

KOMISSION ASETUS (EY) N:o 1136/2009,**annettu 25 päivänä marraskuuta 2009,****tiettyjen kansainvälisten tilinpäätösstandardien hyväksymisestä Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen N:o (EY) 1606/2002 mukaisesti annetun asetuksen (EY) N:o 1126/2008 muuttamisesta kansainvälisen tilinpäätösstandardin IFRS 1 osalta****(ETA:n kannalta merkityksellinen teksti)**

EUROOPAN YHTEISÖJEN KOMISSIO, joka

ottaa huomioon Euroopan yhteisön perustamissopimuksen,

ottaa huomioon kansainvälisten tilinpäätösstandardien soveltamisesta 19 päivänä heinäkuuta 2002 annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen (EY) N:o 1606/2002 ⁽¹⁾ ja erityisesti sen 3 artiklan 1 kohdan,

sekä katsoo seuraavaa:

- (1) Tiettyt kansainväliset tilinpäätösstandardit ja tulkinnat, jotka olivat voimassa 15 päivänä lokakuuta 2008, hyväksyttiin komission asetuksella (EY) N:o 1126/2008 ⁽²⁾.
- (2) IASB (International Accounting Standards Board) julkaisi 27 päivänä marraskuuta 2008 kansainvälisen tilinpäätösstandardin IFRS 1 *Ensimmäinen IFRS-standardien käyttöönotto*, jäljempänä 'uudelleen järjestetty IFRS 1'. Uudelleen järjestetty IFRS 1 korvaa voimassa olevan IFRS 1:n, jotta IFRS 1:tä olisi helpompi käyttää ja muuttaa tulevaisuudessa. Uudelleen järjestetyssä IFRS 1:ssä myös poistetaan standardista joitakin vanhentuneita siirtymäaikaa koskevia ohjeita, ja se sisältää joitakin vähäisiä muutoksia tekstimuotoiluihin. Voimassa olevat vaatimukset eivät muutu.
- (3) Tilinpäätöskysymysten asiantuntijakomitean (European Financial Reporting Advisory Group, EFRAG) teknisen asiantuntijaryhmän (Technical Expert Group, TEG) kuulemisessa vahvistettiin, että uudelleen järjestetty IFRS 1 on asetuksen (EY) N:o 1606/2002 3 artiklan 2 kohdassa hyväksymiselle asetettujen teknisten edellytysten mukainen. Tilinpäätösstandardeja koskevien lausuntojen tarkasteluryhmän perustamisesta tietojen antamiseksi komissiolle EFRAGin (European Financial Reporting Advisory

Group) lausuntojen puolueettomuudesta ja tasapuolisuudesta 14 päivänä heinäkuuta 2006 tehdyn komission päätöksen 2006/505/EY ⁽³⁾ mukaisesti kyseinen tarkasteluryhmä tarkasteli hyväksymistä koskevaa EFRAGin lausuntoa ja totesi komissiolle sen olevan tasapuolinen ja puolueeton.

- (4) Sen vuoksi asetus (EY) N:o 1126/2008 olisi muutettava.
- (5) Tilinpäätöskysymysten sääntelykomitea on hyväksynyt tässä asetuksessa säädetty toimenpiteet,

ON ANTANUT TÄMÄN ASETUKSEN:

1 artikla

Korvataan asetuksen (EY) N:o 1126/2008 liitteessä kansainvälinen tilinpäätösstandardi IFRS 1 *Ensimmäinen IFRS-standardien käyttöönotto* kansainvälisellä tilinpäätösstandardilla IFRS 1 *Ensimmäinen IFRS-standardien käyttöönotto* (uudelleen järjestetty vuonna 2008) tämän asetuksen liitteen mukaisesti.

2 artikla

Yritysten on sovellettava tämän asetuksen liitteessä tarkoitettua IFRS 1:tä viimeistään sen ensimmäisen tilikauden alusta, joka alkaa 31 päivän joulukuuta 2009 jälkeen.

3 artikla

Tämä asetus tulee voimaan kolmantena päivänä sen jälkeen, kun se on julkaistu *Euroopan unionin virallisessa lehdessä*.

Tämä asetus on kaikilta osiltaan velvoittava, ja sitä sovelletaan sellaisenaan kaikissa jäsenvaltioissa.

Tehty Brysselissä 25 päivänä marraskuuta 2009.

Komission puolesta

Charlie McCREEVY

Komission jäsen

⁽¹⁾ EYVL L 243, 11.9.2002, s. 1.

⁽²⁾ EUVL L 320, 29.11.2008, s. 1.

⁽³⁾ EUVL L 199, 21.7.2006, s. 33.

LIITE

KANSAINVÄLISET TILINPÄÄTÖSSTANDARDIT

IFRS 1	Ensimmäinen IFRS-standardien käyttöönotto
--------	---

”Jäljentäminen sallittu Euroopan talousalueella. Kaikki olemassa olevat oikeudet pidätetään Euroopan talousalueen ulkopuolella lukuun ottamatta oikeutta kopioida yksityiskäyttöön tai muuhun kohtuulliseen käyttöön. Lisätietoja on saatavissa IASB:sta internetosoitteessa www.iasb.org”

KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI IFRS 1***Ensimmäinen IFRS-standardien käyttöönotto*****TAVOITE**

- 1 Tämän standardin tarkoituksena on varmistaa, että yhteisön *ensimmäinen IFRS-tilinpäätös* ja tämän tilinpäätöksen kattaman kauden osia koskevat osavuositarkastukset sisältävät korkeatasoista informaatiota, joka:
 - (a) on käyttäjille läpinäkyvää ja kaikilta esitettäviltä kausilta vertailukelpoista;
 - (b) antaa sopivan lähtökohdan *kansainvälisten tilinpäätösstandardien (IFRS-standardien)* mukaiselle kirjanpidolle; ja
 - (c) pystytään tuottamaan niin, että kustannukset eivät ylitä hyötyjä.

SOVELTAMISALA

- 2 Yhteisön on sovellettava tätä IFRS-standardia:
 - (a) ensimmäisessä IFRS-tilinpäätöksessään; ja
 - (b) jokaisessa osavuositarkastuksessa, mikäli tällaisia laaditaan, jonka se esittää IAS 34:n *Osavuositarkastukset* mukaisesti ensimmäisen IFRS-tilinpäätöksen kattaman kauden osasta.
- 3 Yhteisön ensimmäinen IFRS-tilinpäätös on ensimmäinen vuositilinpäätös, jossa yhteisö ottaa IFRS-standardit käyttöön antaen tässä tilinpäätöksessä nimenomaisen ja varauksettoman lausuman IFRS-standardien noudattamisesta. IFRS-standardien mukainen tilinpäätös on yhteisön ensimmäinen IFRS-tilinpäätös esimerkiksi, jos yhteisö:
 - (a) on esittänyt viimeisimmän sitä edeltävän tilinpäätöksensä:
 - (i) sellaisten kansallisten vaatimusten mukaisesti, jotka eivät kaikilta osin vastaa IFRS-standardeja;
 - (ii) IFRS-standardien mukaisesti kaikilta osin, paitsi että tilinpäätös ei ole sisältänyt nimenomaista ja varauksetonta lausumaa IFRS-standardien noudattamisesta;
 - (iii) niin että se sisältää nimenomaisen lausuman joidenkin, mutta ei kaikkien, IFRS-standardien noudattamisesta;
 - (iv) IFRS-standardeista poikkeavien kansallisten vaatimusten mukaisesti soveltamalla joitakin yksittäisiä IFRS-standardeja sellaisiin eriin, joista ei ole ollut kansallisia vaatimuksia; tai
 - (v) kansallisten vaatimusten mukaisesti ja täsmäyttänyt jotkin luvut IFRS-standardien mukaisesti määritettyihin lukuihin;
 - (b) on laatinut IFRS-standardien mukaisen tilinpäätöksen vain sisäiseen käyttöön, niin ettei se ole ollut yhteisön omistajien tai keidenkään muiden ulkoisten käyttäjien saatavilla;
 - (c) on laatinut IFRS-standardien mukaisen raportointipaketin yhdisteltäväksi konsernitilinpäätökseen laatimatta kuitenkaan IAS 1:ssä *Tilinpäätöksen esittäminen* (uudistettu 2007) määriteltyä tilinpäätöskokonaisuutta; tai
 - (d) ei ole esittänyt tilinpäätöstä aiemmilta kausilta.
- 4 Tätä IFRS-standardia sovelletaan, kun yhteisö ottaa ensimmäisen kerran IFRS-standardit käyttöön. Sitä ei sovelleta esimerkiksi silloin, kun yhteisö:
 - (a) lakkaa esittämästä kansallisten vaatimusten mukaisen tilinpäätöksen esitettyään aiemmin sen sekä lisäksi toisen tilinpäätöksen, joka on sisältänyt nimenomaisen ja varauksettoman lausuman IFRS-standardien noudattamisesta;
 - (b) on esittänyt edellisenä vuonna kansallisten vaatimusten mukaisen tilinpäätöksen, ja tämä tilinpäätös on sisältänyt nimenomaisen ja varauksettoman lausuman IFRS-standardien noudattamisesta; tai
 - (c) on esittänyt edellisenä vuonna tilinpäätöksen, joka on sisältänyt nimenomaisen ja varauksettoman lausuman IFRS-standardien noudattamisesta, vaikka tilintarkastajat olisivat antaneet kyseisestä tilinpäätöksestä mukautetun tilintarkastuskertomuksen.

- 5 Tämä IFRS-standardi ei koske tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutoksia, jotka tekee IFRS-standardeja jo soveltava yhteisö. Tällaisiin muutoksiin sovelletaan:

- (a) tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutoksia koskevia vaatimuksia IAS 8:ssa *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet*; ja
- (b) muihin IFRS-standardeihin sisältyviä erityisiä siirtymäsääntöjä.

KIRJAAMINEN JA ARVOSTAMINEN

Avaava IFRS-tase

- 6 Yhteisön on laadittava ja esitettävä *avaava IFRS-tase IFRS-standardeihin siirtymispäivältä*. Tämä on lähtökohtana yhteisön IFRS-standardien mukaiselle kirjanpidolle.

Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet

- 7 **Yhteisön on noudatettava samoja tilinpäätöksen laatimisperiaatteita avaavassa IFRS-taseessa ja kaikilla ensimmäisessä IFRS-tilinpäätöksessä esitettävillä kausilla. Näiden laatimisperiaatteiden on oltava kaikkien niiden IFRS-standardien mukaisia, jotka ovat voimassa sen ensimmäisen IFRS-raportointikauden päättymispäivänä, kappaleissa 13–19 ja liitteissä B–E esitetyin poikkeuksin.**
- 8 Yhteisö ei saa soveltaa IFRS-standardien erilaisia, aiemmin voimassa olleita versioita. Yhteisö saa soveltaa uutta IFRS-standardia, joka ei vielä ole pakollinen, jos aiempi soveltaminen on kyseisen IFRS-standardin mukaan sallittua.

Esimerkki: IFRS-standardien viimeisimmän version johdonmukainen soveltaminen

Taustaa

Yhteisön A ensimmäinen IFRS-raportointikausi päättyy 31.12.20X5. Yhteisö A päättää esittää tässä tilinpäätöksessä vertailutiedot vain yhdeltä vuodelta (ks. kappale 21). Sen IFRS-standardeihin siirtymispäivä on näin ollen liiketoiminnan alkamisaika 1.1.20X4 (tai vastaavasti liiketoiminnan päättymisaika 31.12.20X3). Yhteisö A on esittänyt aiemman tilinpäätösnormiston mukaisen tilinpäätöksen joulukuun 31. päivältä vuosittain 31.12.20X4 saakka.

Vaatimusten soveltaminen

Yhteisön A täytyy soveltaa 31.12.20X5 päättyvällä kaudella voimassa olevia IFRS-standardeja:

- (a) avaavan IFRS-taseen 1.1.20X4 laatimiseen ja esittämiseen; ja
- (b) taseen 31.12.2005 (vertailutiedot vuodelta 20X4 mukaan lukien), laajan tuloslaskelman, oman pääoman muutoksia osoittavan laskelman ja rahavirtalaskelman 31.12.20X5 päättäneeltä kaudelta (vertailutiedot vuodelta 2004 mukaan lukien) sekä liitetietojen (vertailutiedot vuodelta 20X4 mukaan lukien) laatimiseen ja esittämiseen.

Jos uusi IFRS-standardi ei vielä ole pakollinen mutta sen aikaisempi soveltaminen on sallittua, yhteisö A saa mutta sen ei tarvitse noudattaa kyseistä IFRS-standardia ensimmäisessä IFRS-tilinpäätöksessään.

- 9 Muihin IFRS-standardeihin sisältyviä siirtymäsääntöjä sovelletaan tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutoksiin, jotka tekee IFRS-standardeja jo käyttävä yhteisö; niitä ei liitteissä B–E esitettyjä poikkeuksia lukuun ottamatta sovelleta *ensilaatijan* siirtyessä IFRS-standardeihin.
- 10 Kappaleissa 13–19 ja liitteissä B–E esitetyin poikkeuksin yhteisön on avaavaa IFRS-tasetta laatiessaan:
- (a) merkittävä taseeseen kaikki varat ja velat, joiden kirjaamista IFRS-standardit edellyttävät;
- (b) jätettävä merkitsemättä erät varoiksi tai veloiksi taseeseen, jos IFRS-standardit eivät salli niiden merkitsemistä taseeseen;
- (c) luokiteltava uudelleen sellaiset erät, jotka on aiemman tilinpäätösnormiston mukaan merkitty taseeseen tietyn tyyppiseksi omaisuuseräksi, velaksi tai oman pääoman eräksi mutta jotka IFRS-standardien mukaan ovat toisen tyyppisiä omaisuuseriä, velkoja tai oman pääoman eriä; ja
- (d) sovellettava IFRS-standardeja kaikkien taseeseen merkittyjen varojen ja velkojen arvostamiseen.

- 11 Yhteisön avaavassa IFRS-taseessa soveltamat tilinpäätöksen laatimisperiaatteet saattavat poiketa laatimisperiaatteista, joita se on aiempaa tilinpäätösnormistoa noudattaessaan soveltanut samana ajankohtana. Tästä johtuvat oikaisut aiheutuvat IFRS-standardeihin siirtymispäivää edeltäneistä tapahtumista ja liiketoimista. Sen vuoksi yhteisön on kirjattava nämä oikaisut IFRS-standardeihin siirtymispäivänä suoraan kertyneisiin voittovaroihin (tai johonkin muuhun oman pääoman erään, jos niin on asianmukaista).
- 12 Tässä IFRS-standardissa määrätään kahdenlaisia poikkeuksia siitä periaatteesta, että yhteisön avaavan IFRS-taseen on oltava kaikkien IFRS-standardien mukainen:
- (a) Liitteessä B kielletään joidenkin muihin IFRS-standardeihin sisältyvien kohtien takautuva soveltaminen.
- (b) Liitteissä C–E myönnetään helpotuksia joistakin muiden IFRS-standardien vaatimuksista.

Poikkeukset muiden IFRS-standardien takautuvasta soveltamisesta

- 13 Tämä IFRS-standardi kieltää joidenkin muihin IFRS-standardeihin sisältyvien kohtien takautuvan soveltamisen. Nämä poikkeukset esitetään kappaleissa 14–17 ja liitteessä B.

Arviot

- 14 **Yhteisön IFRS-standardien mukaisten arvioiden IFRS-standardeihin siirtymispäivänä on vastattava aiemman tilinpäätösnormiston mukaisia saman ajankohdan arvioita (kun on tehty mahdollisia tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden eroavaisuuksia koskevat oikaisut), paitsi jos kyseisten arvioiden virheellisyydestä on objektivista näyttöä.**
- 15 Yhteisö saattaa saada IFRS-standardeihin siirtymispäivän jälkeen informaatiota aiempaa tilinpäätösnormistoa noudattaessaan tekemistään arvioista. Kappaleen 14 mukaan yhteisön on käsiteltävä tällaista informaatiota samalla tavalla kuin IAS 10:n *Raportointikauden päättymisen jälkeiset tapahtumat* mukaan käsitellään raportointikauden päättymisen jälkeisiä tapahtumia, joiden johdosta tilinpäätöslaskelmia ei oikaista. Oletetaan esimerkiksi, että yhteisön IFRS-standardeihin siirtymispäivä on 1.1.20X4, ja 15.7.20X4 saatava uusi informaatio edellyttäisi muutosta arvioon, joka on tehty aiemman tilinpäätösnormiston mukaan 31.12.20X3. Yhteisö ei saa ottaa tätä uutta informaatiota huomioon avaavassa IFRS-taseessaan (paitsi jos arvioita joudutaan muuttamaan tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden eroavaisuuden vuoksi tai jos arvioiden virheellisyydestä on objektivista näyttöä). Sen sijaan yhteisön on otettava tämä uusi informaatio huomioon 31.12.20X4 päättyvän tilikauden voitossa tai tappiossa (tai, mikäli tämä on asianmukaista, muissa laajan tuloksen erissä).
- 16 Yhteisö saattaa joutua tekemään IFRS-standardeihin siirtymispäivänä IFRS-standardien mukaisia arvioita, joita aiempi tilinpäätösnormisto ei ole tuona ajankohtana edellyttänyt. Jotta toimittaisiin yhdenmukaisesti IAS 10:n mukaisesti, noiden arvioiden on kuvastettava IFRS-standardeihin siirtymispäivänä vallinneita olosuhteita. Erityisesti IFRS-standardeihin siirtymispäivän arvioiden, jotka koskevat markkinahintoja, korkoja tai valuuttakursseja, on kuvastettava kyseisen päivän markkinaolosuhteita.

- 17 Kappaleita 14–16 sovelletaan avaavaan IFRS-taseeseen. Niitä sovelletaan myös yhteisön ensimmäisessä IFRS-tilinpäätöksessä esitettävään vertailukauteen, jolloin IFRS-standardeihin siirtymispäivän sijasta viitataan kyseisen vertailukauden päättymispäivään.

Helpotukset muiden IFRS-standardien vaatimuksista

- 18 Yhteisö saa käyttää yhtä tai useampaa liitteissä C–E mainituista helpotuksista. Yhteisö ei saa soveltaa näitä helpotuksia analogisesti muihin eriin.
- 19 Joissakin liitteissä C–E esitettävissä helpotuksissa viitataan *käypään arvoon*. Kun yhteisö määrittää käypiä arvoja tämän IFRS-standardin mukaisesti, sen on sovellettava liitteeseen A sisältyvää käyvän arvon määritelmää ja muihin IFRS-standardeihin mahdollisesti sisältyvää tarkempaa ohjeistusta kyseisen omaisuuserän tai velan käyvän arvon määrittämisestä. Näiden käypien arvojen on kuvastettava niiden määrittämispäivänä vallinneita olosuhteita.

ESITTÄMISTAPA JA TILINPÄÄTÖKSESSÄ ESITETTÄVÄT TIEDOT

- 20 Tämä IFRS-standardi ei sisällä helpotuksia muiden IFRS-standardien sisältämistä vaatimuksista, jotka koskevat esittämistapaa ja tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja.

Vertailutiedot

- 21 IAS 1:n noudattaminen edellyttää, että yhteisön ensimmäinen IFRS-tilinpäätös sisältää vähintään kolme tasetta, kaksi laajaa tuloslaskelmaa, kaksi erillistä tuloslaskelmaa (jos ne esitetään), kaksi rahavirtalaskelmaa, kaksi laskelmaa oman pääoman muutoksista sekä niihin liittyvät liitetiedot vertailutietoineen.

Muut kuin IFRS:n mukaiset vertailutiedot ja usean vuoden yhteenvedot

- 22 Jotkin yhteisöt esittävät usean vuoden yhteenvedoja valikoiduista tiedoista aikaisemmilta kausilta kuin miltä ne esittävät täydet IFRS-standardien mukaiset vertailutiedot. Tämä IFRS-standardi ei edellytä tällaisten yhteenvedojen täyttävän IFRS-standardien kirjaamis- ja arvostamisvaatimuksia. Lisäksi jotkin yhteisöt esittävät aiemman tilinpäätösnormiston mukaiset vertailutiedot IAS 1:n edellyttämien vertailutietojen ohella. Jos tilinpäätös sisältää usean vuoden yhteenvedoja tai vertailutietoja, jotka on laadittu aiemman tilinpäätösnormiston mukaisesti, yhteisön on:
- (a) merkittävä aiemman tilinpäätösnormiston mukaiseen informaatioon selkeästi, että sitä ei ole laadittu IFRS-standardien mukaisesti; ja
 - (b) esitettävä, minkä luonteisia olisivat ne merkittävimmät oikaisut, jotka tekisivät informaatiosta IFRS-standardien mukaista. Yhteisön ei tarvitse kvantifioida näitä oikaisuja.

Selostus IFRS-standardeihin siirtymisestä

- 23 **Yhteisön on selostettava, miten siirtyminen aiemmasta tilinpäätösnormistosta IFRS-standardeihin on vaikuttanut sen esittämään taloudelliseen asemaan, taloudelliseen tulokseen ja rahavirtoihin.**

Täsmäytyslaskelmat

- 24 Kappaleen 23 noudattaminen edellyttää, että yhteisön ensimmäisen IFRS-tilinpäätöksen on sisällettävä:
- (a) täsmäytyslaskelmat aiemman tilinpäätösnormiston mukaisen oman pääoman ja IFRS-standardien mukaisen oman pääoman välillä molemmilta seuraavilta ajankohdilta:
 - (i) IFRS-standardeihin siirtymispäivältä; ja
 - (ii) yhteisön viimeisimmässä, aiemman tilinpäätösnormiston mukaisessa vuositilinpäätöksessä esitetyn viimeisen kauden päättymispäivältä;
 - (b) täsmäytyslaskelma yhteisön viimeisimmässä vuositilinpäätöksessä esitetyn viimeisen kauden IFRS-standardien mukaiseen laajaan tulokseen nähden. Täsmäytyslaskelman on lähdettävä saman kauden aiemman tilinpäätösnormiston mukaisesta laajasta tuloksesta tai, jos yhteisö ei ole esittänyt tällaista lukua, aiemman tilinpäätösnormiston mukaisesta voitosta tai tappiosta.
 - (c) jos yhteisö on ensimmäistä kertaa kirjannut tai peruuttanut arvonalentumistappioita avaavaa IFRS-tasetta laatiessaan, ne tiedot, joita IAS 36 *Omaisuserien arvon alentuminen* olisi edellyttänyt, jos yhteisö olisi kirjannut kyseiset arvonalentumistappiot tai peruutukset IFRS-standardeihin siirtymispäivänä alkavalla kaudella.
- 25 Kappaleiden 24(a) ja (b) edellyttämien täsmäytyslaskelmien on oltava riittävän yksityiskohtaisia, jotta käyttäjät ymmärtäisivät taseeseen ja laajaan tuloslaskelmaan tehty olennaiset oikaisut. Jos yhteisö on esittänyt rahavirtalaskelman aiempaa tilinpäätösnormistoa noudattaessaan, sen on selostettava myös rahavirtalaskelmaan tehty olennaiset oikaisut.
- 26 Jos yhteisön tietoon tulee aiempaa tilinpäätösnormistoa noudatettaessa tehtyjä virheitä, kappaleiden 24(a) ja (b) edellyttämässä täsmäytyslaskelmissa on erotettava näiden virheiden korjaukset tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutoksista.
- 27 IAS 8:ssa ei käsitellä tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutoksia, jotka tapahtuvat yhteisön ottaessa IFRS-standardit ensi kertaa käyttöön. IAS 8:ssa olevat vaatimukset tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutoksia koskevien tietojen esittämisestä eivät näin ollen koske yhteisön ensimmäistä IFRS-tilinpäätöstä.
- 28 Jos yhteisö ei ole esittänyt tilinpäätöstä aikaisemmilta kausilta, tästä on annettava tieto sen ensimmäisessä IFRS-tilinpäätöksessä.

Rahoitusvarojen tai -velkojen nimenomainen luokittelu

- 29 Yhteisö saa kappaleen D19 mukaisesti nimenomaisesti luokitella aikaisemmin taseeseen merkityn rahoitusvaroihin kuuluvan erän tai rahoitusvelan käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavaksi rahoitusvaroihin kuuluvaksi eräksi tai rahoitusvelaksi tai vastaavasti rahoitusvaroihin kuuluvan erän myytävissä olevaksi. Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessä kuhunkin ryhmään nimenomaisesti luokiteltujen rahoitusvarojen tai -velkojen luokittelupäivän käyvät arvot sekä niiden luokittelu ja kirjanpitoarvo edellisessä tilinpäätöksessä.

Käyvän arvon käyttäminen oletushankintamenona

- 30 Jos yhteisö käyttää avaavassa IFRS-taseessaan käypää arvoa aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen, sijoituskiinteistön tai aineettoman hyödykkeen *oletushankintamenona* (ks. kappaleet D5 ja D7), yhteisön ensimmäisessä IFRS-tilinpäätöksessä on esitettävä jokaisesta avaavan IFRS-taseen erästä:

- (a) näiden käypien arvojen yhteismäärä; ja
- (b) aiemman tilinpäätösnormiston mukaisiin kirjanpitoarvoihin tehdyn oikaisun kokonaismäärä.

Oletushankintamenon soveltaminen tytäryrityksiin, yhteisessä määräysvallassa oleviin yksikköihin ja osakkuusyrityksiin tehtyihin sijoituksiin

- 31 Vastaavasti jos yhteisö soveltaa erillistilinpäätöksessään avaavassa IFRS-taseessa oletushankintamenoa tytäryritykseen, yhteisessä määräysvallassa olevaan yksikköön tai osakkuusyritykseen tekemäänsä sijoitukseen (ks. kappale D15), yhteisön ensimmäisessä IFRS-erillistilinpäätöksessä on esitettävä:

- (a) yhteenlaskettu oletushankintameno sijoituksille, joiden oletushankintamenona on niiden aiemman tilinpäätösnormiston mukainen kirjanpitoarvo;
- (b) yhteenlaskettu oletushankintameno sijoituksille, joiden oletushankintamenona on käypä arvo; ja
- (c) aiemman tilinpäätösnormiston mukaisiin kirjanpitoarvoihin tehdyn oikaisun kokonaismäärä.

Osavuosikatsaukset

- 32 Kappaleen 23 noudattaminen edellyttää, että jos yhteisö esittää ensimmäisen IFRS-tilinpäätöksen kattaman kauden osasta IAS 34:n mukaisen osavuosikatsauksen, yhteisön on täytettävä IAS 34:n vaatimusten lisäksi seuraavat vaatimukset:

- (a) Jos yhteisö on esittänyt osavuosikatsauksen välittömästi edeltävän tilikauden vastaavalta osavuosijaksolta, kunkin osavuosikatsauksen on sisällettävä:
 - (i) täsmäytyslaskelma seuraavien erien välillä: sen aiemman tilinpäätösnormiston mukainen oma pääoma vastaavan vertailuosavuosijakson lopussa ja IFRS-standardien mukainen oma pääoma kyseisenä ajankohtana; ja
 - (ii) täsmäytyslaskelma sen vastaavan vertailuosavuosijakson IFRS-standardien mukaiseen laajaan tulokseen nähden (sekä osavuosijaksolta että tilikauden alusta osavuosijakson loppuun). Täsmäytyslaskelman on lähdettävä saman kauden aiemman tilinpäätösnormiston mukaisesta laajasta tuloksesta tai, jos yhteisö ei ole esittänyt tällaista lukua, aiemman tilinpäätösnormiston mukaisesta voitosta tai tappiosta.
- (b) Kohdan (a) edellyttämien täsmäytyslaskelmien lisäksi yhteisön ensimmäisen IAS 34:n mukaisen osavuosikatsauksen, joka laaditaan sen ensimmäisen IFRS-tilinpäätöksen kattaman kauden osasta, on sisällettävä kappaleissa 24(a) ja (b) (kappaleiden 25 ja 26 mukaisilla täsmennyksillä täydennettyinä) kuvatut täsmäytyslaskelmat tai viittaus toiseen julkistettuun asiakirjaan, joka sisältää kyseiset täsmäytyslaskelmat.

- 33 IAS 34 edellyttää vähimmäistietoja, jotka perustuvat oletukseen, että osavuosikatsauksen käyttäjillä on käytettävissään myös viimeisin vuositilinpäätös. IAS 34:n mukaan yhteisön on kuitenkin esitettävä myös "kaikki tapahtumat tai liiketoimet, jotka ovat olennaisia tarkasteltavana olevan osavuosijakson ymmärtämiseksi". Jos ensilaatija ei näin ollen ole esittänyt viimeisimmässä aiemman tilinpäätösnormiston mukaisessa vuositilinpäätöksessään informaatiota, joka on olennaista tarkasteltavana olevan osavuosijakson ymmärtämiseksi, sen osavuosikatsauksessa on esitettävä tämä informaatio tai viitattava toiseen julkistettuun asiakirjaan, joka sisältää tämän informaation.

VOIMAANTULO

- 34 Yhteisön on sovellettava tätä IFRS-standardia, jos sen ensimmäinen IFRS-tilinpäätös laaditaan 1.7.2009 tai sen jälkeen alkavalta kaudelta. Aikaisempi soveltaminen on sallittua.
- 35 Yhteisön on sovellettava kappaleiden D1(n) ja D23 muutoksia 1.7.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Jos yhteisö soveltaa IAS 23:tä *Vieraan pääoman menot* (uudistettu 2007) aikaisemmalla kaudella, kyseisiä muutoksia on sovellettava tällä aikaisemmalla kaudella.

- 36 IFRS 3 *Liiketoimintojen yhdistäminen* (uudistettu 2008) aiheutti muutoksia kappaleisiin 19, C1 sekä C4(f) ja (g). Jos yhteisö soveltaa IFRS 3:a (uudistettu 2008) aikaisemmalla kaudella, myös kyseisiä muutoksia on sovellettava tällä aikaisemmalla kaudella.
- 37 IAS 27 *Konsernitilinpäätös ja erillistilinpäätös* (muutettu 2008) aiheutti muutoksia kappaleisiin 13 ja B7. Jos yhteisö soveltaa IAS 27:ää (muutettu 2008) aikaisemmalla kaudella, kyseisiä muutoksia on sovellettava tällä aikaisemmalla kaudella.
- 38 Toukokuussa 2008 julkaistun asiakirjan *Tytäryritykseen, yhteisessä määräysvallassa olevaan yksikköön tai osakkuusyritykseen tehdyn sijoituksen hankintameno* (muutos IFRS 1:een ja IAS 27:ään) seurauksena lisättiin kappaleet 31(a), D1(g), D14 ja D15. Yhteisön on sovellettava näitä kappaleita 1.7.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa kyseisiä kappaleita aikaisemmalla kaudella, tästä on annettava tieto.
- 39 Toukokuussa 2008 julkaistu asiakirja *IFRS-standardeihin tehdyt parannukset* aiheutti muutoksen kappaleeseen B7. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia 1.7.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Jos yhteisö soveltaa IAS 27:ää (muutettu 2008) aikaisemmalla kaudella, kyseisiä muutoksia on sovellettava tällä aikaisemmalla kaudella.

IFRS 1:N (JULKAISTU 2003) KUMOAMINEN

- 40 Tämä IFRS-standardi korvaa IFRS 1:n (julkistettu 2003 ja muutettu toukokuussa 2008).

Lisäys A

Määritelmät

Tämä liite on kiinteä osa IFRS-standardia.

IFRS-standardeihin siirtymispäivä

Aikaisimman sellaisen kauden alkamispäivä, jolta yhteisö esittää täydet IFRS-standardien mukaiset vertailutiedot **ensimmäisessä IFRS-tilinpäätöksessään**.

oletushankintameno

Rahamäärä, jota käytetään korvaamaan hankintameno tai poistoilla vähennetty hankintameno tietyssä päivänä. Myöhemmät poistot tai muut jaksotukset tehdään olettaen, että yhteisö on alun perin kirjannut omaisuuserän tai velan kyseisenä päivänä ja että sen hankintameno on ollut yhtä suuri kuin oletushankintameno.

käypä arvo

Rahamäärä, johon omaisuuserä voitaisiin vaihtaa tai jolla velka voitaisiin suorittaa asiaa tuntevien, liiketoimeen halukkaiden, toisistaan riippumattomien osapuolten välillä.

ensimmäinen IFRS-tilinpäätös

Ensimmäinen vuositilinpäätös, jossa yhteisö ottaa **kansainväliset tilinpäätösstandardit (IFRS-standardit)** käyttöön antaen nimenomaisen ja varauksettoman lausuman IFRS-standardien noudattamisesta.

ensimmäinen IFRS-raportointikausi

Viimeinen yhteisön **ensimmäisen IFRS-tilinpäätöksen** kattama raportointikausi.

ensilaatija

Yhteisö, joka esittää **ensimmäisen IFRS-tilinpäätöksensä**.

kansainväliset tilinpäätösstandardit (IFRS-standardit)

Kansainvälisiä tilinpäätösnormeja antavan elimen *International Accounting Standards Board* (IASB) hyväksymät standardit ja tulkinnat. Niihin kuuluvat:

- a) IFRS-standardit;
- b) IAS-standardit; ja
- c) kansainvälisen tilinpäätöskysymysten tulkintakomitean *International Financial Reporting Interpretations Committee* (IFRIC) tai aikaisemman pysyvän tulkintakomitean *Standing Interpretations Committee* (SIC) laatimat tulkinnat.

avaava IFRS-tase

Yhteisön **IFRS-standardeihin siirtymispäivän** tase.

aiempi tilinpäätösnormisto

Kirjanpidon perusta, jota **ensilaatija** on käyttänyt välittömästi ennen IFRS-standardien käyttöönottoa.

Liite B

Poikkeukset muiden IFRS-standardien takautuvasta soveltamisesta

Tämä liite on kiinteä osa IFRS-standardia.

B1 Yhteisön on sovellettava seuraavia poikkeussääntöjä:

- (a) rahoitusvarojen ja -velkojen kirjaaminen pois taseesta (kappaleet B2 ja B3);
- (b) suojauslaskenta (kappaleet B4–B6); ja
- (c) määräysvallattomien omistajien osuudet (kappale B7).

Rahoitusvarojen ja -velkojen kirjaaminen pois taseesta

B2 Ensilaatijan on kappaleessa B3 sallittuja poikkeuksia lukuun ottamatta sovellettava IAS 39:n *Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen* mukaisia taseesta pois kirjaamista koskevia vaatimuksia ei-takautuvasti 1.1.2004 ja sen jälkeen toteutuviin liiketoimiin. Toisin sanoen jos ensilaatija on aiemman tilinpäätösnormiston mukaisesti kirjannut johdannaisvaroihin kuulumattomia rahoitusvaroja tai johdannaisvelkoihin kuulumattomia rahoitusvelkoja pois taseesta sellaisen liiketoimen seurauksena, joka on toteutunut aikaisemmin kuin 1.1.2004, ensilaatija ei saa merkitä kyseisiä varoja ja velkoja IFRS-standardien mukaiseen taseeseen (paitsi jos ne täyttävät kirjaamisedellytykset myöhemmin toteutuneen liiketoimen tai tapahtuman seurauksena).

B3 Yhteisö saa kappaleesta B2 huolimatta soveltaa IAS 39:n mukaisia taseesta pois kirjaamista koskevia vaatimuksia takautuvasti itse valitsemastaan päivästä alkaen, kunhan informaatio, jota tarvitaan IAS 39:n soveltamiseksi aikaisempien liiketoimien tuloksena taseesta pois kirjattuihin varoihin ja velkoihin, on saatu kyseisiä liiketoimia alun perin kirjanpitoon merkittäessä.

Suojauslaskenta

B4 Kuten IAS 39 edellyttää, yhteisön on IFRS-standardeihin siirtymispäivänä:

- (a) arvostettava kaikki johdannaiset käypään arvoon; ja
- (b) eliminoidava kaikki johdannaisista johtuvat lykätyt voitot ja tappiot, jotka on aiemman tilinpäätösnormiston mukaisesti esitetty ikään kuin ne olisivat varoja tai velkoja.

B5 Yhteisö ei saa esittää avaavassa IFRS-taseessaan sen tyyppistä suojaussuhdetta, joka ei IAS 39:n mukaan täytä suojauslaskennan soveltamisedellytyksiä (esimerkiksi monet suojaussuhteet, joissa suojausinstrumenttina on käteisinstrumentti tai asetettu optio; joissa suojauskohteena on nettopositio tai joissa suojataan eräpäivään asti pidettävän sijoituksen korkoriskiä). Jos yhteisö kuitenkin on aiemman tilinpäätösnormiston mukaisesti määrittänyt suojauskohteeksi nettoposition, se saa määrittää tähän nettopositioon sisältyvän yksittäisen erän IFRS-standardien mukaiseksi suojauskohteeksi edellyttäen, että tämä tehdään viimeistään IFRS-standardeihin siirtymispäivänä.

B6 Jos yhteisö on ennen IFRS-standardeihin siirtymispäivää määrittänyt jonkin liiketoimen suojaukseksi mutta suojaus ei täytä IAS 39:n mukaisia suojauslaskennan soveltamisedellytyksiä, yhteisön on sovellettava IAS 39:n kappaleita 91 ja 101 suojauslaskennan lopettamiseen. Ennen IFRS-standardeihin siirtymispäivää toteutuneita liiketoimia ei saa takautuvasti määrittää suojauksiksi.

Määräysvallattomien omistajien osuus

B7 Ensilaatijan on sovellettava seuraavia IAS 27:n *Konsernitiilinpäätös ja erillistilinpäätös* (muutettu 2008) mukaisia vaatimuksia ei-takautuvasti IFRS-standardeihin siirtymispäivästä alkaen.

- (a) kappaleen 28 vaatimus, jonka mukaan laaja tulos kohdistetaan emoyrityksen omistajille ja määräysvallattomille omistajille, vaikka tämä johtaisi siihen, että määräysvallattomien omistajien osuudesta tulee negatiivinen;
- (b) kappaleiden 30 ja 31 vaatimukset emoyrityksellä tytäryrityksessä olevien omistussuhteiden muutosten kirjanpito-käsittelystä, kun muutokset eivät johda määräysvallan menettämiseen; ja
- (c) kappaleiden 34–37 vaatimukset siitä, miten kirjanpidossa käsitellään määräysvallan menettämistä tytäryrityksessä, ja tähän liittyvät vaatimukset IFRS 5:n *Myytävänä olevat pitkäaikaiset omaisuuserät ja lopetetut toiminnot* kappaleessa 8A.

Jos ensilaatija kuitenkin päättää soveltaa IFRS 3:a (uudistettu 2008) takautuvasti aiempiin liiketoimintojen yhdistämisiin, sen on sovellettava myös IAS 27:ää (muutettu 2008) tämän IFRS-standardin kappaleen C1 mukaisesti.

Lisäys C

Liiketoimintojen yhdistämisistä koskevat helpotukset

Tämä liite on kiinteä osa IFRS-standardia. Yhteisön on sovellettava seuraavia vaatimuksia ennen IFRS-standardeihin siirtymispäivää kirjaamiinsa liiketoimintojen yhdistämiin.

- C1 Ensilaatija saa olla soveltamatta IFRS 3:a (uudistettu 2008) takautuvasti aikaisempiin liiketoimintojen yhdistämiin (liiketoimintojen yhdistämiset, jotka ovat toteutuneet ennen IFRS-standardeihin siirtymispäivää). Jos ensilaatija kuitenkin oikaisee jonkin liiketoimintojen yhdistämisen IFRS 3:n (uudistettu 2008) mukaiseksi, sen on oikaistava kaikki myöhemmät liiketoimintojen yhdistämiset, ja sen on lisäksi sovellettava IAS 27:ää (muutettu 2008) samasta ajankohdasta lähtien. Esimerkiksi jos ensilaatija päättää oikaista 30.6.20X6 toteutuneen liiketoimintojen yhdistämisen, sen on oikaistava kaikki liiketoimintojen yhdistämiset, jotka ovat toteutuneet kyseisen päivän eli 30.6.20X6 ja IFRS-standardeihin siirtymispäivän välillä, ja sen on lisäksi sovellettava IAS 27:ää (muutettu 2008) 30.6.20X6 lähtien.
- C2 Yhteisön ei tarvitse soveltaa IAS 21:tä *Valuuttakurssien muutosten vaikutukset* takautuvasti sellaisiin käypään arvoon pääsemiseksi tehtyihin oikaisuihin ja liikearvoon, jotka liittyvät ennen IFRS-standardeihin siirtymispäivää toteutuneisiin liiketoimintojen yhdistämiin. Jos yhteisö ei sovelta IAS 21:tä takautuvasti tällaisiin käypään arvoon pääsemiseksi tehtyihin oikaisuihin ja liikearvoon, sen on käsiteltävä niitä yhteisön varoina ja velkoina sen sijaan että niitä käsiteltäisiin hankinnan kohteen varoina ja velkoina. Tällöin tämä liikearvo ja nämä oikaisut käypään arvoon pääsemiseksi on jo ilmaistu yhteisön toimintavaluutassa, tai ne ovat ei-monetaarisia ulkomaanrahan määräisiä eriä, jotka esitetään tilinpäätöksessä käyttäen samaa kurssia kuin aiemman tilinpäätösnormiston mukaan on käytetty.
- C3 Yhteisö saa soveltaa IAS 21:tä takautuvasti niihin käypään arvoon pääsemiseksi tehtyihin oikaisuihin ja liikearvoon, jotka johtuvat joko:
- (a) kaikista ennen IFRS-standardeihin siirtymispäivää toteutuneista liiketoimintojen yhdistämisistä; tai
 - (b) kaikista niistä liiketoimintojen yhdistämisistä, jotka yhteisö oman valintansa mukaan oikaisee IFRS 3:n mukaisiksi kappaleen C1 sallimalla tavalla.
- C4 Jos ensilaatija ei sovelta IFRS 3:a takautuvasti aikaisempaan liiketoimintojen yhdistämiseen, tällä on seuraavat vaikutukset kyseiseen liiketoimintojen yhdistämiseen:
- (a) Ensilaatijan on pidettävä luokittelu (juridisen hankkijaosapuolen suorittama hankinta, juridisen hankintakohteen suorittama käänteinen hankinta tai omistusten yhdistäminen) samana kuin edellisessä aiemman tilinpäätösnormiston mukaisessa tilinpäätöksessä.
 - (b) Ensilaatijan on merkittävä taseeseen kaikki IFRS-standardeihin siirtymispäivän varat ja velat, jotka on hankittu tai otettu vastattaviksi aikaisemmassa liiketoimintojen yhdistämisessä, lukuun ottamatta:
 - (i) joitakin rahoitusvaroja ja -velkoja, jotka on kirjattu pois taseesta aiemman tilinpäätösnormiston mukaisesti (ks. kappale B2); ja
 - (ii) omaisuuseriä, liikearvo mukaan lukien, ja velkoja, joita ei ole merkitty hankkijaosapuolen aiemman tilinpäätösnormiston mukaiseen konsernitaseeseen ja jotka eivät myöskään täyttäisi IFRS-standardien mukaisia kirjaamisedellytyksiä hankinnan kohteen erillistaseessa (ks. kohdat (f)–(i)).
- Ensilaatijan on kirjattava tästä mahdollisesti johtuva muutos kertyneiden voittovarojen (tai jonkin muun oman pääoman erän, mikäli niin on asianmukaista) oikaisuksi, paitsi jos muutos aiheutuu sellaisen aineettoman hyödykkeen kirjaamisesta, joka on aikaisemmin sisällytetty liikearvoon (ks. kohta (g)(i)).
- (c) Ensilaatija ei saa sisällyttää avaavaan IFRS-taseeseensa sellaista aiemman tilinpäätösnormiston mukaisesti kirjattua erää, joka ei täytä IFRS-standardien mukaisia omaisuuserän tai velan kirjaamisedellytyksiä. Ensilaatijan on käsiteltävä tästä johtuva muutos kirjanpidossa seuraavasti:
 - (i) ensilaatija on saattanut luokitella aikaisemman liiketoimintojen yhdistämisen hankinnaksi ja kirjata aineettomaksi hyödykkeeksi erän, joka ei täytä IAS 38:n *Aineettomat hyödykkeet* mukaisia kirjaamisedellytyksiä. Sen on siirrettävä kyseinen erä (ja siihen mahdollisesti liittyvät laskennalliset verot ja määräysvallattomien omistajien osuudet) osaksi liikearvoa (paitsi jos se on aiemman tilinpäätösnormiston mukaisesti vähentänyt liikearvon suoraan omasta pääomasta, ks. kohdat (g)(i) ja (i)).
 - (ii) ensilaatijan on kirjattava kaikki muut tästä johtuvat muutokset kertyneisiin voittovaroihin ⁽¹⁾.
 - (d) IFRS-standardit edellyttävät joidenkin varojen ja velkojen myöhempää arvostamista alkuperäisestä hankintamenoista poikkeavalla perusteella, kuten käypä arvo. Ensilaatijan on arvostettava nämä varat ja velat avaavassa IFRS-taseessaan tällä perusteella, vaikka ne olisi hankittu tai otettu vastattaviksi aikaisemmassa liiketoimintojen yhdistämisessä. Sen on kirjattava tästä johtuva kirjanpitoarvon muutos kertyneiden voittovarojen (tai jonkin muun oman pääoman erän, jos niin on asianmukaista), ei siis liikearvon, oikaisuksi.

⁽¹⁾ Tällaisiin muutoksiin kuuluvat siirrot aineettomiin hyödykkeisiin tai pois niistä, jos liikearvoa ei aiemman tilinpäätösnormiston mukaan ole merkitty varoiksi taseeseen. Tämä tapahtuu, jos yhteisö on aiemman tilinpäätösnormiston mukaan (a) vähentänyt liikearvon suoraan omasta pääomasta tai (b) ei ole käsitellyt liiketoimintojen yhdistämistä hankintana.

- (e) Välittömästi yhdistämisen jälkeen liiketoimintojen yhdistämisessä hankittujen varojen ja vastattaviksi otettujen velkojen aiemman tilinpäätösnormiston mukaisen kirjanpitoarvon on oltava IFRS-standardien mukainen kyseisen päivän oletushankintameno. Jos nämä varat ja velat on IFRS-standardien mukaan myöhemmin arvostettava hankintameno perustuen, tämän oletushankintamenon on oltava hankintameno perustuvien poistojen tai muiden jaksotusten pohjana liiketoimintojen yhdistämisen toteutumispäivästä alkaen.
- (f) Jos aikaisemmassa liiketoimintojen yhdistämisessä hankittua omaisuuserää tai vastattavaksi otettua velkaa ei aiemman tilinpäätösnormiston mukaan ole merkitty taseeseen, sen oletushankintameno avaavassa IFRS-taseessa ei ole nolla. Sen sijaan hankkijaosapuolen on merkittävä se konsernitaseeseensa ja arvostettava se samalla perusteella kuin se IFRS-standardien mukaan olisi arvostettava hankinnan kohteen taseessa. Asian havainnollistamiseksi: jos hankkijaosapuoli ei ole aiemman tilinpäätösnormiston mukaan aktivoitunut aikaisemmassa liiketoimintojen yhdistämisessä hankittuja rahoitusleasingkohteita, sen on aktivoitava kyseiset vuokrauskohteet konsernitilinpäätöksessään siten kuin IAS 17 *Vuokrasopimukset* edellyttäisi hankinnan kohteen tekevän IFRS-taseessaan. Vastaavasti, jos hankkijaosapuoli ei ole aiemman tilinpäätösnormiston mukaan kirjannut ehdollista velkaa, joka on edelleen olemassa IFRS-standardeihin siirtymispäivänä, hankkijaosapuolen on kirjattava kyseinen ehdollinen velka tuona ajankohtana, paitsi jos sen merkitseminen hankinnan kohteen tilinpäätökseen olisi IAS 37:n *Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat* mukaan kiellettyä. Käänteisesti: jos omaisuuserä tai velka on aiemman tilinpäätösnormiston mukaan sisällytetty liikearvoon mutta olisi IFRS 3:n mukaan kirjattu erikseen, kyseinen omaisuuserä tai velka säilyy osana liikearvoa, paitsi milloin IFRS-standardit edellyttäisivät sen kirjaamista hankinnan kohteen tilinpäätöksessä.
- (g) Liikearvon kirjanpitoarvon avaavassa IFRS-taseessa on oltava sen aiemman tilinpäätösnormiston mukainen kirjanpitoarvo IFRS-standardeihin siirtymispäivänä, kun on tehty seuraavat kaksi oikaisua:
- (i) Jos kohta (c)(i) sitä edellyttää, ensilaatijan on lisättävä liikearvon kirjanpitoarvoa luokitellessaan uudelleen erän, jonka se on aiemman tilinpäätösnormiston mukaan kirjannut aineettomaksi hyödykkeeksi. Vastaavasti jos ensilaatijan täytyy kohdan (f) mukaan merkitä taseeseen aineeton hyödyke, joka on aiemman tilinpäätösnormiston mukaan sisällytetty taseeseen merkittyyn liikearvoon, IFRS-tilinpäätöksen ensilaatijan on vähennettävä liikearvon kirjanpitoarvoa vastaavasti (ja oikaistava tarvittaessa laskennallisia veroja ja määräysvallattomien omistajien osuuksia).
- (ii) Riippumatta siitä, onko mitään viitteitä liikearvon mahdollisesta arvonalentumisesta, ensilaatijan on IFRS-standardeihin siirtymispäivänä tehtävä IAS 36:ta soveltaen liikearvolle arvonalentumistesti ja kirjattava tästä mahdollisesti syntyvä arvonalentumistappio kertyneisiin voittovaroihin (tai uudelleenarvostusrahastoon IAS 36:n niin vaatiessa). Arvonalentumistestin on perustuttava IFRS-standardeihin siirtymispäivän olosuhteisiin.
- (h) Liikearvon kirjanpitoarvoon ei saa IFRS-standardeihin siirtymispäivänä tehdä muita oikaisuja. Ensilaatija ei saa oikaista liikearvon kirjanpitoarvoa esimerkiksi:
- (i) jättämällä pois kyseisessä liiketoimintojen yhdistämisessä hankitun keskeneräisen tutkimus- ja kehittämisprojektin (paitsi jos siihen liittyvä aineeton hyödyke täyttäisi IAS 38:n mukaiset kirjaamisedellytykset hankinnan kohteen taseessa);
- (ii) oikaisemalla liikearvosta aikaisemmin tehtyjä poistoja;
- (iii) peruuttamalla sellaiset liikearvon oikaisut, joita IFRS 3 ei sallisi mutta jotka on aiemman tilinpäätösnormiston mukaan tehty liiketoimintojen yhdistämisen toteutumispäivän ja IFRS-standardeihin siirtymispäivän välillä varoihin ja velkoihin tehtyjen oikaisujen vuoksi.
- (i) Jos ensilaatija on aiemman tilinpäätösnormiston mukaan kirjannut liikearvon oman pääoman vähennykseksi:
- (i) se ei saa merkitä tätä liikearvoa avaavaan IFRS-taseeseen. Se ei myöskään saa siirtää kyseistä liikearvoa tulospaikkaan, jos se luopuu tytäryrityksestä tai jos tytäryritykseen tehdyn sijoituksen arvo alentuu.
- (ii) vastikkeeseen vaikuttavan ehdon myöhemmin ratketessa siitä aiheutuvat oikaisut on kirjattava kertyneisiin voittovaroihin.
- (j) Ensilaatija on saattanut aiemman tilinpäätösnormiston mukaan jättää yhdistelemättä konsernitilinpäätökseen aikaisemmassa liiketoimintojen yhdistämisessä hankitun tytäryrityksen (esimerkiksi koska emoyritys ei aiemman tilinpäätösnormiston mukaan ole pitänyt sitä tytäryrityksenä tai ei ole laatinut konsernitilinpäätöstä). Ensilaatijan on oikaistava tytäryrityksen varojen ja velkojen kirjanpitoarvot vastaamaan määriä, joita IFRS-standardit edellyttäisivät tytäryrityksen taseessa. Liikearvon oletushankintamenoksi tulee seuraavien erien välinen erotus IFRS-standardeihin siirtymispäivänä:

- (i) emoyrityksen osuus näistä oikaistuista kirjanpitoarvoista; ja
 - (ii) tytäryritykseen tehdyn sijoituksen hankintameno emoyrityksen erillistilinpäätöksessä.
 - (k) Määräysvallattomien omistajien osuuden ja laskennallisten verojen määrittäminen seuraa muiden varojen ja velkojen määrittämistä. Edellä mainitut oikaistut taseeseen merkittyihin varoihin ja velkoihin vaikuttavat näin ollen määräysvallattomien omistajien osuuteen ja laskennallisiin veroihin.
- C5 Aikaisempia liiketoimintojen yhdistämissä koskeva helpotus koskee myös aikaisempia sijoituksia osakkuusyhtiöihin ja yhteisyrityksosuuksia. Lisäksi kappaleen C1 mukaan valittava päivä koskee myös kaikkia tällaisia hankintoja.

Liite D

Helpotukset muiden IFRS-standardien vaatimuksista

Tämä liite on kiinteä osa IFRS-standardia.

D1 Yhteisö saa käyttää yhtä tai useampaa seuraavista helpotuksista:

- (a) osakeperusteisesti maksettavat liiketoimet (kappaleet D2 ja D3);
- (b) vakuutus sopimukset (kappale D4);
- (c) käypä arvo tai uudelleenarvostukseen perustuva arvo oletushankintamenona (kappaleet D5–D8);
- (d) vuokrasopimukset (kappale D9);
- (e) työsuhde-etuudet (kappaleet D10 ja D11);
- (f) kertyneet muuntoerot (kappaleet D12 ja D13);
- (g) sijoitukset tytäryhtiöihin, yhteisessä määräysvallassa oleviin yksikköihin ja osakkuusyhtiöihin (kappaleet D14 ja D15);
- (h) tytär-, osakkuus- ja yhteisyritysten varat ja velat (kappaleet D16 ja D17);
- (i) yhdistelmäinstrumentit (kappale D18);
- (j) aikaisemmin taseeseen merkittyjen rahoitusinstrumenttien nimenomainen luokittelu (kappale D19);
- (k) rahoitusvarojen tai -velkojen arvostaminen käypään arvoon alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä (kappale D20);
- (l) aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden hankintameno sisältyvät käytöstä poistamista koskevat velat (kappale D21);
- (m) IFRIC 12:n *Palvelutoimilupajärjestelyt* mukaisesti kirjattava rahoitusvaroihin kuuluva erä tai aineeton hyödyke (kappale D22); ja
- (n) vieraan pääoman menot (kappale D23).

Yhteisö ei saa soveltaa näitä helpotuksia analogisesti muihin eriin.

Osakeperusteisesti maksettavat liiketoimet

- D2 Ensilaatijalle suositellaan mutta siltä ei vaadita IFRS 2:n *Osakeperusteiset maksut* soveltamista 7.11.2002 tai sitä aikaisemmin myönnettyihin oman pääoman ehtoihin instrumentteihin. Lisäksi ensilaatijalle suositellaan mutta siltä ei vaadita IFRS 2:n soveltamista sellaisiin 7.11.2002 jälkeen myönnettyihin oman pääoman ehtoihin instrumentteihin, joihin on syntynyt oikeus ennen ajankohtaa, joka seuraavista on myöhäisempi: (a) IFRS-standardeihin siirtymispäivä ja (b) 1.1.2005. Jos ensilaatija päättää soveltaa IFRS 2:ta tällaisiin oman pääoman ehtoihin instrumentteihin, se saa kuitenkin toimia niin vain, jos yhteisö on julkistanut kyseisten oman pääoman ehtojen instrumenttien käyvän arvon, joka on määritetty IFRS 2:ssa määriteltynä arvostuspäivänä. Ensilaatijan on kuitenkin esitettävä IFRS 2:n kappaleissa 44 ja 45 vaadittavat tiedot kaikista myönnettyistä oman pääoman ehtojen instrumenteista, joihin ei ole sovellettu IFRS 2:ta (esim. 7.11.2002 mennessä myönnetty oman pääoman ehtojen instrumentit). Jos ensilaatija tekee muutoksia sellaisten myönnettyjen oman pääoman ehtojen instrumenttien ehtoihin, joihin ei ole sovellettu IFRS 2:ta, yhteisön ei tarvitse soveltaa IFRS 2:n kappaleita 26–29, jos muutos on tapahtunut ennen IFRS-standardeihin siirtymispäivää.
- D3 Ensilaatijalle suositellaan mutta siltä ei vaadita IFRS 2:n soveltamista sellaisiin osakeperusteisesti maksettavista liiketoimista syntyneisiin velkoihin, jotka on suoritettu ennen IFRS-standardeihin siirtymispäivää. Lisäksi ensilaatijalle suositellaan mutta siltä ei vaadita IFRS 2:n soveltamista velkoihin, jotka on suoritettu aikaisemmin kuin 1.1.2005. Niiden velkojen osalta, joihin sovelletaan IFRS 2:ta, ensilaatijan ei tarvitse oikaista vertailutietoja siltä osin kuin tiedot liittyvät kauteen tai ajankohtaan, joka on aikaisempi kuin 7.11.2002.

Vakuutus sopimukset

- D4 Ensilaatija saa soveltaa IFRS 4:ään *Vakuutus sopimukset* sisältyviä siirtymäsääntöjä. IFRS 4 rajoittaa vakuutus sopimukseen sovellettavien tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muuttamista, ja tämä koskee myös ensilaatijan tekemiä muutoksia.

Käypä arvo tai uudelleenarvostukseen perustuva arvo oletushankintamenona

- D5 Yhteisö saa arvostaa aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen sen käypään arvoon IFRS-standardeihin siirtymispäivänä ja käyttää tätä käypää arvoa hyödykkeen tuon ajankohdan oletushankintamenona.
- D6 Ensilaatija saa käyttää uudelleenarvostusajankohdan oletushankintamenona IFRS-standardeihin siirtymispäivänä tai sitä ennen tehtyyn aiemman tilinpäätösnormiston mukaiseen aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen uudelleenarvostukseen perustuvaa arvoa, jos uudelleenarvostus on uudelleenarvostusajankohtana jokin vastannut:
- (a) käypää arvoa; tai
 - (b) IFRS-standardien mukaista hankintamenoa tai poistoilla vähennettyä hankintamenoa, jota on oikaistu esimerkiksi yleisen tai erityisen hintaindeksin muutoksilla.
- D7 Kappaleissa D5 ja D6 esitetyjä vaihtoehtoja saadaan soveltaa myös:
- (a) sijoituskiinteistöihin, jos yhteisö valitsee IAS 40:n *Sijoituskiinteistöt* mukaisen hankintamenomallin;
 - (b) aineettomiin hyödykkeisiin, jotka täyttävät:
 - (i) IAS 38:n mukaiset kirjaamisedellytykset (mukaan lukien alkuperäisen hankintamenon luotettava määrittäminen); ja
 - (ii) IAS 38:n mukaiset edellytykset uudelleenarvostukselle (mukaan lukien toimivien markkinoiden olemassaolo).

Yhteisö ei saa soveltaa näitä vaihtoehtoja muihin varoihin tai velkoihin.

- D8 Ensilaatija on saattanut aiemman tilinpäätösnormiston mukaan määrittää joillekin tai kaikille varoille ja veloille oletushankintamenon arvostamalla ne tietyn päivän käypään arvoon esimerkiksi sellaisen tapahtuman kuin yksityistämisen tai listautumisannin vuoksi. Se saa käyttää tällaisia tietystä tapahtumasta johtuvia käypiä arvoja IFRS-standardien mukaisina kyseisen arvostusajankohdan oletushankintamenoina.

Vuokrasopimukset

- D9 Ensilaatija saa soveltaa tulkintaan IFRIC 4 *Miten määritetään, sisältääkö järjestely vuokrasopimuksen* sisältyviä siirtymäsääntöjä. Näin ollen ensilaatija saa määrittää kyseisenä päivänä vallitsevien tosiseikkojen ja olosuhteiden perusteella, sisältääkö IFRS-standardeihin siirtymispäivänä olemassa oleva järjestely vuokrasopimuksen.

Työsuhde-etuudet

- D10 IAS 19:n *Työsuhde-etuudet* mukaan yhteisö saa käyttää "putkilähestymistapaa", jonka mukaan erät vakuutusmatemaattiset voitot ja tappiot jätetään kirjaamatta. Tällaisen lähestymistavan takautuva soveltaminen edellyttää, että yhteisö erotelee järjestelyn alkamisajankohdan ja IFRS-standardeihin siirtymispäivän välillä kertyneet vakuutusmatemaattiset voitot ja tappiot kirjattuun ja kirjaamattomaan osuuteen. Ensilaatija saa kuitenkin kirjata kaikki kertyneet vakuutusmatemaattiset voitot ja tappiot IFRS-standardeihin siirtymispäivänä, vaikka se käyttäisi myöhemmin syntyvien vakuutusmatemaattisten voittojen ja tappioiden käsittelyyn putkilähestymistapaa. Jos ensilaatija käyttää tätä vaihtoehtoa, sitä on sovellettava kaikkiin järjestelyihin.
- D11 Yhteisö saa esittää IAS 19:n kappaleen 120A(p) mukaan vaadittavat tiedot sellaisina kuin ne on määritetty kullekin tilikaudelle IFRS-standardeihin siirtymispäivästä lähtien ei-takautuvasti.

Kertyneet muuntoerot

- D12 IAS 21:n mukaan yhteisön on:
- (a) kirjattava jotkin muuntoerot muihin laajan tuloksen eriin ja esitettävä niiden kertynyt määrä omana eräänään omassa pääomassa; ja
 - (b) siirrettävä ulkomaisesta yksiköstä luopuessaan kyseiseen ulkomaiseen yksikköön liittyvä kertynyt muuntoero (mukaan lukien mahdolliset siihen liittyvistä suojauksista johtuvat voitot ja tappiot) omasta pääomasta tulosvaikutteisiksi osaksi luovutusvoittoa tai -tappiota.
- D13 Ensilaatijan ei kuitenkaan tarvitse täyttää näitä vaatimuksia IFRS-standardeihin siirtymispäivän kertyneiden muuntoerojen osalta. Jos ensilaatija käyttää tätä helpotusta:
- (a) kaikkien ulkomaisten yksiköiden kertyneet muuntoerot oletetaan IFRS-standardeihin siirtymispäivänä nollan suuruisiksi; ja

- (b) voitto tai tappio, joka syntyy myöhemmin jostakin ulkomaisesta yksiköstä luovuttaessa, ei saa sisältää ennen IFRS-standardeihin siirtymispäivää syntyneitä muuntoeroja, ja sen on sisällettävä myöhemmin syntyneet muuntoerot.

Sijoitukset tytäryrityksiin, yhteisessä määräysvallassa oleviin yksikköihin ja osakkuusyrityksiin

D14 Kun yhteisö laatii erillistilinpäätöksen, sen on IAS 27:n (muutettu 2008) mukaan käsiteltävä tytäryrityksiin, yhteisessä määräysvallassa oleviin yksikköihin ja osakkuusyritykseen tekemänsä sijoitukset joko:

- (a) hankintameno perustuen tai
- (b) IAS 39:n mukaisesti.

D15 Jos ensilaatija arvostaa tällaisen sijoituksen kappaleen D14 mukaisesti hankintameno perustuen, sen on arvostettava kyseinen sijoitus avaavassa IFRS-erillistaseessaan jompaankumpaan seuraavista määristä:

- (a) IAS 27:n mukaisesti määritetty hankintameno tai
- (b) oletushankintameno. Tällaisen sijoituksen oletushankintamenon on oltava sen:
 - (i) yhteisön IFRS-standardeihin siirtymispäivän käypä arvo (määritettynä IAS 39:n mukaisesti) sen erillistilinpäätöksessä; tai
 - (ii) aiemman tilinpäätösnormiston mukainen kirjanpitoarvo kyseisenä ajankohtana.

Ensilaatija voi valintansa mukaan arvostaa kunkin tytäryritykseen, yhteisessä määräysvallassa olevaan yksikköön tai osakkuusyritykseen tekemänsä sijoituksen, jonka arvostuksessa se päättää käyttää oletushankintamenoa, joko kohdan (i) tai (ii) mukaisesti.

Tytär-, osakkuus- ja yhteisyritysten varat ja velat

D16 Jos tytäryrityksestä tulee ensilaatija myöhemmin kuin sen emoyrityksestä, tytäryrityksen on arvostettava varat ja velat omassa tilinpäätöksessään joko:

- (a) niihin kirjanpitoarvoihin, jotka sisältyisivät emoyrityksen konsernitilinpäätökseen emoyrityksen IFRS-standardeihin siirtymispäivän perusteella, jos ei tehtäisi konsernitilinpäätöksen laatimistoimenpiteistä johtuvia oikaisuja eikä oikaisuja, jotka johtuvat sen liiketoimintojen yhdistämisen vaikutuksista, jossa emoyritys on hankkinut tytäryrityksen; tai
- (b) tämän standardin muiden osien edellyttämiin kirjanpitoarvoihin tytäryrityksen IFRS-standardeihin siirtymispäivän perusteella. Nämä kirjanpitoarvot saattavat poiketa kohdassa (a) tarkoitetuista:
 - (i) kun tämän IFRS-standardin sisältämien helpotusten mukainen arvostus riippuu IFRS-standardeihin siirtymispäivästä.
 - (ii) kun tytäryrityksen tilinpäätöksessä käytetyt laatimisperiaatteet poikkeavat konsernitilinpäätöksessä käytetyistä. Tytäryritys saattaa esimerkiksi käyttää laatimisperiaatteenaan IAS 16:n *Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet* mukaista hankintamenoa, kun taas konserni saattaa käyttää uudelleenarvostusmallia.

Vastaavanlainen vaihtoehto on osakkuus- tai yhteisyrityksen käytettävissä, jos siitä tulee ensilaatija myöhemmin kuin yhteisöstä, jolla on siinä huomattava vaikutusvalta tai toisen osapuolen kanssa yhteinen määräysvalta.

D17 Jos taas yhteisöstä tulee ensilaatija myöhemmin kuin sen tytäryrityksestä (tai osakkuus- tai yhteisyrityksestä), yhteisön on arvostettava konsernitilinpäätöksessään tytäryrityksen (tai osakkuus- tai yhteisyrityksen) varat ja velat samoihin kirjanpitoarvoihin kuin ne ovat tytäryrityksen (tai osakkuus- tai yhteisyrityksen) tilinpäätöksessä, sen jälkeen kun on tehty konsernitilinpäätöksen laatimistoimenpiteisiin tai pääomaosuusmenetelmän soveltamiseen liittyvät oikaisut sekä oikaisut, jotka johtuvat sen liiketoimintojen yhdistämisen vaikutuksista, jossa yhteisö on hankkinut tytäryrityksen. Vastaavasti jos emoyrityksestä tulee erillistilinpäätöksensä osalta ensilaatija aikaisemmin tai myöhemmin kuin konsernitilinpäätöksen osalta, sen on arvostettava varansa ja velkansa samoihin määriin molemmissa tilinpäätöksissä, poikkeuksena konsernitilinpäätöksen laatimistoimenpiteistä johtuvat oikaisut.

Yhdistelmäinstrumentit

D18 IAS 32:n *Rahoitusinstrumentit: esittämistapa* mukaan yhteisön on jaettava yhdistelmäinstrumentti sitä alun perin kirjattaessa erillisiin vieraan ja oman pääoman komponentteihin. Jos vieraan pääoman komponenttia ei enää ole ulkona, IAS 32:n takautuva soveltaminen tarkoittaa kahden oman pääoman komponentin erottamista toisistaan. Ensimmäinen osuus sisältyy kertyneisiin voittovaroihin ja on vieraan pääoman komponentille kertynyttä korkoa. Toinen osuus on alkuperäinen oman pääoman komponentti. Tämän standardin mukaan ensilaatijan ei kuitenkaan tarvitse erottaa näitä kahta komponenttia toisistaan, jos vieraan pääoman komponenttia ei enää ole ulkona IFRS-standardeihin siirtymispäivänä.

Aikaisemmin kirjattujen rahoitusinstrumenttien nimenomainen luokittelu

D19 IAS 39:n mukaan rahoitusvaroihin kuuluva erä saadaan alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä nimenomaisesti luokitella myytävissä olevaksi tai vastaavasti rahoitusinstrumentti (kunhan se täyttää tietyt edellytykset) saadaan luokitella käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavaksi rahoitusvaroihin kuuluvaksi eräksi tai rahoitusvelaksi. Tästä vaatimuksesta huolimatta seuraavissa tapauksissa sovelletaan poikkeussääntöjä:

- (a) nimenomainen luokittelu myytävissä olevaksi on sallittua yhteisölle IFRS-standardeihin siirtymispäivänä.
- (b) yhteisö saa IFRS-standardeihin siirtymispäivänä nimenomaisesti luokitella minkä tahansa rahoitusvaroihin kuuluvan erän tai rahoitusvelan käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavaksi edellyttäen, että kyseinen omaisuus-erä tai velka täyttää tuona ajankohtana IAS 39:n kappaleessa 9(b)(i), 9(b)(ii) tai 11A tarkoitetut kriteerit.

Rahoitusvarojen tai -velkojen arvostaminen käypään arvoon alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä

D20 Kappaleiden 7 ja 9 sisältämistä vaatimuksista huolimatta yhteisö saa soveltaa IAS 39:n kappaleen AG76 viimeisen virkkeen ja kappaleen AG76A mukaisia vaatimuksia kummalla tahansa seuraavista tavoista:

- (a) 25.10.2002 jälkeen toteutuneisiin liiketoimiin ei-takautuvasti; tai
- (b) myöhemmin kuin 1.1.2004 toteutuneisiin liiketoimiin ei-takautuvasti.

Aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden hankintameno sisältyvät käytöstä poistamista koskevat velat

D21 IFRIC 1 *Käytöstä poistamista ja alkuperäiseen tilaan palauttamista koskevien sekä muiden vastaavanlaisten velkojen muutokset* edellyttää, että käytöstä poistamista ja alkuperäiseen tilaan palauttamista koskevien sekä muiden vastaavanlaisten velkojen tietyt muutokset lisätään sen omaisuuserän hankintameno, johon nämä velat liittyvät, tai vähennetään siitä; omaisuuserän oikaistu poistopohja kirjataan sitten ei-takautuvasti kuluksi sen jäljellä olevana taloudellisena vaikutusajana. Ensilaatijan ei tarvitse soveltaa tätä vaatimusta näiden velkojen muutoksiin, jotka ovat toteutuneet ennen IFRS-standardeihin siirtymispäivää. Jos ensilaatija käyttää tätä helpotusta, sen on:

- (a) arvostettava velka IFRS-standardeihin siirtymispäivänä IAS 37:n mukaisesti;
- (b) siltä osin kuin velka kuuluu IFRIC 1:n soveltamisalaan, arvioitava määrä, joka olisi sisällynyt velkaan liittyvän omaisuuserän hankintameno, kun velka alun perin syntyi, diskonttaamalla velka kyseiseen ajankohtaan käyttämällä parhaan arvion mukaista toteutumaan perustuvaa riskioikaistua diskonttauskorkoa (tai -korkoja), jota velkaan olisi sovellettu tällä välin; ja
- (c) laskettava määrästä IFRS-standardeihin siirtymispäivään mennessä kertyneet poistot perustuen tarkasteluhetken arvioon omaisuuserän taloudellisesta vaikutusajasta ja käyttämällä yhteisön soveltamia IFRS-standardien mukaisia poistoperiaatteita.

IFRIC 12:n mukaisesti käsitellyt rahoitusvaroihin kuuluvat erät tai aineettomat hyödykkeet

D22 Ensilaatija saa soveltaa IFRIC 12:een sisältyviä siirtymäsääntöjä.

Vieraan pääoman menot

D23 Ensilaatija saa soveltaa vuonna 2007 uudistetun IAS 23:n kappaleiden 27 ja 28 mukaisia siirtymäsääntöjä. Näihin kappaleisiin sisältyviä viittauksia voimaantuloajankohtaan on tulkittava siten, että niillä tarkoitetaan 1.7.2009 tai IFRS-standardeihin siirtymäpäivää sen mukaan, kumpi niistä on myöhäisempi.

Lisays E

Lyhytaikaiset helpotukset IFRS-standardien vaatimuksista

Tämä liite on kiinteä osa IFRS-standardia.

[Liite varataan mahdollisia tulevia lyhytaikaisia helpotuksia varten].