaldamist nimetatakse paljandamiseks.
- 2 Kaevanduse arendusetapis (enne tootmise alustamist) kapitaliseeritakse paljanduskulud tavaliselt karjääri rajamise ja arendamise amortiseeritava maksumuse osana. Tootmise alustades kõnealused kapitaliseeritud kulud amortiseeritakse süstemaatiliselt, kasutades tavaliselt tootmisühiku meetodit.
- 3 Kaevandusettevõtte võib jätkata karjääri tootmisetapis katendi eemaldamist ja sel juhul on tal paljanduskulud.
- 4 Tootmisetapis toimuva paljandamise ajal eemaldatav materjal ei kujuta endast tingimata 100 % ulatuses jäätmeid; sageli on see maagi ja jäätmete segu. Maagi sisaldus jäätmetes võib olla erinev: alates ebamajanduslikult väikesest kuni tulusalt suureni. Vähesel maagisisaldusega materjali eemaldades võidakse saada kasulikku materjali, mida saab kasutada varude tootmiseks. Materjali eemaldamine võib anda ka juurdepääsu sügavamal asetsevatele materjalikihtidele, mille puhul on maagi sisaldus jäätmetes suurem. (Majandus)üksus võib saada seega paljandamisel kasu kahel viisil: kasutatav maak, mida saab kasutada varude tootmiseks, ja parem juurdepääs täiendavatele materjalikogustele, mida kaevandatakse tulevastel perioodidel.
- 5 Käesolevas tõlgenduses kaalutakse seda, millal ja kuidas kajastada eraldi sellist paljandamisest tulenevat kaht liiki kasu, ning samuti seda, kuidas mõõta seda kasu nii esmasel kajastamisel kui ka hiljem.

ULATUS

- 6 Käesolevat tõlgendust rakendatakse jäätmete eemaldamise kulude suhtes, mis tekivad pealmaakaevandamisel karjääri tootmisetapis (nn tootmisetapi paljanduskulud).

⁽¹⁾ ► **M68** Viide *Finantsaruandluse kontseptuaalsele raamistikule*, mis anti välja 2010. aastal ja mis kehtis tõlgenduse väljatöötamise ajal. ◀

▼ M33**KÜSIMUSED**

7 Käesolevas tõlgenduses käsitletakse järgmisi küsimusi:

- (a) tootmisetapi paljanduskulude kajastamine varana;
- (b) paljandamisest tuleneva vara esmane mõõtmine ja
- (c) paljandamisest tuleneva vara edasine mõõtmine.

KONSENSUS**Tootmisetapi paljanduskulude kajastamine varana**

8 Sellisel määral, nagu paljandamisest saadav kasu realiseerub toodetud varuna, kajastab (majandus)üksus paljanduskulud kooskõlas IAS 2 *Varud* põhimõtetega. Sellisel määral, nagu kasu seisneb paremas juurdepääsus maagile, kajastab (majandus)üksus need kulud põhivarana, kui on täidetud allpool paragrahvis 9 sätestatud tingimused. Käesolevas tõlgenduses osutatakse kõnealusele põhivarale kui paljandamisest tulenevale varale.

9 (Majandus)ettevõtte kajastab paljandamisest tulenevat vara siis ja ainult siis, kui on täidetud kõik järgmised tingimused:

- (a) paljandamisega seotud tulevane majanduslik kasu (parem juurdepääs maagilasundile) kuulub tõenäoliselt (majandus)üksusele;
- (b) (majandus)üksus saab teha kindlaks maagilasundi komponendi, millele juurdepääs on paranenud; ja
- (c) selle komponendiga seostatava paljandamisega seotud kuludid saab usaldusväärselt mõõta.

10 Paljandamisest tulenev vara kajastatakse täiendavalt olemasolevale varale või olemasoleva vara suurendamisena. Teisisõnu kajastatakse paljandamisest tulenev vara olemasoleva vara *osana*.

11 Paljandamisest tulenev vara liigitatakse materiaalseks või immateriaalseks varaks sarnaselt olemasoleva varaga. Teisisõnu määrab kõnealuse olemasoleva vara olemus selle, kas (majandus)üksus liigitab paljandamisest tuleneva vara materiaalse või immateriaalse varana.

Paljandamisest tuleneva vara esmane mõõtmine

12 (Majandus)üksus mõõdab paljandamisest tulenevat vara esmalt soetusmaksumuses – s.o kindlakstehtud maagikomponendile juurdepääsu parandava paljandamisega otseselt seotud kogukulud, millele lisanduvad sellega otseselt seostatavad üldkulud. Tootmisetapis toimuva paljandamisega samal ajal võidakse teostada teatavaid ettenägematuid tegevusi, mis ei ole vajalikud tootmisetapis toimuva paljandamise kavakohaseks jätkamiseks. Selliste ettenägematute tegevustega seostatavaid kuludid ei arvata paljandamisest tuleneva vara maksumuse hulka.

▼ **M33**

- 13 Kui paljandamisest tuleneva vara maksumust ja toodetud varude maksumust ei saa eraldi kindlaks teha, jaotab (majandus)üksus tootmisetapi paljanduskulud toodetud varude ja paljandamisest tuleneva vara vahel, kasutades asjakohasel tootmismääral põhinevat jaotamist. Kõnealune tootmismäär arvutatakse maagilasundi kindlakstehtud komponendi kohta ja seda kasutatakse võrdlusalusena, et määrata kindlaks, millises ulatuses on toimunud tulevase kasu loomisega seonduv täiendav tegevus. Sellise määra võib arvutada muu hulgas järgmiselt:
- (a) toodetud varude maksumus võrreldes eeldatava maksumusega;
 - (b) kaevandatud jäätmete kogus võrreldes eeldatava kogusega teatava maagitootmise koguse kohta ja
 - (c) kaevandatud maagi mineraalisisaldus võrreldes kaevandatava maagi eeldatava mineraalisisaldusega teatava toodetud maagi koguse kohta.

Paljandamisest tuleneva vara edasine mõõtmine

- 14 Pärast esmast kajastamist kajastatakse paljandamisest tulenevat vara sarnaselt olemasoleva varaga, mille osa see on, kas soetusmaksumuses või ümberhinnatud maksumuses, millest lahutatakse kulum või amortisatsioon ja (vara) väärtuse langusest tulenevad kahjumid.
- 15 Paljandamisest tulenev vara amortiseeritakse süstemaatiliselt maagilasundi sellise kindlakstehtud komponendi eeldatava kasuliku eluea jooksul, mis on paljandamise tulemusena paremini juurdepääsetav. Selleks kasutatakse tootmisühiku meetodit, kui mõni muu meetod ei ole asjakohasem.
- 16 Maagilasundi kindlakstehtud komponendi eeldatav kasulik eluiga, mida kasutatakse paljandamisest tuleneva vara amortiseerimiseks, erineb eeldatavast kasulikust elueast, mida kasutatakse karjääri enda ja sellega seotud pikaajaliste varade amortiseerimiseks. Erandiks on sellised üksikud olukorrad, kus paljandamine parandab juurdepääsu kogu ülejäänud maagilasundile. See võib juhtuda näiteks karjääri kasuliku eluea lõpupoole, kui kindlakstehtud komponent on kaevandatava maagilasundi viimane osa.

▼ **M33***Lisa A***Jõustumiskuupäev ja üleminek**

Käesolev lisa on tõlgenduse lahutamatu osa ja tal sama pädevus nagu tõlgenduse teistel osadel.

- A1 (Majandus)üksus rakendab käesolevat tõlgendust 1. jaanuaril 2013 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab käesolevat tõlgendust varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.
- A2 (Majandus)üksus rakendab käesolevat tõlgendust tootmisetapi paljanduskulude suhtes, mis tekkisid varaseima esitatud perioodi alguses või hiljem.
- A3 Kõigi varem kajastatud varade jäägid, mis tulenesid tootmisetapis toimunud paljandamisest (nn paljandamisest tulenev varasem vara), liigitatakse alates varaseima esitatud perioodi algusest ümber sellise olemasoleva vara osana, millega paljandamine oli seotud, maagilasundi sellise allesjäänud kindlakstehtud komponendi ulatuses, millega saab paljandamisest tulenevat varasemat vara seostada. Kõnealune varade jääk amortiseeritakse maagilasundi sellise kindlakstehtud komponendi järelejäänud eeldatava kasuliku eluea jooksul, millega iga paljandamisest tuleneva varaseima vara jääk on seotud.
- A4 Juhul kui asjaomast paljandamisest tulenevat varasemat vara ei saa seostada maagilasundi kindlakstehtud komponendiga, kajastatakse see vara jääk jaotamata kasumi algsaldos varaseima esitatud perioodi alguses.

▼ **M41****IFRIC 21***Tõlgendus IFRIC 21 Lõivud⁽¹⁾*

VIITED

- IAS 1 *Finantsaruannete esitamine*
- IAS 8 *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead*
- IAS 12 *Tulumaks*
- IAS 20 *Valitsusepoolse sihtfinantseerimise arvestamine ja valitsusepoolse abi avalikustamine*
- IAS 24 *Seotud osapooli käsitleva teabe avalikustamine*
- IAS 34 *Vahefinantsaruandlus*
- IAS 37 *Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad*
- IFRIC 6 *Konkreetsel turul osalemisest tekkivad kohustised — elektri- ja elektroonikaseadmete vanad jäätmed*

TAUST

1. Valitsus võib kehtestada (majandus)üksusele lõivu. Rahvusvaheliste finantsaruandlusstandardite tõlgendamise komitee on saanud taotlused juhiste saamiseks selle kohta, kuidas arvestada lõivu seda maksva (majandus)üksuse finantsaruannetes. Küsimus on seotud sellega, millal kajastada standardi IAS 37 (*Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad*) kohaselt arvestatavat lõivu maksmise kohustist.

RAKENDUSALA

2. Käesolevas tõlgenduses käsitletakse lõivu maksmise kohustise arvestamist, kui tegemist IAS 37 reguleerimisalasse kuuluva kohustisega. Samuti käsitletakse sellise lõivu maksmise kohustise arvestamist, mille ajastus ja summa on kindel.
3. Käesolevas tõlgenduses ei käsitleta lõivu maksmise kohustise kajastamisest tulenevate kulude arvestamist. Selle üle otsustamisel, kas lõivu maksmise kohustise kajastamisest tekib vara või kulu, peaksid (majandus)üksused kohaldama muid standardeid.
4. Käesoleva tõlgenduse kohaldamisel tähendab lõiv majanduslikku kasu sisaldavate ressursside vähenemist, mille valitsused on (majandus)üksustele õigusaktide (st õigusnormide) kohaselt kehtestanud, välja arvatud:
 - a) ressursside vähenemised, mis kuuluvad muude standardite reguleerimisalasse (nt tulumaks, mis kuulub IAS 12 (*Tulumaks*) reguleerimisalasse), ja
 - b) trahvid või muud karistused, mida määratakse õigusaktide rikkumise eest.

„Valitsus” tähendab valitsussektorit, valitsusasutusi ja muid samalaadseid kohaliku, riigi või rahvusvahelise tasandi asutusi.

⁽¹⁾ Paljundamine lubatud Euroopa Majanduspiirkonnas. Väljaspool EMPd on kõik olemasolevad õigused kaitstud, v.a õigus paljundada isiklikuks kasutamiseks või muul õiguspärasel otstarbel. Lisateavet on võimalik saada IASB veebilehelt www.iasb.org

▼M41

5. Lõivu määratlusele ei vasta makse, mille (majandus)üksus teeb vara soetamiseks või teenuste osutamise eest valitsusega sõlmitud lepingupõhise kokkuleppe alusel.
6. (Majandus)üksus ei ole kohustatud rakendama käesolevat tõlgendust kohustiste suhtes, mis tulenevad heitkogustega kauplemise süsteemidest.

KÜSIMUSED

7. Selleks et selgitada lõivu maksmise kohustise arvestamist, käsitletakse käesolevas tõlgenduses järgmiseid küsimusi.
 - a) Mis on kohustav sündmus, millest tuleneb lõivu maksmise kohustise kajastamine?
 - b) Kas majanduslik sund jätkata tegevust tulevasel perioodil loob faktilise kohustuse sellise lõivu maksmiseks, mille aluseks on tegutsemine kõnealusel tulevasel perioodil?
 - c) Kas tegevuse jätkuvuse eeldus tähendab, et (majandus)üksusel on eksisteeriv kohustus maksta lõivu, mille aluseks on tegutsemine tulevasel perioodil?
 - d) Kas lõivu maksmise kohustise kajastamine tekib teataval ajahetkel või tekib see teataval asjaoludel aja jooksul järk-järgult?
 - e) Mis on kohustav sündmus, millest tuleneb lõivu maksmise kohustise kajastamine sellise kohustise korral, mis tekib miinimumkünnise saavutamisel?
 - f) Kas lõivu maksmise kohustise aruandeaasta finantsaruandes ja vahefinantsaruandes kajastamise põhimõtted on samad?

KONSENSUS

8. Kohustav sündmus, millest tekib lõivu maksmise kohustis, on tegevus, mis tingib lõivu maksmise, nagu see on õigusaktides kindlaks määratud. Näiteks kui tegevus, millest tuleneb lõivu maksmine, on tulu tekkimine käesoleval perioodil, ja kõnealuse lõivu arvutamine põhineb eelmisel perioodil tekkinud tulul, on selle lõivu puhul kohustav sündmus tulu tekkimine käesoleval perioodil. Tulu tekkimine eelmisel perioodil on eksisteeriva kohustuse tekkimiseks vajalik, kuid mitte piisav.
9. Selle tulemusena, et (majandus)üksusel on majanduslik sund jätkata tegevust tulevasel perioodil, ei teki tal faktilist kohustust maksu lõivu, mille aluseks on tegutsemine kõnealusel tulevasel perioodil.
10. Finantsaruannete koostamine tegevuse jätkuvuse eelduse kohaselt ei tähenda, et (majandus)üksusel on eksisteeriv kohustus maksta lõivu, mille aluseks on tegutsemine tulevasel perioodil.
11. Lõivu maksmise kohustist kajastatakse järk-järgult, kui kohustav sündmus toimub aja jooksul järk-järgult (st kui tegevus, mis on vastavalt õigusaktides kindlaks määratud aluseks lõivu maksmisele, toimub aja jooksul). Näiteks kui kohustav sündmus on tulu tekkimine teatava ajavahemiku jooksul, siis kajastatakse sellele vastavat kohustist ajal, mil (majandus)üksusel see tulu tekib.

▼M41

12. Kui lõivu maksmise kohustus tekib miinimumkünnise saavutamisel, peab sellest kohustusest tuleneva kohustise arvestamine toimuma kooskõlas käesoleva tõlgenduse punktides 8–14 (eriti punktid 8 ja 11) sätestatud põhimõtetega. Näiteks kui kohustav sündmus on minimaalse tegevuskünnise saavutamine (näiteks minimaalse tulu või müügitulu summa tekkimine või minimaalse toodangu mahu tootmine), kajastatakse sellele vastav kohustis minimaalse tegevuskünnise saavutamisel.
13. (Majandus)üksus kohaldab vahefinantsaruandes samu kajastamise põhimõtteid kui aruandeaasta finantsaruannetes. Selle tulemusel lõivu maksmise kohustist vahefinantsaruandes:
 - a) ei kajastata, kui vahearuandeperioodi lõpus puudub eksisteeriv kohustus maksta lõiv, ja
 - b) kajastatakse, kui vahearuandeperioodi lõpus on olemas eksisteeriv kohustus maksta lõiv.
14. (Majandus)üksus kajastab vara, kui ta on tasunud lõivu ettemaksena, kuid tal ei ole veel eksisteerivat kohustust seda lõivu maksta.

▼ M41*Lisa A***Jõustumiskuupäev ja üleminek**

Käesolev lisa on tõlgenduse lahutamatu osa ja sellel on sama õiguslik jõud nagu tõlgenduse teistel osadel.

- A1 (Majandus)üksus rakendab käesolevat tõlgendust 1. jaanuaril 2014 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab käesolevat tõlgendust varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.
- A2 Käesoleva tõlgenduse esmasest rakendamisest tulenevaid muutusi arvestusmeetodites arvestatakse tagasiulatuvalt kooskõlas standardiga IAS 8 (*Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead*).

▼ **M63****IFRICi tõlgendus 22***Välisvaluutatehingud ja ettemakstud tasu*

VIITED

- Finantsaruandluse kontseptuaalne raamistik⁽¹⁾
- IAS 8 „Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead“
- IAS 21 „Valuutakursside muutuste mõjud“

TAUST

1. IAS 21 „Valuutakursside muutuste mõjud“ paragrahviga 21 on ette nähtud, et välisvaluutatehingu esmasel kajastamisel arvestusvaluutas arvestab üksus välisvaluuta summa ümber arvestusvaluutaks, kasutades arvestusvaluuta ja välisvaluuta vahelist hetke vahetuskurssi (*spot*-kurssi) tehingu kuupäeval. IAS 21 paragrahvis 22 on märgitud, et tehingu kuupäevaks on kuupäev, mil tehingut saab esmakordselt kajastada kooskõlas rahvusvaheliste finantsaruandlusstandarditega.
2. Kui üksus maksab või saab ette tasu välisvaluutas, kajastab ta tavaliselt mitterahalist vara või mitterahalist kohustist⁽²⁾ enne sellega seotud vara, kulu või tulu kajastamist. Seotud vara, kulu või tulu (või selle osa) on asjaomaste standardite rakendamisel kajastatud summa, mille tulemusel lõpetatakse ettemakstud tasust tuleneva mitterahalise vara või mitterahalise kohustise kajastamine.
3. Rahvusvaheliste finantsaruandlusstandardite tõlgendamise komitee (edaspidi „tõlgendamise komitee“) sai algselt küsimuse selle kohta, kuidas määrata IAS 21 paragrahvide 21–22 kohaselt tulu kajastamisel kindlaks „tehingu kuupäev“. Küsimus käis konkreetselt asjaolude kohta, mille korral üksus kajastab ettemakstud tasu saamisest tulenevat mitterahalist kohustist enne seotud tulu kajastamist. Küsimust arutades märkis tõlgendamise komitee, et välisvaluutas tasu ette saamine või maksmine ei ole piiratud tulutehingutega. Sellest tulenevalt otsustas tõlgendamise komitee täpsustada tehingu kuupäeva, mida kasutatakse sellise vahetuskurssi kindlaksmääramiseks, mida kasutatakse seotud vara, kulu või tulu esmasel kajastamisel, kui üksus on saanud või maksnud ette tasu välisvaluutas.

RAKENDUSALA

4. Käesolevat tõlgendust rakendatakse välisvaluutatehingu (või selle osa) suhtes, kui üksus kajastab mitterahalist vara või mitterahalist kohustist, mis tuleneb tasu ette maksmisest või saamisest enne seotud vara, kulu või tulu (või selle osa) kajastamist üksuse poolt.
5. Käesolevat tõlgendust ei rakendata, kui üksus mõõdab seotud vara, kulu või tulu esmasel kajastamisel:
 - a) õiglases väärtuses või
 - b) sellise tasu õiglases väärtuses, mis maksti või saadi muul kuupäeval kui ettemakstud tasust tuleneva mitterahalise vara või mitterahalise kohustise esmase kajastamise kuupäev (nt firmaväärtuse mõõtmine IFRS 3 „Äriühendused“ kohaselt).

⁽¹⁾ ► **M68** Viide *Finantsaruandluse kontseptuaalsele raamistikule*, mis anti välja 2010. aastal ja mis kehtis tõlgenduse väljatöötamise ajal. ◀

⁽²⁾ Näiteks IFRS 15 „Kliendilepingutest saadav müügitulu“ paragrahviga 106 on ette nähtud, et kui klient maksab tasu või kui üksusel on tingimusteta õigus tasusummale (st nõue) enne, kui üksus annab kauba või teenuse kliendile üle, kajastab üksus lepingu lepingulise kohustisena makse tegemisel või makse tähtajal (olenevalt sellest, kumb on varasem).

▼ M63

6. Üksus ei pea rakendama käesolevat tõlgendust järgmise suhtes:
 - a) tulumaksud või
 - b) tema poolt välja antud kindlustuslepingute (sealhulgas edasikindlustuslepingud) ja tema poolt sõlmitud edasikindlustuslepingute suhtes.

KÜSIMUS

7. Käesolevas tõlgenduses käsitletakse seda, kuidas määrata kindlaks tehingu kuupäev, mida kasutatakse sellise vahetuskursi kindlaksmääramiseks, mida kasutatakse seotud vara, kulu või tulu (või selle osa) esmasel kajastamisel siis, kui lõpetatakse välisvaluutas ette makstud või saadud tasust tuleneva mitterahalise vara või mitterahalise kohustise kajastamine.

KONSENSUS

8. IAS 21 paragrahvide 21–22 rakendamisel on tehingu kuupäev, mida kasutatakse sellise vahetuskursi kindlaksmääramiseks, mida kasutatakse seotud vara, kulu või tulu (või selle osa) esmasel kajastamisel, on kuupäev, mil üksus esmaselt kajastab ette makstud või saadud tasust tulenevat mitterahalist vara või mitterahalist kohustist.
9. Kui tehakse või saadakse mitu ettemakset, määrab üksus tehingu kuupäeva iga ette makstud või saadud tasu puhul.

▼ **M63***Liide A***Jõustumiskuupäev ja üleminekusätted**

Käesolev lisa on IFRIC 22 lahutamatu osa ja sellel on sama õiguslik jõud nagu IFRIC 22 teistel osadel.

JÕUSTUMISKUUPÄEV

- A1 Üksus rakendab käesolevat tõlgendust 1. jaanuaril 2018 või pärast seda algavate aruandeperioodide suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab käesolevat tõlgendust varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

ÜLEMINEKUSÄTTED

- A2 Käesoleva tõlgenduse esmasel rakendamisel rakendab üksus seda kas:
- a) tagasiulatuvalt, rakendades IAS 8 „Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead“, või
 - b) edasiulatuvalt kõigi käesoleva tõlgenduse rakendusallasse kuuluvate varade, kulude ja tulude suhtes, mida esmaselt kajastatakse:
 - i) sellise aruandeperioodi alguses, mil üksus käesolevat tõlgendust esmakordselt rakendab, või pärast seda, või
 - ii) eelmise aruandeperioodi alguses, esitatud võrreldava teabena sellise aruandeperioodi finantsaruannetes, mil üksus käesolevat tõlgendust esmakordselt rakendab, või pärast seda.
- A3 Üksus, kes rakendab paragrahvi A2 punkti b, rakendab esmakordsel rakendamisel tõlgendust varade, kulude ja tulude suhtes, mida esmaselt kajastati paragrahvi A2 punkti b alapunkti i või ii kohase aruandeperioodi alguses või pärast seda ja mille puhul üksus on kajastanud mitterahalisi varasid või mitterahalisi kohustisi, mis tulenevad enne kõnealust kuupäeva ette makstud tasust.

▼ M63*Liide B*

Käesolevas lisas esitatud muudatust rakendatakse 1. jaanuaril 2018 või hiljem algavate aruandeperioodide suhtes. Kui üksus rakendab käesolevat tõlgendust varasema perioodi suhtes, rakendab ta seda muudatust selle varasema perioodi suhtes.

▼ **M64****IFRIC 23***Ebaselgus tulumaksukäsitluste osas*

VIITED

- IAS 1 *Finantsaruannete esitamine*
- IAS 8 *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead*
- IAS 10 *Sündmused pärast aruandeperioodi*
- IAS 12 *Tulumaks*

TAUST

1. Standardis IAS 12 *Tulumaks* on kindlaks määratud tasumisele kuuluvaid ning edasilükkunud tulumaksu varasid ja kohustisi käsitlevad nõuded. Üksus rakendab IAS 12 nõudeid kohaldatava maksuseaduse alusel.
2. Kuidas maksuseadust konkreetse tehingu või asjaolu suhtes kohaldatakse, võib olla ebaselge. Kas teatav maksukäsitlus on maksuseaduse seisukohast aktsepteeritav, ei pruugi olla teada enne, kui asjaomane maksuhaldusasutus või kohus teeb tulevikus otsuse. Seepärast võib konkreetse maksukäsitluse vaidlustamine või selle kontroll maksuhaldusasutuse poolt mõjutada üksuse tasumisele kuuluvate ning edasilükkunud tulumaksu varade ja kohustiste arvestust.
3. Käesolevas tõlgenduses on
 - a) „maksukäsitlus“ käsitlus, mida üksus on kasutanud või kavatseb kasutada oma tuludeklaratsioonides;
 - b) „maksuhaldusasutus“ organ, kes otsustab, kas maksukäsitlused on maksuseaduse alusel aktsepteeritavad. Maksuhaldusasutus võib olla ka kohus;
 - c) „ebaselge maksukäsitlus“ selline maksukäsitlus, mille puhul ei ole selge, kas asjaomane maksuhaldusasutus aktsepteerib seda maksuseaduse kohaselt. Näiteks üksuse otsus jätta tuludeklaratsioon maksujurisidiksioonis esitamata või jätta teatav tulu maksustava kasumi hulka arvamata on ebaselge maksukäsitlus, kui ei ole kindel, et seda maksuseaduse alusel aktsepteeritakse.

RAKENDUSALA

4. Käesolevas tõlgenduses selgitatakse, kuidas kohaldada IAS 12 kajastamist ja mõõtmist käsitlevaid nõudeid, kui tulumaksukäsitluste osas valitseb ebaselgus. Sellisel juhul peab üksus kajastama ja mõõtma oma tasumisele kuuluvat ning edasilükkunud tulumaksu vara ja kohustist IAS 12 nõuete kohaselt, lähtudes käesolevast tõlgendusest rakendades kindlaks määratud maksustatavast kasumist (maksukahjumist), maksustamisbaasidest, kasutamata maksukahjumitest, kasutamata maksukrediitidest ja maksumääradest.

KÜSIMUSED

5. Käesolevas tõlgenduses selgitatakse tulumaksukäsitluste ebaselgusega seoses järgmisi küsimusi:
 - a) kas üksus peaks kaaluma iga ebaselget maksukäsitlust eraldi;

▼ M64

- b) mida peaks üksus eeldama selle kohta, kuidas maksuhaldusasutus maksukäsitlusi kontrollib;
- c) kuidas peaks üksus kindlaks määrama maksustatava kasumi (maksukahjumi), maksustamisbaasi, kasutamata maksukahjumid, kasutamata maksukrediitid ja maksumäärad ning
- d) kuidas peaks üksus arvesse võtma faktide ja asjaolude muutusi.

KONSENSUS**Kas üksus peaks käsitama iga ebaselget maksukäsitlust eraldi**

- 6. Üksus peab otsustama, kas käsitada iga ebaselget maksukäsitlust eraldi või koos ühe või mitme muu ebaselge maksukäsitlusega selle alusel, kumb lähenemisviis töötab ebaselguse paremini kõrvaldada. Selle üle otsustamisel, kumb lähenemisviis töötab ebaselguse paremini kõrvaldada, võib üksus võtta arvesse nt seda, a) kuidas ta koostab tuludeklaratsioone ja kuidas valitud meetod toetab maksukäsitlusi või b) kuidas teeb tema eeldustel maksuhaldusasutus oma kontrollide ja kuidas ta lahendab küsimused, mis võivad kõnealuste kontrollide alusel tekkida.
- 7. Kui üksus kaalub paragrahvi 6 kohaldamisel rohkem kui ühte ebaselget maksukäsitlust koos, loeb üksus käesoleva tõlgenduse viiteid ebaselgele maksukäsitlusele viidatena ebaselgete maksukäsitluste gruppide, mida kaalutakse koos.

Maksuhaldusasutuse kontroll

- 8. Kui üksus hindab, kas ja kuidas ebaselge maksukäsitlus mõjutab maksustatava kasumi (maksukahjumi), maksustamisbaasi, kasutamata maksukahjumite, kasutamata maksukrediitide ja maksumäärade kindlaksmääramist, peab ta lähtuma sellest, et maksuhaldusasutus kontrollib summasid, mida tal on õigus kontrollida, ja et tal on kogu asjakohane teave kõnealuste kontrollide tegemiseks.

Maksustatava kasumi (maksukahjumi), maksustamisbaasi, kasutamata maksukahjumite, kasutamata maksukrediitide ja maksumäärade kindlaksmääramine

- 9. Üksus peab otsustama, kas on tõenäoline, et maksuhaldusasutus aktsepteerib ebaselget maksukäsitlust.
- 10. Kui üksus jõuab järeldusele, et maksuhaldusasutus ebaselget maksukäsitlust tõenäoliselt aktsepteerib, määrab üksus kindlaks maksustatava kasumi (maksukahjumi), maksustamisbaasi, kasutamata maksukahjumid, kasutamata maksukrediitid ja maksumäärad vastavalt maksukäsitlusele, mida ta kasutas või plaanib kasutada tuludeklaratsioonides.
- 11. Kui üksus jõuab järeldusele, et maksuhaldusasutus ebaselget maksukäsitlust tõenäoliselt ei aktsepteeri, kajastab üksus maksustatava kasumi (maksukahjumi), maksustamisbaasi, kasutamata maksukahjumite, kasutamata maksukrediitide ja maksumäärade kindlaksmääramisel ebaselguse mõju. Üksus peab peegeldama iga ebaselge maksukäsitluse ebaselguse mõju, kasutades üht järgmistest meetoditest sõltuvalt sellest, kumb meetod töötab üksuse arvates paremini kõrvaldada ebaselguse:

▼ **M64**

- a) kõige tõenäolisem summa – summa, mis on võimalike tulemuste hulgast kõige tõenäolisem. Kõige tõenäolisem summa võib paremini ennustada ebaselguse kõrvaldamist, kui võimalikud tulemused on binaarsed või keskendunud ühele väärtusele;
 - b) eeldatav väärtus – võimalike tulemuste tõenäosusega kaalutud summad kokku liidetuna. Eeldatav väärtus võib paremini ennustada ebaselguse kõrvaldamist, kui olemas on erinevad võimalikud tulemused, mis ei ole ei binaarsed ega keskendunud ühele väärtusele.
12. Kui ebaselge maksukäsitlus mõjutab tasumisele kuuluvat ja edasilükkunud tulumaksu (nt kui see mõjutab nii maksustatavat kasumit, mida kasutatakse tasumisele kuuluva tulumaksu kindlaksmääramiseks, ja maksubaase, mida kasutatakse edasilükkunud tulumaksu kindlaksmääramiseks), peavad üksuse hinnangud olema nii tasumisele kuuluva kui ka edasilükkunud tulumaksu osas järjepidevad.

Faktide ja asjaolude muutumine

13. Üksus vaatab käesoleva tõlgendusega nõutud hinnangud uuesti läbi, kui hinnangu aluseks olevad faktid või asjaolud muutuvad või kui saadakse uut teavet, mis mõjutab kõnealust hinnangut. Näiteks võib faktide või asjaolude muutumine muuta üksuse otsuseid maksukäsitluse aktsepteeritavuse kohta või tema hinnanguid ebaselguse mõjule või mõlemat. Paragrahvides A1–A3 esitatakse juhised faktide ja asjaolude muutumise juhiks.
14. Üksus peab kajastama faktide ja asjaolude muutumise või uue teabe mõju IAS 8 *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead* kohase arvestushinnangu muutusena. Et otsustada, kas pärast aruandeperioodi toimuv muutus on korrigeeriv või mittekorrigeeriv sündmus, peab üksus rakendama standardit IAS 10 *Sündmused pärast aruandeperioodi*.

Lisa A

Rakendusjuhised

Käesolev lisa on IFRIC 23 lahutamatu osa ja sellel on sama õiguslik jõud nagu IFRIC 23 teistel osadel.

FAKTIDE JA ASJAOLUDE MUUTUMINE (PARAGRAHV 13)

- A1 Käesoleva tõlgenduse paragrahvi 13 rakendamisel peab üksus hindama faktide ja asjaolude muutuse või uue teabe asjakohasust ja mõju kohaldatavat maksuseadust arvestades. Näiteks võib olla vaja teatava sündmuse tõttu ühe maksukäsitlusega seotud hinnangut uuesti läbi vaadata, kuid seda ei ole vaja teha teise maksukäsitluse puhul, kui nende maksukäsitluste suhtes kohaldatakse eri maksuseadusi.
- A2 Näidetena sellistest faktide ja asjaolude muutumisest või uuest teabest, mis sõltuvalt asjaoludest võib tingida vastavalt käesolevale tõlgendusele hinnangu uue läbivaatamise, võib muu hulgas (aga mitte ainult) nimetada järgmist:
- a) maksuhaldusasutuse kontrollid või võetud meetmed, näiteks:
 - i) üksuse kasutatud maksukäsitluse või sarnase maksukäsitluse heakskiitmine või heakskiitmata jätmine maksuhaldusasutuse poolt;

▼ M64

- ii) teave selle kohta, et maksuhaldusasutus on kiitnud heaks või jätnud heaks kiitmata sarnase maksukäsitluse, mida kasutab teine üksus; ja
 - iii) teave sarnase maksukäsitluse korral tasutud või saadud summa kohta;
 - b) maksuhaldusasutuse kehtestatud normide muutmine;
 - c) maksuhaldusasutuse maksukäsitluse kontrollimise või taaskontrollimise õiguse lõppemine.
- A3 Asjaolu, et maksuhaldusasutus ei ole maksukäsitlust heaks kiitnud või tagasi lükanud, tõenäoliselt ei kujuta endast eraldi faktide või asjaolude muutust või uut teavet, mis mõjutab käesoleva tõlgenduse kohaseid hinnanguid.

AVALIKUSTAMINE

- A4 Kui tulumaksukäsitluse osas valitseb ebaselgus, otsustab üksus, kas ta avaldab
- a) maksustatava kasumi (maksukahjumi), maksustamisbaasi, kasutamata maksukahjumite, kasutamata maksukrediitide ja maksumäärade kindlaksmääramisel IAS 1 *Finantsaruannete esitamine* paragrahvi 122 kohaselt tehtud hinnangud; ja
 - b) teabe selliste eelduste ja hinnangute kohta, mis on IAS 1 paragrahvide 125–129 kohaselt maksustatava kasumi (maksukahjumi), maksustamisbaasi, kasutamata maksukahjumite, kasutamata maksukrediitide ja maksumäärade kindlaksmääramisel tehtud.
- A5 Kui üksus jõuab järeldusele, et on tõenäoline, et maksuhaldusasutus aktsepteerib ebaselget maksukäsitlust, peab ta otsustama, kas ta avaldab IAS 12 paragrahvi 88 kohaselt ebaselguse võimaliku mõju tulumaksuga seotud tingimusliku kohustisena.

Lisa B

Jõustumiskuupäev ja üleminek

Käesolev lisa on IFRIC 23 lahutamatu osa ja sellel on sama õiguslik jõud nagu IFRIC 23 teistel osadel.

JÕUSTUMISKUUPÄEV

- B1 Üksus rakendab käesolevat tõlgendust 1. jaanuaril 2019 või pärast seda algavate aruandeperioodide suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab käesolevat tõlgendust varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

ÜLEMINEK

- B2 Käesoleva tõlgenduse esmasel rakendamisel rakendab üksus seda kas:
- a) tagasiulatuvalt, rakendades IAS 8, kui see on võimalik ilma tagantjärele tarkust kasutamata; või
 - b) tagasiulatuvalt koos tõlgenduse esmasest rakendamisest tuleneva kumulatiivse mõjuga, mida kajastatakse esmase rakendamise kuupäeval. Kui üksus valib selle ülemineku lähenemisviisi, ei pea ta võrdlusandmeid ümber arvestama. Selle asemel kajastab üksus käesoleva tõlgenduse esmasest rakendamisest tuleneva kumulatiivse mõju jaotamata kasumi (või vajaduse korral omakapitali mõne muu komponendi) algsaldo korrigeerimisena. Esmase rakendamise kuupäev tähendab selle aruandeperioodi algust, mil üksus rakendab käesolevat tõlgendust esmakordselt.

▼B**TÕLGENDUS SIC 7*****Euro kasutuselevõtt***

VIITED

▼M5

— IAS 1 *Finantsaruannete esitamine* (parandatud 2007)

▼B

— IAS 8 „*Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead*”

— IAS 10 „**▼M5** *Sündmused pärast aruandeperioodi* **◀**” (parandatud 2003)

— IAS 21 „*Valuutakursside muutuste mõjud*” (parandatud 2003)

▼M11

— IAS 27 *Konsolideeritud ja konsolideerimata finantsaruanded* (muudetud 2008)

▼B

KÜSIMUS

- 1 Alates 1. jaanuarist 1999, mil alustab tegevust Euroopa Majandus- ja Rahaliit (EMU), saab euro omaette valuutaks ning euro ja rahaliidus osalevate riikide valuutade vahetuskursid fikseeritakse lõplikult; st alates sellest kuupäevast kaob risk, et edaspidi tekiks nende valuutadega seoses valuutakursi vahesid.
- 2 Küsimus on selles, kuidas rakendada IAS 21 rahaliidus osalevate Euroopa Liidu liikmesriikide valuutadelt eurole ülemineku suhtes (edaspidi „üleminek”).

KONSENSUS

- 3 Ülemineku suhtes tuleb rangelt rakendada IAS 21 nõudeid välisvaluutatehingute ja välismaiste äriüksuste finantsaruannete ümberarvestuse kohta. Sama põhimõtte kehtib valuutakursside kindlaksmääramise suhtes siis, kui riigid ühinevad rahaliiduga hiljem.
- 4 See tähendab eelkõige järgmist:
 - a) tehingutest tulenevaid välisvaluutas fikseeritud rahalised varad ja kohustised arvestatakse jätkuvalt ümber arvestusvaluutasse, kasutades sulgemiskurssi. Kõik sellest tulenevad valuutakursi vahed kajastatakse kohe tulu või kuluna, välja arvatud, et (majandus)üksus jätkab oma seni kehtinud arvestusmeetodite rakendamist valuutakursi kasumite ja kahjumite suhtes, mis on seotud valuutariski maandamiseks sõlmitud tuletisinstrumentidega;

▼M11

- b) kumulatiivsed valuutakursi vahed, mis on seotud välismaiste äriüksuste finantsaruannete ümberarvestamisega, mida kajastatakse muus koondkasumis, akumuleeritakse omakapitalis ja liigitatakse omakapitalist ümber kasumiaruandesse üksnes välismaisesse äriüksusesse tehtud netoinvesteeringu võõrandamisel või osalisel võõrandamisel; ja

▼ B

- c) rahaliidus osalevate riikide valuutas fikseeritud kohustiste ümberarvestamisest tulenevaid valuutakursi vahesid ei arvata nendega seotud varade ► **M5** finantsseisundi aruandelise ◀ maksumuse hulka.

KONSENSUSE KUUPÄEV

Oktoober 1997.

JÕUSTUMISKUUPÄEV

Käesolev tõlgendus jõustub 1. juunil 1998. Muutusi arvestusmeetodites kajastatakse kooskõlas IAS 8-ga.

▼ M5

IAS 1-ga (parandatud 2007) muudeti kõikides IFRSides kasutatud terminoloogiat. Lisaks muudeti sellega paragrahv 4. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi aruandeaastate suhtes, mis algavad 1. jaanuaril 2009 või hiljem. Kui (majandus)üksus rakendab IAS 1 (parandatud 2007) varasema perioodi suhtes, rakenduvad need muudatused ka selle varasema perioodi suhtes.

▼ M11

IAS 27-ga (muutnud Rahvusvaheliste Raamatupidamisstandardite Nõukogu 2008. aastal) muudeti paragrahvi 4 punkt b. (Majandus)üksus rakendab seda muudatust 1. juulil 2009 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Kui (majandus)üksus rakendab IAS 27 (muudetud 2008) varasema perioodi suhtes, rakendatakse seda muudatust ka selle varasema perioodi suhtes.

▼ B

TÕLGENDUS SIC 10

Valitsusepoolne abi, kui puudub konkreetne seos põhitegevusega

VIITED

- IAS 8 „Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead”
- IAS 20 „Valitsusepoolse sihtfinantseerimise arvestamine ja valitsusepoolse abi avalikustamine”

KÜSIMUS

- 1 Mõnedes riikides võib (majandus)üksusele antav valitsusepoolne abi olla suunatud äritegevuse julgustamiseks või pikaajaliseks toetamiseks teatavates piirkondades või tegevusharudes. Sellise abi saamise tingimused ei pruugi olla konkreetselt seotud (majandus)üksuse põhitegevusega. Selline abi on näiteks ressursside üleandmine valitsuse poolt (majandus)üksustele, mis:
 - a) tegutsevad teatud konkreetses tegevusharus;
 - b) jätkavad tegutsemist hiljuti erastatud tegevusharudes või
 - c) alustavad või jätkavad äritegevust vähearenenud piirkondades.
- 2 Probleem on selles, kas niisugune valitsusepoolne abi on sihtfinantseerimine IAS 20 rakendussalas ja kas seda tuleks seetõttu arvestada nimetatud standardi kohaselt.

KONSENSUS

- 3 (Majandus)üksustele antav valitsusepoolne abi vastab IAS 20-s esitatud sihtfinantseerimise määratlusele isegi juhul, kui pole sätestatud (majandus)üksuse põhitegevusega konkreetselt seotud muid tingimusi kui nõue tegutseda teatavates piirkondades või tegevusharudes. Sellist abi ei pea seetõttu kajastama otse ► **M5** aktsionäride osalustes ◀.

KONSENSUSE KUUPÄEV

Jaanuar 1998.

JÕUSTUMISKUUPÄEV

Käesolev tõlgendus jõustub 1. augustil 1998. Arvestusmeetodite muutusi arvestatakse kooskõlas IAS 8-ga.

▼ M32

▼B**TÖLGENDUS SIC 15*****Kasutusrendid – stiimulid*****VIITED****▼M5**

— IAS 1 Finantsaruannete esitamine (parandatud 2007)

▼B

— IAS 8 „Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead”

— IAS 17 „Rendid” (parandatud 2003)

KÜSIMUS

- 1 Läbirääkimistel uue kasutusrendi võtmiseks või olemasoleva kasutusrendi uuendamiseks võib rendileandja lepingu sõlmimise huvides rentnikule stiimuleid pakkuda. Selliste stiimulite näited on lepingu sõlmimise järel tehtavad rahamaksud rentnikule või rentniku kulude (nt kolimiskulutused, renditud vara parendamine ning rentniku varasema rendikohustusega seotud kulutused) hüvitamine või eeldamine rendileandja poolt. Teise võimalusena võidakse kokku leppida, et rendiperioodi algperioodidel renti ei maksta või see on väiksem.
- 2 Küsimus on selles, kuidas kajastada kasutusrendi stiimuleid nii rentniku kui ka rendileandja finantsaruannetes.

KONSENSUS

- 3 Kõiki uue või uuendatud kasutusrendi stiimuleid kajastatakse renditava varaobjekti kasutamise osas kokkulepitud netotasu lahutamatu osana, olenemata stiimuli olemusest või vormist või maksete ajakavast.
- 4 Rendileandja peab kajastama stiimulite kogumaksumust renditulu lineaarse vähendusena rendiperioodi jooksul, kui mingi muu süstemaatiline alus ei kajasta renditavast varaobjektist saadava kasu vähenemise ajalist jaotumist paremini.
- 5 Rentnik peab kajastama stiimulite kogumaksumust rendikulude lineaarse vähendusena rendiperioodi jooksul, kui mingi muu süstemaatiline alus ei kajasta renditava vara kasutamisest saadava rentnikukasu ajalist jaotumist paremini.
- 6 Rentniku kantud kulutused, sealhulgas varasema rendilepinguga seotud kulutused (nt lõpetamis- ja kolimiskulutused ning renditud vara parendamiskulutused), kaasa arvatud kulutused, mis tegelikult hüvitatakse stiimulite kaudu, arvestatakse rentniku poolt vastavalt sellele standardile, mida rakendatakse nende kulutuste suhtes.

KONSENSUSE KUUPÄEV

Juuni 1998.

JÕUSTUMISKUUPÄEV

Käesolevat tõlgendust rakendatakse 1. jaanuaril 1999 või hiljem algavate rendiperioodide suhtes.

▼M33

▼B**TÕLGENDUS SIC 25**

Tulumaks – (majandus)üksuse või selle omanike maksustaatus muutused

VIITED

▼M5

— IAS 1 *Finantsaruannete esitamine* (parandatud 2007)

▼B

— IAS 8 „Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead”

— IAS 12 „Tulumaks”

KÜSIMUS

- 1 (Majandus)üksuse või selle omanike maksustaatus muutumine võib mõjutada (majandus)üksust, suurendades või vähendades selle tulumaksukohustisi või varasid. See võib toimuda näiteks (majandus)üksuse omakapitaliinstrumentide avaliku noteerimise või (majandus)üksuse omakapitali ümberstruktureerimise korral. Samuti võib see toimuda kontrolliva omaniku siirdumisel välismaale. Selle tulemusena võidakse (majandus)üksust maksustada senisest erinevalt; ta võib näiteks saada või kaotada maksusoodustusi ning tema suhtes võidakse tulevikus kohaldada teistsugust tulumaksumäära.
- 2 (Majandus)üksuse või selle omanike maksustaatus muutumine võib vahetult mõjutada (majandus)üksuse tasumisele kuuluva tulumaksukohustisi või varasid. Muutumine võib ka suurendada või vähendada (majandus)üksuse bilansis kajastatud edasi lükkunud tulumaksu kohustisi või varasid, sõltuvalt sellest, kuidas maksustaatus muutumine mõjutab (majandus)üksuse varade ja kohustiste ►**M5** finantsseisundi aruandelise ◀ (jääk)maksumuse katmisest või tasumisest tulenevaid tulumaksumõjusid.
- 3 Küsimus on selles, kuidas (majandus)üksus peaks käsitlema enda või omanike maksustaatus muutusest tulenevaid tulumaksumõjusid.

KONSENSUS

▼M5

- 4 (Majandus)üksus või selle omanike maksustaatus muutumise tagajärjel ei suurene ega vähene kasumi- või kahjumiväliselt kajastatud summad. Maksustaatus muutumisega kaasnevad tasumisele kuuluva või edasilükkunud tulumaksu mõjud kajastatakse perioodi kasumis või kahjumis, kui kõnealused mõjud ei ole seotud tehingute ja sündmustega, mis samal või mõnel muul perioodil suurendavad või vähendavad otse omakapitalis või muus koondkasumis kajastatud summasid. Kõnealused tulumaksumõjud, mis on seotud samal või mõnel muul perioodil omakapitalis kajastatud summa muutustega (ei sisaldu kasumis või kahjumis), krediteeritakse või debiteeritakse otse omakapitalis. Need tulumaksumõjud, mis on seotud samal või mõnel muul perioodil muus koondkasumis kajastatud summadega, kajastatakse muus koondkasumis.

▼ B**KONSENSUSE KUUPÄEV**

August 1999.

JÕUSTUMISKUUPÄEV

Käesolev konsensus jõustub 15. juulil 2000. aastal. Arvestusmeetodite muutustest teavitatakse kooskõlas IAS 8-ga.

▼ M5

IAS 1-ga (parandatud 2007) muudeti kõikides IFRSides kasutatud terminoloogiat. Lisaks muudeti sellega paragrahv 4. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi aruandeaastatele, mis algavad 1. jaanuaril 2009 või hiljem. Kui (majandus)üksus rakendab IAS 1 (parandatud 2007) varasemale perioodile, rakenduvad need muudatused ka sellele varasemale perioodile.

▼ M52

▼B**TÖLGENDUS SIC 29****▼M9***Teenuste kontsessioonikokkulepped: avalikustamine***▼B**

VIITED

▼M5— IAS 1 *Finantsaruannete esitamine* (parandatud 2007)**▼B**

— IAS 16 „Materiaalsed põhivarad” (parandatud 2003)

— IAS 17 „Rendid” (parandatud 2003)

— IAS 37 „Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad”

— IAS 38 „Immateriaalsed varad” (parandatud 2004)

▼M54— IFRS 16 *Rendiarvestus***▼B**

KÜSIMUS

- 1 (Majandus)üksus (►M9 saaja ◄) võib sõlmida kokkuleppe teise (majandus)üksusega (►M9 andja ◄) teenuste osutamiseks, millega võimaldatakse üldsusele juurdepääs olulistele majanduslikele ja sotsiaalsetele rajatistele. ►M9 Andja ◄ võib olla avaliku või erasektori (majandus)üksus, kaasa arvatud valitsusasutus. Näideteks teenuste kontsessioonikokkulepete kohta on reoveepuhastus- ja veevarustusrajatised, maanteed, parklad, tunnelid, sillad, lennujaamad ja telekommunikatsioonivõrgud. Näideteks kokkulepete kohta, mis ei ole teenuste kontsessioonikokkulepped, on (majandus)üksuse poolt allhanke korras sisse ostetavad siseteenused (nt töötajate kohvik, hoonete hooldus- ja remonditööd ning raamatupidamis- või infotehnoloogia teenused).
- 2 Teenuste kontsessioonikokkuleppe puhul annab ►M9 andja ◄ kontsessiooni kehtivuse ajaks ►M9 saajale ◄:
 - a) õiguse osutada teenuseid, millega võimaldatakse üldsusele juurdepääs olulistele majanduslikele ja sotsiaalsetele rajatistele, ja
 - b) mõnedel juhtudel õiguse kasutada teatavat materiaalselt vara, immateriaalselt vara või finantsvara,
 mille vastu ►M9 saaja ◄:
 - c) kohustub kontsessiooni kehtivuse ajal osutama teenuseid teatavatel tingimustel ja
 - d) kui on asjakohane, kohustub kontsessiooni kehtivuse lõppemisel tagastama kontsessiooni kehtivuse alguses saadud ja/või kontsessiooni kehtivuse ajal omandatud õigused.
- 3 Kõikide teenuste kontsessioonikokkulepete ühine omadus on, et ►M9 saaja ◄ omandab nii õiguse kui ka kohustuse osutada avalikke teenuseid.
- 4 Küsimus seisneb selles, millised andmed tuleb avalikustada ►M9 saaja ◄ ja ►M9 andja ◄ finantsaruannete lisades.

▼ M54

- 5 Teatavaid mõningate teenuste kontsessioonikokkulepetega seotud aspekte ja avalikustamismõndeid juba käsitletakse olemasolevates rahvusvahelistes finantsaruandlusstandardites (nt IAS 16 rakendatakse materiaalse põhivara objektide omandamise suhtes, IFRS 16 vara rendi suhtes ja IAS 38 immateriaalse vara omandamise suhtes). Teenuste kontsessioonikokkulepe võib siiski hõlmata täitmisele kuuluvaid lepinguid, mida ei käsitleta rahvusvahelistes finantsaruandlusstandardites, välja arvatud juhul, kui lepingud on kahjulikud, mille puhul rakendatakse IAS 37-t. Seetõttu käsitleb käesolev tõlgendus täiendavaid avalikustamismõndeid teenuste kontsessioonikokkulepete kohta.

▼ B

KONSENSUS

- 6 Kõiki teenuste kontsessioonikokkuleppe aspekte tuleb arvesse võtta, et määrata kindlaks, milliste andmete avalikustamine lisades on asjakohane. ► **M9** Saaja ◀ ja ► **M9** andja ◀ peavad iga aruandeperioodi kohta esitama järgmised andmed:

- a) kokkuleppe kirjeldus;
- b) kokkuleppe olulised tingimused, mis võivad mõjutada tulevaste rahavoogude summat, ajastust ja kindlust (nt kontsessiooni kehtivuse aeg, hindade ümberarvutuse kuupäevad ja hindade ümberarvutuse või uute läbirääkimiste kindlaksmääramise alus);
- c) järgmiste tingimuste olemus ja ulatus (nt kogus, ajavahemik või summa, sõltuvalt sellest, mis on asjakohane):
 - i) õigus kasutada teatavat vara;
 - ii) kohustus osutada teenuseid või õigus eeldada teenuste osutamist;
 - iii) kohustus omandada või ehitada materiaalse põhivara objekte;
 - iv) kohustus teatavat vara üle anda või õigus seda saada kontsessiooni kehtivuse aja lõppemisel;
 - v) pikendamise ja lõpetamise optsioonid ja
 - vi) muud õigused ja kohustused (nt olulised remondid) ja
- d) aruandeperioodil toimunud kokkuleppe muudatused ► **M9** ja ◀

▼ M9

- e) kuidas teenuste kokkulepe on liigitatud.

- 6A Saaja peab avaldama tulud ning kasumi või kahjumi, mis on saadud aruandeperioodil ehitusteenuste vahetamisel finantsvarade või immateriaalse vara vastu.

▼ B

- 7 Käesoleva tõlgenduse paragrahvi 6 kohaselt avalikustatav informatsioon antakse eraldi iga teenuste kontsessioonikokkuleppe kohta või koondandmetena teenuste kontsessioonikokkuleppe iga liigi kohta. Liik on teenuste kontsessioonikokkulepete rühm, mis hõlmab sarnaseid teenuseid (nt maksukogumis-, telekommunikatsiooni- ja reoveepuhastusteenused).

▼ B

KONSENSUSE KUUPÄEV

Mai 2001.

JÕUSTUMISKUUPÄEV

Käesolev tõlgendus jõustub 31. detsembril 2001.

▼ M54

Üksus rakendab paragrahvi 6 punkti e ja paragrahvi 6A muudatusi 1. jaanuaril 2008 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Kui üksus rakendab IFRIC 12 varasema perioodi suhtes, rakendatakse neid muudatusi ka selle varasema perioodi suhtes.

2016. aasta jaanuaris välja antud IFRS 16-ga muudeti paragrahvi 5. Üksus rakendab seda muudatust siis, kui ta rakendab IFRS 16.

▼ M52
