

KOMISSION ASETUS (EY) N:o 1164/2009,**annettu 27 päivänä marraskuuta 2009,****tiettyjen kansainvälisten tilinpäätösstandardien hyväksymisestä Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen (EY) N:o 1606/2002 mukaisesti annetun asetuksen (EY) N:o 1126/2008 muuttamisesta kansainvälisen tilinpäätöskysymysten tulkintakomitean (International Financial Reporting Interpretations Committee, IFRIC) tulkinnan IFRIC 18 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) Tiedot kansainväliset tilinpäätösstandardit ja tulkinnat, jotka olivat voimassa 15 päivänä lokakuuta 2008, hyväksyttiin komission asetuksella (EY) N:o 1126/2008 ⁽²⁾.
- (2) Kansainvälinen tilinpäätöskysymysten tulkintakomitea (IFRIC) julkaisi 29 päivänä tammikuuta 2009 tulkinnan IFRIC 18 *Omaisuserien siirrot asiakkailta*, jäljempänä 'IFRIC 18'. Tulkinnassa IFRIC 18 selkeytetään ja ohjeistetaan kirjanpitokäsittelyä, kun kyseessä ovat käyttöomaisuushyödykkeiden siirrot asiakkailta tai käteisvarat, jotka käytetään jonkin käyttöomaisuushyödykkeen hankkimiseen tai rakentamiseen.
- (3) Euroopan tilinpäätösraportoinnin neuvoa-antavan ryhmän (European Financial Reporting Advisory Group, EFRAG) teknisen asiantuntijaryhmän (Technical Expert Group, TEG) kuulemisessa vahvistettiin, että IFRIC 18 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 EFRAG-

Gin lausuntoa ja totesi komissiolle sen olevan tasapuolinen ja puolueeton.

- (4) IFRIC 18:n hyväksymisestä seuraa, että IFRS 1:tä on muutettava, jotta ensimmäistä IFRS-standardien käyttöönottoa voidaan helpottaa.
- (5) Sen vuoksi asetusta (EY) N:o 1126/2008 olisi muutettava.
- (6) Tilinpäätöskysymysten sääntelykomitea on hyväksynyt tässä asetuksessa säädetyt toimenpiteet,

ON ANTANUT TÄMÄN ASETUKSEN:

1 artikla

Muutetaan asetuksen (EY) N:o 1126/2008 liite seuraavasti:

- (1) Lisätään kansainvälisen tilinpäätöskysymysten tulkintakomitean tulkinta IFRIC 18 *Omaisuserien siirrot asiakkailta*, kuten tämän asetuksen liitteessä säädetään.
- (2) Muutetaan kansainvälinen tilinpäätösstandardi IFRS 1 tämän asetuksen liitteen mukaisesti.

2 artikla

Yritysten on sovellettava tämän asetuksen liitteessä vahvistettua IFRS 18:aa ja muutoksia IFRS 1:een viimeistään sen ensimmäisen tilikauden alusta, joka alkaa 31 päivänä lokakuuta 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 27 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

IFRIC 18	Tulkinta IFRIC 18 <i>Omaisuserien siirrot asiakkailta</i>
----------	---

”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”

TULKINTA IFRIC 18***Omaisuserien siirrot asiakkailta***

VIITTAUKSET

- Tilinpäätöksen laatimista ja esittämistä koskevat yleiset perusteet
- IFRS 1 *Ensimmäinen IFRS-standardien käyttöönotto* (uudistettu 2008)
- IAS 8 *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet*
- IAS 16 *Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet*
- IAS 18 *Tuotot*
- IAS 20 *Julkisten avustusten kirjanpidollinen käsittely ja julkisesta tuesta tilinpäätöksessä esitettävät tiedot*
- IFRIC 12 *Palvelutoimilupajärjestelyt*

TAUSTAA

- 1 Lämmön-, sähkön- kaasun- ja vedenjakelua harjoittava yhteisö saattaa saada asiakkailtaan käyttöomaisuushyödykkeitä, joita täytyy käyttää siihen, että kyseiset asiakkaat liitetään jakeluverkkoon ja heille annetaan jatkuva oikeus esimerkiksi sellaisten hyödykkeiden kuin sähkön, kaasun tai veden saamiseen. Vaihtoehtoisesti yhteisö voi saada asiakkailta käteisvaroja tällaisten käyttöomaisuushyödykkeiden hankkimista tai rakentamista varten. Asiakkaat joutuvat yleensä suorittamaan tavaroiden tai palvelujen ostosta käyttöön perustuvia lisämaksuja.
- 2 Omaisuserien siirtoja asiakkailta voi tapahtua myös muilla toimialoilla. Esimerkiksi tietotekniikkatoimintonsa ulkoistava yhteisö voi siirtää senhetkiset käyttöomaisuushyödykkeensä ulkoistettavan palvelun tuottajalle.
- 3 Joissakin tapauksissa omaisuserän siirtävä taho ei välttämättä ole se yhteisö, jolla tulee lopulta olemaan jatkuva oikeus tavaroiden tai palvelujen saamiseen ja joka tulee vastaanottamaan kyseisiä tavaroita tai palveluja. Tässä tulkinnassa käytetään kuitenkin omaisuserän siirtävästä yhteisöstä yksinkertaisuuden vuoksi nimitystä asiakas.

SOVELTAMISALA

- 4 Tätä tulkintaa sovelletaan käyttöomaisuushyödykkeiden siirtojen kirjanpitokäsittelyyn yhteisöissä, jotka saavat tällaisia siirtoja asiakkailtaan.
- 5 Tämän tulkinnan soveltamisalaan kuuluvat sopimukset ovat sopimuksia, joissa yhteisö saa asiakkaalta käyttöomaisuushyödykkeen, jota yhteisön sen jälkeen täytyy käyttää joko siihen, että asiakas liitetään jakeluverkkoon, tai siihen, että asiakkaalle annetaan jatkuva oikeus tavaroiden tai palvelujen saamiseen, taikka näihin molempiin.
- 6 Tätä tulkintaa sovelletaan myös sopimuksiin, joiden mukaan yhteisö saa asiakkaalta käteisvaroja, kun kyseinen rahamäärä täytyy käyttää yksinomaan jonkin käyttöomaisuushyödykkeen hankkimiseen tai rakentamiseen ja yhteisön täytyy sen jälkeen käyttää kyseistä käyttöomaisuushyödykettä joko siihen, että asiakas liitetään jakeluverkkoon, tai siihen, että asiakkaalle annetaan jatkuva oikeus tavaroiden tai palvelujen saamiseen, taikka näihin molempiin.
- 7 Tätä tulkintaa ei sovelleta sopimuksiin, joiden mukaisessa siirrossa on kysymys joko IAS 20:ssa määritellystä julkisesta avustuksesta tai IFRIC 12:n soveltamisalaan kuuluvassa palvelutoimilupajärjestelyssä käytettävästä infrastruktuurista.

KÄSITELTÄVÄT ASIAT

- 8 Tulkinnassa käsitellään seuraavia kysymyksiä:
 - (a) Täytyvätkö omaisuserän määritelmän mukaiset kriteerit?
 - (b) Jos omaisuserän määritelmän mukaiset kriteerit täyttyvät, kuinka siirretty käyttöomaisuushyödyke tulee arvostaa alkuperäisen kirjaamisen tapahtuessa?

- (c) Jos käyttöomaisuushyödyke arvostetaan alkuperäisen kirjaamisen tapahtuessa käypään arvoon, miten kredit-vienti tulee tehdä kirjanpidossa?
- (d) Kuinka yhteisön tulee käsitellä asiakkaalta saatuja käteisvaroja kirjanpidossa?

PÄÄTÖS

Täytyvätko omaisuuserän määritelmän mukaiset kriteerit?

- 9 Kun yhteisö vastaanottaa asiakkaan sille siirtämän käyttöomaisuushyödykkeen, sen on arvioitava, vastaako siirretty hyödyke yleisissä perusteissa esitettyä omaisuuserän määritelmää. Yleisten perusteiden kappaleen 49 kohdan (a) mukaan ”omaisuuserä on yhteisön määräysvallassa aikaisempien tapahtumien seurauksena oleva voimavara, josta yhteisölle odotetaan koituvan taloudellista hyötyä tulevaisuudessa”. Useimmiten yhteisö saa sille siirrettyyn käyttöomaisuushyödykkeeseen omistusoikeuden. Omistusoikeus ei kuitenkaan ole olennainen seikka ratkaistaessa, onko kyseessä omaisuuserä. Näin ollen jos asiakkaalla on edelleen määräysvalta siirrettyyn hyödykkeeseen, omaisuuserän määritelmän mukaiset kriteerit eivät täytyisi omistusoikeuden siirtymisestä huolimatta.
- 10 Yhteisö, jolla on omaisuuserään määräysvalta, saa yleensä tehdä sille mitä tahansa. Yhteisö voi esimerkiksi vaihtaa kyseisen omaisuuserän toisiin omaisuuseriin, käyttää sitä tavaroiden tai palvelujen tuottamiseen, periä toisilta hinnan sen käytöstä, käyttää sen velkojen suorittamiseen, pitää sen tai jakaa sen voittona omistajille. Yhteisön, joka vastaanottaa asiakkaan sille siirtämän käyttöomaisuushyödykkeen, on otettava huomioon kaikki asiaankuuluvat tosiseikat ja olosuhteet arvioidessaan, kenellä on määräysvalta siirrettyyn hyödykkeeseen. Vaikka yhteisön täytyy esimerkiksi käyttää sille siirrettyä käyttöomaisuushyödykettä yhden tai useamman palvelun tuottamiseen asiakkaalle, se saattaa pystyä päättämään tavasta, jolla siirrettyä käyttöomaisuushyödykettä käytetään ja ylläpidetään, ja siitä, milloin se korvataan uudella. Tällöin yhteisö yleensä toteaisi, että sillä on määräysvalta sille siirrettyyn käyttöomaisuushyödykkeeseen.

Kuinka siirretty käyttöomaisuushyödyke tulee arvostaa alkuperäisen kirjaamisen tapahtuessa?

- 11 Jos yhteisö toteaa, että omaisuuserän määritelmän mukaiset kriteerit täyttyvät, sen on kirjattava sille siirretty omaisuuserä aineelliseksi käyttöomaisuushyödykkeeksi IAS 16:n kappaleen 7 mukaisesti ja määritettävä sille alkuperäisen kirjaamisen tapahtuessa hankintameno sen käyvän arvon perusteella kyseisen standardin kappaleen 24 mukaisesti.

Kuinka kredit-vienti tulee tehdä kirjanpidossa?

- 12 Seuraavassa oletetaan, että käyttöomaisuushyödykkeen vastaanottava yhteisö on todennut, että sille siirretty hyödyke tulee kirjata ja arvostaa kappaleiden 9–11 mukaisesti.
- 13 IAS 18:n kappaleessa 12 todetaan seuraavaa: ”Kun tavaroita myydään tai palveluja tuotetaan siten, että ne vaihdetaan erilaisiin tavaroihin tai palveluihin, vaihdon katsotaan olevan tuottoja kerryttävä liiketoimi”. Tämän tulkinnan soveltamisalaaan kuuluvien sopimusten ehtojen mukaan käyttöomaisuushyödykkeen siirrossa olisi kysymys vaihdosta erilaisiin tavaroihin tai palveluihin. Näin ollen yhteisön tulee kirjata tuotto IAS 18:n mukaisesti.

Erikseen yksilöitävissä olevien palvelujen yksilöiminen

- 14 Yhteisö voi sopia tuottavansa sille siirrettyä käyttöomaisuushyödykettä vastaan yhden tai useamman palvelun, kuten liittävänsä asiakkaan jakeluverkkoon tai antavansa asiakkaalle jatkuvan oikeuden tavaroiden tai palvelujen saamiseen taikka tekevänsä nämä molemmat. IAS 18:n kappaleen 13 mukaan yhteisön on yksilöitävä sopimukseen sisältyvät erikseen yksilöitävissä olevat palvelut.
- 15 Piirteitä, jotka viittaavat siihen, että asiakkaan liittäminen jakeluverkkoon on erikseen yksilöitävissä oleva palvelu, ovat:
- (a) palvelun käyttöön oikeuttava liittymä toimitetaan asiakkaalle ja sillä on erillisenä arvoa kyseiselle asiakkaalle;
- (b) palvelun käyttöön oikeuttavan liittymän hankintameno on määritettävissä luotettavasti.
- 16 Piirre, joka viittaa siihen, että asiakkaalle annettava jatkuva oikeus tavaroiden tai palvelujen saamiseen on erikseen yksilöitävissä oleva palvelu, on että siirron tekevä asiakas saa tulevaisuudessa kyseisen jatkuvan oikeuden, tavarat tai palvelut taikka nämä molemmat alempaan hintaan kuin se saisi ne ilman käyttöomaisuushyödykkeen siirtoa.
- 17 Toisaalta se, että siirron tekevät asiakkaat maksavat jatkuvasta oikeudesta, tavaroista tai palveluista taikka näistä molemmista saman hinnan kuin ne, jotka eivät tee tällaista siirtoa, on piirre, joka viittaa siihen, että yhteisön velvollisuus antaa asiakkaalle jatkuva oikeus tavaroiden tai palvelujen saamiseen perustuu sillä olevaan toimintalisenssiin tai muuhun rajoittavaan järjestelyyn sen sijaan että se perustuisi käyttöomaisuushyödykkeen siirtoon liittyvään sopimukseen.

Tuottojen kirjaaminen

- 18 Jos palveluja todetaan olevan vain yksi, yhteisön on kirjattava tuotto IAS 18:n kappaleen 20 mukaisesti silloin, kun palvelu toteutuu.
- 19 Jos erikseen yksilöitävissä olevia palveluja on useampia kuin yksi, IAS 18:n kappale 13 edellyttää, että sopimuksen perusteella saadun tai saatavan vastikkeen käypä arvo kohdistetaan kullekin palvelulle ja sen jälkeen IAS 18:n mukaisia kirjaamiskriteerejä sovelletaan kuhunkin palveluun erikseen.
- 20 Jos jonkin jatkuvan palvelun todetaan olevan osa sopimusta, niin se ajanjakso, jolle tästä palvelusta kirjattavat tuotot on jaksotettava, määräytyy yleensä asiakkaan kanssa tehdyn sopimuksen ehtojen perusteella. Jos ajanjaksoa ei ole määritelty sopimuksessa, tuotot kirjataan ajanjaksolle, joka ei ole pidempi kuin jatkuvan palvelun tuottamiseen käytettävän siirretyr omaisuuserän taloudellinen vaikutusaika.

Kuinka yhteisön tulisi käsitellä asiakkaalta saatuja käteisvaroja kirjanpidossa?

- 21 Silloin kuin yhteisö saa asiakkaalta käteisvaroja, sen on arvioitava, kuuluuko sopimus kappaleen 6 mukaan tämän tulkinnan soveltamisalaan. Jos se kuuluu, yhteisön on arvioitava, vastaako rakennettu tai hankittu käyttöomaisuushyödyke omaisuuserän määritelmää kappaleiden 9 ja 10 mukaisesti. Jos omaisuuserän määritelmän mukaiset kriteerit täyttyvät, yhteisön on kirjattava käyttöomaisuushyödyke IAS 16:n mukaisesti hankintamenoon ja tuloutettava asiakkaalta saatu käteisvarojen määrä kappaleiden 13–20 mukaisesti.

VOIMAANTULO JA SIIRTYMÄSÄÄNNÖT

- 22 Yhteisön on sovellettava tätä tulkintaa ei-takautuvasti 1.7.2009 tai sen jälkeen tapahtuviin omaisuuserien siirtoihin asiakkailta. Aikaisempi soveltaminen on sallittu edellyttäen, että arvostusta koskevat tiedot ja muut tiedot, joita tarvitaan tulkinnan soveltamiseksi aikaisempiin siirtoihin, on hankittu kyseisten siirtojen tapahtuessa. Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessä, mistä päivästä alkaen tulkintaa on sovellettu.

Liite

Muutos IFRS 1:een**Ensimmäinen IFRS-standardien käyttöönotto (uudistettu 2008)**

A1 Liitteen D kappaletta D1 muutetaan seuraavasti:

”D1 Yhteisö saa käyttää yhtä tai useampaa seuraavista helpotuksista:

- a) osakeperusteisesti maksettavat liiketoimet (kappaleet D2 ja D3);
- m) IFRIC 12:n *Palvelutoimilupajärjestelyt* mukaisesti kirjattavat rahoitusvaroihin kuuluvat erät tai aineettomat hyödykkeet (kappale D22);
- n) vieraan pääoman menot (kappale D23); ja
- o) omaisuuserien siirrot asiakkailta (kappale D24).”

A2 Kappaleen D23 jälkeen lisätään otsikko ja kappale D24.

”Omaisuuserien siirrot asiakkailta

D24 Ensilaatija saa soveltaa IFRIC 18:n *Omaisuuserien siirrot asiakkailta* kappaleessa 22 esitettyjä siirtymäsääntöjä. Kyseiseen kappaleeseen sisältyvä viittaus voimaantuloajankohtaan on tulkittava siten, että sillä tarkoitetaan 1.7.2009 tai IFRS-standardeihin siirtymäpäivää sen mukaan, kumpi niistä on myöhäisempi. Lisäksi ensilaatija saa valita minkä tahansa IFRS-standardeihin siirtymispäivää edeltävän päivän ja soveltaa IFRIC 18:aa kaikkiin kyseisenä päivänä tai sen jälkeen tapahtuviin omaisuuserien siirtoihin asiakkailta.”
