

**KOMISSION ASETUS (EU) 2016/1905,****annettu 22 päivänä syyskuuta 2016,****tietyjen kansainvälisten tilinpäätösstandardien hyväksymisestä Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen (EY) N:o 1606/2002 mukaisesti annetun asetuksen (EY) N:o 1126/2008 muuttamisesta kansainvälisen tilinpäätösstandardin IFRS 15 osalta****(ETA:n kannalta merkityksellinen teksti)**

EUROOPAN KOMISSIO, joka

ottaa huomioon Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen,

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

sekä katsoo seuraavaa:

- (1) Tietyt kansainväliset tilinpäätösstandardit ja tulkinnat, jotka olivat voimassa 15 päivänä lokakuuta 2008, hyväksyttiin komission asetuksella (EY) N:o 1126/2008 <sup>(2)</sup>.
- (2) Kansainvälisiä tilinpäätösstandardeja antava elin International Accounting Standards Board (IASB) antoi toukokuussa 2014 uuden kansainvälisen tilinpäätösstandardin IFRS 15 *Myyntituotot asiakassopimuksista*. Tämän standardin tavoitteena on parantaa myyntituottojen tilinpäätösraportointia ja tilinpäätöksiin kirjattujen tuottojen maailmanlaajuisuutta.
- (3) Syyskuussa 2015 IASB muutti IFRS 15:tä siten, että sen voimaantulopäivää siirrettiin 1 päivästä tammikuuta 2017 1 päivään tammikuuta 2018.
- (4) IFRS 15:een sisältyy joitakin viittauksia IFRS 9:ään, joita ei tällä hetkellä voida soveltaa, koska unioni ei ole vielä hyväksynyt IFRS 9:ää. Siksi tämän asetuksen liitteessä olevia viittauksia IFRS 9:ään olisi pidettävä viittauksina kansainväliseen tilinpäätösstandardiin IAS 39 *Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen*.
- (5) Kansainvälisten tilinpäätösstandardien johdonmukaisuuden varmistamiseksi IFRS 15:n hyväksymisestä seuraa muutoksia seuraaviin: IFRS 1, IFRS 3, IFRS 4, IAS 1, IAS 2, IAS 12, IAS 16, IAS 32, IAS 34, IAS 36, IAS 37, IAS 38, IAS 39 ja IAS 40 sekä tulkinnat IFRIC 12, SIC 27 ja SIC 32. Lisäksi siitä seuraa, että IAS 11, IAS 18, IFRIC 13, IFRIC 15, IFRIC 18 ja SIC 31 kumotaan.
- (6) Euroopan tilinpäätösraportoinnin neuvoa-antava ryhmä (European Financial Reporting Advisory Group, EFRAG) on vahvistanut, että muutokset IFRS 15:een täyttävät asetuksen (EY) N:o 1606/2002 3 artiklan 2 kohdassa säädetyt hyväksymisperusteet.
- (7) Sen vuoksi asetusta (EY) N:o 1126/2008 olisi muutettava.
- (8) Tässä asetuksessa säädetyt toimenpiteet ovat tilinpäätöskysymysten sääntelykomitean lausunnon mukaiset,

<sup>(1)</sup> EYVL L 243, 11.9.2002, s. 1.

<sup>(2)</sup> Komission asetus (EY) N:o 1126/2008, annettu 3 päivänä marraskuuta 2008, tietyjen kansainvälisten tilinpäätösstandardien hyväksymisestä Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen (EY) N:o 1606/2002 mukaisesti (EUVL L 320, 29.11.2008, s. 1).

ON HYVÄKSYNYT TÄMÄN ASETUKSEN:

### 1 artikla

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

- a) lisätään IFRS 15 *Myyntituotot asiakassopimuksista* tämän asetuksen liitteen mukaisesti;
  - b) muutetaan IFRS 15:n mukaisesti IFRS 1 *Ensimmäinen IFRS-standardien käyttöönotto*, IFRS 3 *Liiketoimintojen yhdistäminen*, IFRS 4 *Vakuutus sopimukset*, IAS 1 *Tilinpäätöksen esittäminen*, IAS 2 *Vaihto-omaisuus*, IAS 12 *Tuloverot*, IAS 16 *Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet*, IAS 32 *Rahoitusinstrumentit: esittämistapa*, IAS 34 *Osavuositarkastukset*, IAS 36 *Omaisuserien arvon alentuminen*, IAS 37 *Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat*, IAS 38 *Aineettomat hyödykkeet*, IAS 39 *Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen*, IAS 40 *Sijoituskiinteistöt sekä tulokinnat* IFRIC 12 *Palvelutoimilupajärjestelyt*, SIC 27 *Sellaisten liiketoimien tosiasiallisen sisällön arvioiminen, joihin sisältyvä sopimus on oikeudelliselta muodoltaan vuokrasopimus*, SIC 32 *Aineettomat hyödykkeet – verkkosivustoista johtuvat menot* tämän asetuksen liitteen mukaisesti;
  - c) korvataan IFRS 15:n mukaisesti IAS 11 *Pitkäaikaishankkeet*, IAS 18 *Tuotot*, IFRIC 13 *Kanta-asiakasohjelmat*, IFRIC 15 *Kiinteistöjen rakentamissopimukset*, IFRIC 18 *Omaisuserien siirrot asiakkailta* ja SIC 31 *Tuotot – mainospalveluja sisältävät vaihtokaupat* tämän asetuksen liitteen mukaisesti.
2. Tämän asetuksen liitteessä olevia viittauksia IFRS 9:ään on pidettävä viittauksina IAS 39:ään *Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen*.

### 2 artikla

Kaikkien yritysten on sovellettava 1 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuja muutoksia viimeistään sen ensimmäisen tilikauden alusta, joka alkaa 1 päivänä tammikuuta 2018 tai sen jälkeen.

### 3 artikla

Tämä asetus tulee voimaan kahdentenakymmenentenä 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 22 päivänä syyskuuta 2016.

Komission puolesta  
Puheenjohtaja  
Jean-Claude JUNCKER

## LIITE

**Kansainvälinen tilinpäätösstandardi IFRS 15**

## Myyntituotot asiakassopimuksista

**Kansainvälinen tilinpäätösstandardi IFRS 15****Myyntituotot asiakassopimuksista**

## TAVOITE

- 1** Tämän standardin tavoitteena on luoda periaatteet, joita yhteisön on noudatettava raportoidakseen tilinpäätöksen käyttäjille hyödyllistä informaatiota asiakassopimuksesta johtuvien myyntituottojen ja rahavirtojen luonteesta, ajoittumisesta ja epävarmuudesta.

**Tavoitteen saavuttaminen**

- 2** Kappaleessa 1 esitetyn tavoitteen saavuttamiseksi tämän standardin peruseriaatteena on, että yhteisön on kirjattava myyntituotot siten, että ne kuvaavat luvattujen tavaroiden tai palvelujen luovuttamista asiakkaalle, ja sellaisena rahamääränä, joka kuvastaa vastiketta, johon yhteisö odottaa olevansa oikeutettu kyseisiä tavaroita tai palveluja vastaan.
- 3** Yhteisön on otettava tätä standardia soveltaessaan huomioon sopimuksen ehdot sekä kaikki merkitykselliset tosiseikat ja olosuhteet. Yhteisön on sovellettava tätä standardia, mukaan lukien mahdollinen käytännön apukeinojen käyttö, johdonmukaisesti ominaispiirteiltään samankaltaisiin sopimuksiin ja samankaltaisissa olosuhteissa.
- 4** Tässä standardissa määrätään yksittäisen asiakassopimuksen kirjanpitokäsittelystä. Käytännön apukeinona kuitenkin on, että yhteisö saa soveltaa tätä standardia ominaispiirteiltään samankaltaisista sopimuksista (tai suoritevelvoitteista) koostuvaan salkkuun, jos yhteisö kohtuudella odottaa, että tilinpäätökseen aiheutuvat vaikutukset tämän standardin soveltamisesta salkkuun eivät olennaisesti poikkeaisi siitä, jos standardia sovellettaisiin salkkuun sisältyviin yksittäisiin sopimuksiin (tai suoritevelvoitteisiin). Salkun kirjanpitokäsittelyssä yhteisön on käytettävä arvioita ja oletuksia, jotka kuvastavat salkun kokoa ja koostumusta.

## SOVELTAMISALA

- 5** Yhteisön on sovellettava tätä standardia kaikkiin asiakassopimuksiin seuraavia lukuun ottamatta:
  - a)** IAS 17:n *Vuokrasopimukset* soveltamisalaan kuuluvat vuokrasopimukset;
  - b)** IFRS 4:n *Vakuutusopimukset* soveltamisalaan kuuluvat vakuutusopimukset;
  - c)** IFRS 9:n *Rahoitusinstrumentit*, IFRS 10:n *Konsernitilinpäätös*, IFRS 11:n *Yhteisjärjestelyt*, IAS 27:n *Erillistilinpäätös* ja IAS 28:n *Sijoitukset osakkuus- ja yhteisyrityksiin* soveltamisalaan kuuluvat rahoitusinstrumentit ja muut sopimuksiin perustuvat oikeudet tai velvoitteet; ja
  - d)** samalla liiketoiminta-alueella toimivien yritysten väliset ei-monetaariset vaihdot, joiden tarkoituksena on helpottaa myyntiä asiakkaille tai potentiaalisille asiakkaille. Tätä standardia ei sovellettaisi esimerkiksi kahden öljy-yhtiön väliseen sopimukseen, jonka mukaan yhtiöt vaihtavat öljyä keskenään vastatakseen tietyillä alueilla sijaitsevien asiakkaidensa kysyntään oikea-aikaisesti.
- 6** Yhteisön on sovellettava tätä standardia sopimukseen (kappaleessa 5 lueteltuja sopimuksia lukuun ottamatta) vain, jos sopimuksen vastapuolena on asiakas. Asiakas on osapuoli, joka on tehnyt yhteisön kanssa sopimuksen yhteisön tavanomaisen toiminnan tuotoksena syntyvien tavaroiden tai palvelujen hankkimisesta vastiketta vastaan. Sopimuksen vastapuoli ei olisi asiakas esimerkiksi, jos se sen sijaan että olisi tehnyt yhteisön kanssa sopimuksen yhteisön tavanomaisen toiminnan tuotoksen hankkimisesta, olisi tehnyt sopimuksen osallistumisesta toimintoon tai prosessiin, jossa sopimusosapuolet jakavat toiminnosta tai prosessista (esim. omaisuuserän kehittäminen yhteistoimintajärjestelyllä) aiheutuvat riskit ja hyödyt keskenään.

- 7 Asiakassopimus voi kuulua osaksi tämä standardin soveltamisalaan ja osaksi kappaleessa 5 lueteltujen muiden standardien soveltamisalaan.
- a) Jos näissä muissa standardeissa määrätään, kuinka sopimuksen yksi tai useampi osa erotetaan ja/tai alun perin arvostetaan, yhteisön on ensiksi sovellettava kyseisiin standardeihin sisältyviä erottamista ja/tai arvostamista koskevia vaatimuksia. Yhteisön on jätettävä *transaktiohinnan* ulkopuolelle sopimuksen sellaista osaa (tai osia) koskeva rahamäärä, joka alun perin arvostetaan muiden standardien mukaisesti, ja sovellettava kappaleita 73–86 jäljelle jäävän transaktiohinnan (jos sellaista on) kohdistamiseen kullekin tämän standardin soveltamisalaan kuuluvalle suoritevelvoitteelle sekä mahdollisille kappaleessa 7(b) yksilöidyille sopimuksen muille osille.
- b) Jos muissa standardeissa ei määrätä, kuinka sopimuksen yksi tai useampi osa erotetaan ja/tai alun perin arvostetaan, yhteisön on sovellettava tätä standardia sopimuksen osan (tai osien) erottamiseen ja/tai alkuperäiseen arvostamiseen.
- 8 Tässä standardissa määrätään asiakassopimuksen saamisesta aiheutuvien lisämenojen sekä asiakassopimuksen täyttämistä aiheutuvien menojen kirjanpitokäsittelystä, jos kyseiset menot eivät kuulu muun standardin soveltamisalaan (ks. kappaleet 91–104). Yhteisön on sovellettava kyseisiä kappaleita vain niihin sille syntyneisiin menoihin, jotka liittyvät tämän standardin soveltamisalaan kuuluvaan asiakassopimukseen (tai sopimuksen osaan).

#### KIRJAAMINEN

##### Sopimuksen yksilöiminen

- 9 **Yhteisön on käsiteltävä tämän standardin soveltamisalaan kuuluva asiakassopimus kirjanpidossaan vain silloin, kun kaikki seuraavat kriteerit täyttyvät:**
- a) **sopimusosapuolet ovat hyväksyneet sopimuksen (kirjallisesti, suullisesti tai muiden tavanomaisten liiketoimintakäytäntöjen mukaisesti) ja ovat sitoutuneet täyttämään omat velvoitteensa;**
- b) **yhteisö pystyy yksilöimään kunkin osapuolen oikeudet, jotka koskevat luovutettavia tavaroita tai palveluja;**
- c) **yhteisö pystyy yksilöimään maksuehdot, jotka koskevat luovutettavia tavaroita tai palveluja;**
- d) **sopimuksella on kaupallista merkitystä (ts. yhteisön vastaisiin rahavirtoihin liittyvän riskin tai vastaisten rahavirtojen ajoituksen tai määrän odotetaan muuttuvan sopimuksen seurauksena); ja**
- e) **on todennäköistä, että yhteisö saa vastikkeen, johon se on oikeutettu asiakkaalle luovutettavia tavaroita tai palveluja vastaan. Arvioidessaan, onko jonkin vastikemäärän saaminen todennäköistä, yhteisön on otettava huomioon pelkästään asiakkaan kyky ja aikomus maksaa kyseinen vastikemäärä sen erääntyessä. Vastikemäärä, johon yhteisö on oikeutettu, saattaa olla pienempi kuin sopimuksessa määrätty hinta, jos vastike on muuttuva sen vuoksi, että yhteisö saattaa tarjota asiakkaalle hintahuojennuksen (ks. kappale 52).**
- 10 Sopimuksella tarkoitetaan kahden osapuolen välistä yhteisymmärrystä, joka luo täytäntöön pantavissa olevia oikeuksia ja velvoitteita. Oikeuksien ja velvoitteiden täytäntöön pantavuus on lakiin perustuva asia. Sopimukset voivat olla kirjallisia tai suullisia tai niiden voidaan katsoa syntyneen yhteisön tavanomaisten liiketoimintakäytäntöjen perusteella. Asiakassopimusten aikaansaamiseksi noudatettavat käytännöt ja prosessit vaihtelevat maittain tai oikeudenkäyttöalueittain, toimialoittain ja yhteisöittäin. Ne voivat vaihdella myös yhteisön sisällä (ne voivat esimerkiksi riippua asiakasluokasta tai luvattujen tavaroiden tai palvelujen luonteesta). Yhteisön on otettava nämä käytännöt ja menettelytavat huomioon ratkaistessaan, luoko asiakkaan kanssa saavutettu yhteisymmärrys täytäntöön pantavissa olevia oikeuksia ja velvoitteita.
- 11 Joillakin asiakassopimuksilla ei ehkä ole kiinteää kestoaikaa, ja kumpi tahansa osapuoli voi koska tahansa päättää ne tai muuttaa niitä. Jotkin sopimukset saattavat uudistua automaattisesti sopimuksessa määrätyn ajanjakson kuluttua. Yhteisön on sovellettava tätä standardia sopimuksen kesto aikaan (ts. sopimusajanjaksoon), jona sopimusosapuolilla on olemassa olevia ja täytäntöön pantavissa olevia oikeuksia ja velvoitteita.

- 12 Tätä standardia sovellettaessa sopimusta ei katsota olevan olemassa, jos kummallakin sopimusosapuolella on yksipuolinen täytäntöön pantavissa oleva oikeus päättää kokonaan toteuttamaton sopimus, ilman että tätä korvataan toiselle osapuolelle (tai toisille osapuolille). Sopimus on kokonaan toteuttamaton, jos molemmat seuraavat kriteerit täyttyvät:
- a) yhteisö ei vielä ole luovuttanut mitään luvattuja tavaroita tai palveluja asiakkaalle; ja
  - b) yhteisö ei vielä ole saanut eikä vielä ole oikeutettu saamaan mitään vastiketta luvatuista tavaroista tai palveluista.
- 13 Jos asiakassopimus täyttää kappaleessa 9 esitetyt kriteerit sopimuksen syntymisajankohtana, yhteisön ei pidä arvioida näitä kriteerejä uudelleen, paitsi jos on viitteitä siitä, että tosiseikoissa ja olosuhteissa on tapahtunut merkittävä muutos. Esimerkiksi jos asiakkaan kyky vastikkeen maksamiseen heikentyy merkittävästi, yhteisö arvioi uudelleen, onko todennäköistä, että se saa vastikkeen, johon se on oikeutettu asiakkaalle luovutettavia tavaroita tai palveluja vastaan.
- 14 Jos asiakassopimus ei täytä kappaleessa 9 esitettyjä kriteerejä, yhteisön on jatkettava sopimuksen arvioimista sen ratkaisemiseksi, täyttyvätkö kappaleessa 9 esitetyt kriteerit myöhemmin.
- 15 Kun asiakassopimus ei täytä kappaleessa 9 esitettyjä kriteerejä ja yhteisö saa asiakkaalta vastikkeen, yhteisön on tuloutettava saamansa vastike vasta, kun jompikumpi seuraavista tapahtumista on toteutunut:
- a) yhteisöllä ei ole jäljellä olevia velvoitteita, jotka koskevat tavaroiden tai palvelujen luovuttamista asiakkaalle, ja yhteisö on saanut asiakkaan lupaaman vastikkeen kokonaisuudessaan tai kaikilta olennaisilta osin eikä sitä ole palautettava; tai
  - b) sopimus on päätetty ja asiakkaalta saatua vastiketta ei ole palautettava.
- 16 Yhteisön on kirjattava asiakkaalta saamansa vastike velaksi, kunnes jompikumpi kappaleessa 15 esitetyistä tapahtumista toteutuu tai kappaleessa 9 esitetyt kriteerit myöhemmin täyttyvät (ks. kappale 14). Kirjattava velka edustaa sopimukseen liittyvistä tosiseikoista ja olosuhteista riippuen joko yhteisön velvoitetta luovuttaa tavaroita tai palveluja tulevaisuudessa tai sen velvoitetta palauttaa saatu vastike. Velka on kummassakin tapauksessa arvostettava asiakkaalta saadun vastikkeen määrään.

### Sopimusten yhdistäminen

- 17 Yhteisön on yhdistettävä kaksi tai useampia samanaikaisesti tai lähes samanaikaisesti saman asiakkaan (tai asiakkaan lähipiirin) kanssa tehtyä sopimusta ja käsiteltävä sopimuksia yhtenä sopimuksena, jos yksi tai useampi seuraavista kriteereistä täyttyy:
- a) sopimuksista neuvotellaan yhtenä kokonaisuutena, ja niillä on yksi kaupallinen tavoite;
  - b) yhdestä sopimuksesta maksettavan vastikkeen määrä riippuu toisen sopimuksen mukaisesta hinnasta tai sopimuksesta suoriutumisesta; tai
  - c) sopimuksissa luvatut tavarat tai palvelut (tai jotkin kussakin sopimuksessa luvatut tavarat tai palvelut) muodostavat yhden suoritevelvoitteen kappaleiden 22–30 mukaisesti.

### Sopimusmuutokset

- 18 Sopimusmuutos on sopimuksen soveltamisalan tai hinnan (tai molempien) muutos, jonka sopimusosapuolet hyväksyvät. Joillakin toimialoilla ja joissakin maissa tai joillakin oikeudenkäyttöalueilla sopimusmuutoksesta voidaan käyttää nimityksiä muutostilaus, muutossopimus tai tarkistus (*change order, variation, amendment*). Sopimusmuutoksesta on kyse, kun sopimusosapuolet hyväksyvät muutoksen, joka joko luo uusia tai muuttaa olemassa olevia sopimusosapuolten täytäntöön pantavissa olevia oikeuksia tai velvoitteita. Sopimusmuutos voidaan hyväksyä kirjallisesti, siitä voidaan sopia suullisesti tai hyväksymisen voidaan katsoa tapahtuneen tavanomaisten liiketoimintakäytäntöjen perusteella. Jos sopimusosapuolet eivät ole hyväksyneet sopimusmuutosta, yhteisön on sovellettava tätä standardia olemassa olevaan sopimukseen, kunnes sopimusmuutos hyväksytään.

- 19 Sopimusmuutos voi syntyä, vaikka sopimusosapuolilla olisi kiistaa muutettavasta soveltamisalasta tai hinnasta (tai molemmista) tai osapuolet olisivat hyväksyneet sopimuksen soveltamisalan muutoksen mutta eivät vielä olisi päättäneet vastaavasta hinnan muutoksesta. Ratkaistessaan, ovatko muutoksen seurauksena syntyneet tai muuttuneet oikeudet ja velvoitteet täytäntöönpantavissa, yhteisön on otettava huomioon kaikki merkitykselliset tosiseikat ja olosuhteet, mukaan lukien sopimuksen ehdot ja muu näyttö. Jos sopimusosapuolet ovat hyväksyneet sopimuksen soveltamisalan muutoksen mutta eivät vielä ole päättäneet vastaavasta hinnan muutoksesta, yhteisön on arvioitava muutoksesta aiheutuva transaktiohinnan muutos muuttuvan vastikkeen arviointia käsittelevien kappaleiden 50–54 ja muuttuvaa vastiketta koskevien arvioiden rajoittamista käsittelevien kappaleiden 56–58 mukaisesti.
- 20 Yhteisön on käsiteltävä sopimusmuutos erillisenä sopimuksena, jos molemmat seuraavat ehdot toteutuvat:
- sopimuksen soveltamisala laajenee sen vuoksi, että siihen lisätään luvattuja tavaroita tai palveluja, jotka ovat (kappaleiden 26–30 mukaisesti) erotettavissa; ja
  - sopimuksen mukainen hinta nousee vastikemäärällä, joka kuvastaa yhteisön *erillismyyntihintoja* luvatuille lisätavaroille tai -palveluille sekä asianmukaisia oikaisuja, jotka kyseiseen hintaan mahdollisesti tehdään tietyn sopimuksen olosuhteiden huomioon ottamiseksi. Yhteisö voi esimerkiksi oikaista lisätavaran tai -palvelun erillismyyntihintaa alennuksella, jonka asiakas saa, koska yhteisölle ei synny myyntiin liittyviä menoja, jotka sille syntyisi myydessä vastaavanlainen tavara tai palvelu uudelle asiakkaalle.
- 21 Jos sopimusmuutosta ei käsitellä kirjanpidossa kappaleen 20 mukaisesti erillisenä sopimuksena, yhteisön on käsiteltävä ne luvatut tavarat tai palvelut, joita ei sopimusmuutoksen ajankohtana vielä ole luovutettu (ts. jäljellä olevat luvatut tavarat tai palvelut), kirjanpidossa jollakin seuraavista sovellettavissa olevista tavoista:
- Yhteisön on käsiteltävä sopimusmuutos kirjanpidossa ikään kuin se olisi olemassa olevan sopimuksen päättäminen ja uuden sopimuksen syntyminen, jos jäljellä olevat tavarat tai palvelut ovat erotettavissa sopimusmuutoksen ajankohtaan mennessä luovutetuista tavaroista tai palveluista. Vastikemäärä, joka on kohdistettava jäljellä oleville suoritevelvoitteille (tai kappaleen 22(b) mukaisesti tunnistetuille yhteen suoritevelvoitteeseen sisältyville jäljellä ja erotettavissa oleville tavaroille tai palveluille), on seuraavien erien yhteenlaskettu määrä:
    - asiakkaan lupaama vastike (mukaan lukien asiakkaalta jo saadut määrät), joka sisältyi arvioituun transaktiohintaan ja jota ei vielä ollut tuloutettu; ja
    - osana sopimusmuutosta luvattu vastike.
  - Yhteisön on käsiteltävä sopimusmuutos kirjanpidossa ikään kuin se olisi osa olemassa olevaa sopimusta, jos jäljellä olevat tavarat tai palvelut eivät ole erotettavissa ja näin ollen muodostavat osan yhdestä suoritevelvoitteesta, joka on sopimusmuutoksen ajankohtana osittain täytetty. Sopimusmuutoksen vaikutus transaktiohintaan ja yhteisön määrittämään koko suoritevelvoitteen täyttämistasteeseen kirjataan myyntituottojen oikaisuksi (joko myyntituottojen lisäykseksi tai niiden vähennykseksi) sopimusmuutoksen ajankohtana (ts. myyntituottojen oikaisu tehdään perustuen muutoksesta aiheutuvaan kertyneeseen vaikutukseen).
  - Jos jäljellä olevat tavarat tai palvelut ovat yhdistelmä kohdista (a) ja (b), yhteisön on käsiteltävä muutoksen vaikutukset muutetun sopimuksen mukaisiin täyttämättömiin (osittain täyttämättömät mukaan lukien) suoritevelvoitteisiin kirjanpidossa tavalla, joka on yhdenmukainen tämän kappaleen tavoitteiden kanssa.

### Suoritevelvoitteiden yksilöiminen

- 22 Yhteisön on sopimuksen syntymisajankohtana arvioitava asiakassopimuksessa luvatut tavarat tai palvelut sekä yksilöitävä suoritevelvoitteeksi jokainen lupaus siitä, että asiakkaalle luovutetaan joko:
- tavara tai palvelu (tai tavara- tai palvelukokonaisuus), joka on erotettavissa; tai
  - sarja erotettavissa olevia tavaroita tai palveluja, jotka ovat olennaisilta osin samoja ja joiden luovuttaminen asiakkaalle tapahtuu saman luovutusmallin mukaisesti (ks. kappale 23).

- 23 Erotettavissa olevien tavaroiden tai palvelujen muodostaman sarjan luovuttaminen asiakkaalle tapahtuu saman luovutusmallin mukaisesti, jos molemmat seuraavat kriteerit täyttyvät:
- kukin sarjaan kuuluva erotettavissa oleva tavara tai palvelu, jonka yhteisö lupaa luovuttaa asiakkaalle, täyttää kappaleissa 35 esitetyt kriteerit, joiden mukaan se on ajan kuluessa täytettävä suoritevelvoite; ja
  - kappaleiden 39–40 mukaan käytetään samaa menetelmää määrittäessä täyttämistä koko suoritevelvoitteelle, joka koskee kunkin sarjaan kuuluvan erotettavissa olevan tavaran tai palvelun luovuttamista asiakkaalle.

*Asiakassopimuksiin sisältyvät lupaukset*

- 24 Asiakassopimuksessa mainitaan yleensä eksplisiittisesti ne tavarat tai palvelut, jotka yhteisö lupaa luovuttaa asiakkaalle. Asiakassopimuksessa yksilöidyt suoritevelvoitteet eivät mahdollisesti kuitenkaan rajoitu tavaroihin ja palveluihin, jotka on eksplisiittisesti mainittu kyseisessä sopimuksessa. Tämä johtuu siitä, että asiakassopimukseen voi myös sisältyä lupauksia, joiden katsotaan syntyneen yhteisön tavanomaisten liiketoimintakäytäntöjen, julkaistujen toimintaperiaatteiden tai nimenomaisten ilmoitusten perusteella, jos nämä lupaukset antavat sopimuksen solmimisajankohtana asiakkaalle riittävän perusteen odottaa, että yhteisö luovuttaa sille tavaran tai palvelun.
- 25 Suoritevelvoitteet eivät sisällä toimenpiteitä, jotka yhteisön täytyy suorittaa sopimuksen täyttämiseksi, ellei kyseisillä toimenpiteillä luovuteta tavaraa tai palvelua asiakkaalle. Esimerkiksi palveluntuottajan voi olla tarpeellista suorittaa erilaisia sopimukseen liittyvistä järjestelyistä johtuvia hallinnollisia tehtäviä. Näiden tehtävien suorittaminen ei tarkoita palvelun tuottamista asiakkaalle sitä mukaa kuin kyseisiä tehtäviä suoritetaan. Sen vuoksi nämä järjestelytoimenpiteet eivät muodosta suoritevelvoitetta.

*Erotettavissa olevat tavarat tai palvelut*

- 26 Luvattuihin tavaroihin tai palveluihin voi sopimuksesta riippuen sisältyä seuraavaa näihin kuitenkaan rajoittumatta:
- yhteisön valmistamien tavaroiden (esim. valmistustoiminnan harjoittajan vaihto-omaisuuden) myynti;
  - yhteisön ostamien tavaroiden (esimerkiksi vähittäiskauppiaan kauppatavaroiden) jälleenmyynti;
  - yhteisön ostaman, tavaroita tai palveluja koskevan oikeuden jälleenmyynti (esim. kappaleissa B34–B38 kuvatulla tavalla päämiehenä toimivan yhteisön edelleen myymä lippu);
  - sopimusperusteisesti sovitun tehtävän (tai tehtävien) suorittaminen asiakkaalle;
  - sellaisen palvelun tarjoaminen, että ollaan valmiudessa toimittamaan tavaroita tai palveluja (esim. täsmentämättömiä ohjelmistopäivityksiä, jotka toimitetaan jos ja kun ne ovat saatavissa), tai että asiakkaan käyttöön annetaan tavaroita tai palveluja siten kuin ja silloin kun asiakas niin päättää;
  - sellaisen palvelun tarjoaminen, että järjestetään toinen osapuoli luovuttamaan tavaroita tai palveluja asiakkaalle (esim. toimiminen kappaleissa B34–B38 kuvatulla tavalla toisen osapuolen agenttina);
  - oikeuksien myöntäminen tulevaisuudessa toimitettaviin tavaroihin tai palveluihin, jotka asiakas voi myydä edelleen tai toimittaa omalle asiakkaalleen (esimerkiksi yhteisö, joka myy tuotteen vähittäismyyjälle, lupaa luovuttaa lisätavaran tai -palvelun henkilölle, joka ostaa tuotteen vähittäismyyjältä);
  - omaisuuserän rakentaminen, valmistaminen tai kehittäminen asiakkaan puolesta;
  - lisenssien myöntäminen (ks. kappaleet B52–B63); ja
  - lisätavaroiden tai -palvelujen ostamiseen oikeuttavien optioiden myöntäminen (kun nämä optiot tuottavat asiakkaalle kappaleissa B39–B43 kuvatun merkityksellisen oikeuden).
- 27 Asiakkaalle luvattu tavara tai palvelu on erotettavissa, jos molemmat seuraavat kriteerit täyttyvät:
- asiakas pystyy saamaan hyötyä tavarasta tai palvelusta joko yksinään tai yhdessä muiden asiakkaalle helposti saatavissa olevien voimavarojen kanssa (ts. tavaran tai palvelun on mahdollista olla erotettavissa); ja

- b) yhteisön lupaus tavarán tai palvelun luovuttamisesta asiakkaalle on yksilöitävissä erillään muista sopimukseen sisältyvistä lupauksista (ts. tavara tai palvelu on sopimuksen yhteydessä tarkasteltuna erotettavissa).
- 28 Asiakas pystyy hyötymään tavarasta tai palvelusta kappaleen 27(a) mukaisesti, jos tavaraa tai palvelua voitaisiin käyttää tai kuluttaa, se voitaisiin myydä romuarvoa suurempaan rahamäärään tai sitä voitaisiin muutoin pitää hallussa taloudellista hyötyä tuottavalla tavalla. Joistakin tavaroista tai palveluista asiakas saattaa pystyä hyötymään yksinään. Toisista tavaroista tai palveluista asiakas saattaa pystyä hyötymään vain yhdessä muiden helposti saatavissa olevien voimavarojen kanssa. Helposti saatavissa oleva voimavara on tavara tai palvelu, jota myydään erikseen (yhteisö tai jokin toinen yhteisö myy) tai jonka asiakas jo on saanut yhteisöltä (mukaan lukien tavarat tai palvelut, jotka yhteisö on jo luovuttanut asiakkaalle sopimuksen perusteella) taikka saanut muiden liiketoimien tai tapahtumien seurauksena. Näyttöä siitä, että asiakas pystyy hyötymään tavarasta tai palvelusta joko yksinään tai yhdessä muiden helposti saatavissa olevien voimavarojen kanssa, voidaan saada erilaisista tekijöistä. Esimerkiksi se, että yhteisö myy tavaraa tai palvelua säännöllisesti erikseen, viittaisi siihen, että asiakas pystyy hyötymään tavarasta tai palvelusta yksinään tai muiden helposti saatavissa olevien voimavarojen kanssa.
- 29 Tekijöitä, jotka viittaavat siihen, että yhteisön lupaus tavarán tai palvelun luovuttamisesta asiakkaalle on erikseen yksilöitävissä (kappaleen 27(b) mukaisesti), ovat seuraavat näihin kuitenkin rajoittumatta:
- a) yhteisö ei tarjoa merkittävää palvelua, jossa tavara tai palvelu yhdistettäisiin muihin sopimuksessa luvattuihin tavaroihin tai palveluihin tavara- tai palvelukokonaisuudeksi edustamaan yhdistettyä tuotosta, josta asiakas on tehnyt sopimuksen. Toisin sanoen yhteisö ei käytä tavaraa tai palvelua panoksena asiakkaan määrittelemän yhdistetyn tuotoksen aikaansaamiseksi tai toimittamiseksi.
- b) tavara tai palvelu ei aiheuta merkittävää muutosta toiseen sopimuksessa luvattuun tavararaan tai palveluun eikä tee siitä räätälöityä.
- c) tavara tai palvelu ei ole erittäin riippuvainen muista sopimuksessa luvatuista tavaroista tai palveluista eikä ole niihin voimakkaasti yhteydessä. Esimerkiksi se, että asiakas voisi päättää olla ostamatta tavaraa tai palvelua ilman, että tämä vaikuttaa merkittävästi muihin sopimuksessa luvattuihin tavaroihin tai palveluihin, saattaisi viitata siihen, että tavara tai palvelu ei ole erittäin riippuvainen näistä muista luvatuista tavaroista tai palveluista eikä ole niihin voimakkaasti yhteydessä.
- 30 Jos luvattu tavara tai palvelu ei ole erotettavissa, yhteisön on yhdistettävä kyseinen tavara tai palvelu muihin luvattuihin tavaroihin tai palveluihin, kunnes se tunnistaa erotettavissa olevan tavara- tai palvelukokonaisuuden. Joissakin tapauksissa tämä johtaisi siihen, että yhteisö käsittelee kaikki sopimuksessa luvatut tavarat tai palvelut kirjanpidossa yhtenä suoriteveloitteena.

### Suoriteveloitteiden täyttäminen

- 31 **Yhteisön on kirjattava myyntituotto, kun (tai sitä mukaa kuin) se täyttää suoriteveloitteen luovuttamalla luvattun tavarán tai palvelun (ts. siirtämällä omaisuuserän) asiakkaalle. Omaisuuserä siirretään, kun (tai sitä mukaa kuin) asiakas saa siihen määräysvallan.**
- 32 Yhteisön on sopimuksen syntymisajankohtana määritettävä jokaisen kappaleiden 22–30 mukaisesti yksilöidyn suoriteveloitteen osalta, täyttääkö se suoriteveloitteen ajan kuluessa (kappaleiden 35–37 mukaisesti) vai täyttääkö se suoriteveloitteen yhtenä ajankohtana (kappaleen 38 mukaisesti). Jos yhteisö ei täytä suoriteveloitetta ajan kuluessa, suoriteveloitte täytetään yhtenä ajankohtana.
- 33 Tavarat ja palvelut ovat omaisuuseriä, vaikka vain hetkellisesti, kun ne vastaanotetaan ja käytetään (kuten useiden palvelujen tapauksessa). Omaisuuserää koskeva määräysvalta tarkoittaa kykyä ohjata omaisuuserän käyttöä ja saada omaisuuserän jäljellä oleva hyöty kaikilta olennaisilta osin. Määräysvaltaan kuuluu kyky estää muita yhteisöjä ohjaamasta omaisuuserän käyttöä ja saamasta siitä hyötyä. Omaisuuserän hyödyt ovat potentiaalisia rahavirtoja (yhteisöön tulevia tai säästöjä yhteisöstä lähtevissä), jotka voidaan saada suoraan tai epäsuorasti usealla eri tavalla, kuten:
- a) käyttämällä omaisuuserää tavaroiden valmistamiseen tai palvelujen (julkiset palvelut mukaan lukien) tuottamiseen;
- b) käyttämällä omaisuuserää muiden omaisuuserien arvon kasvattamiseen;



- c) käyttämällä omaisuuserää velkojen maksamiseen tai kulujen pienentämiseen;
  - d) myymällä tai vaihtamalla omaisuuserä;
  - e) panttaamalla omaisuuserä lainan vakuudeksi; ja
  - f) pitämällä omaisuuserä hallussa.
- 34 Arvioidessaan, saako asiakas määräysvallan omaisuuserään, yhteisön on otettava huomioon mahdollinen omaisuuserän takaisinostoa koskeva sopimus (ks. kappaleet B64–B76).

*Ajan kuluessa täytettävät suoritevelvoitteet*

- 35 Yhteisö siirtää tavaraa tai palvelua koskevan määräysvallan ajan kuluessa ja näin ollen täyttää suoritevelvoitteen ja kirjaa myyntituoton ajan kuluessa, jos jokin seuraavista kriteereistä täyttyy:
- a) asiakas samanaikaisesti saa ja kuluttaa yhteisön suoritteesta koituvan hyödyn sitä mukaa kuin yhteisö tuottaa suoritetta (ks. kappaleet B3–B4);
  - b) yhteisön suoritteesta syntyy omaisuuserä tai se parantaa omaisuuserää (esim. keskeneräinen tuotanto), johon asiakkaalla on määräysvalta sitä mukaa kuin omaisuuserä syntyy tai sitä parannetaan (ks. kappale B5); tai
  - c) yhteisön suoritteesta ei synny omaisuuserää, jolla olisi yhteisölle vaihtoehtoista käyttöä (ks. kappale 36), ja yhteisöllä on täytäntöönpantavissa oleva oikeus saada maksu tarkasteluhetkeen mennessä tuotetusta suoritteesta (ks. kappale 37).
- 36 Yhteisön suoritteesta syntyvällä omaisuuserällä ei ole yhteisölle vaihtoehtoista käyttöä, jos yhteisöä on joko sopimuksella estetty osoittamasta omaisuuserää helposti muuhun käyttöön sinä aikana, jona omaisuuserää luodaan tai parannetaan, tai sitä on käytännössä rajoitettu osoittamasta valmiiksi saatua omaisuuserää helposti muuhun käyttöön. Arvio siitä, onko omaisuuserällä vaihtoehtoista käyttöä yhteisölle, tehdään sopimuksen syntymisajankohtana. Yhteisö ei saa sopimuksen syntymisajankohdan jälkeen päivittää omaisuuserän vaihtoehtoista käyttöä koskevaa arviotaan, paitsi jos sopimusosapuolet hyväksyvät sopimusmuutoksen, jolla suoritevelvoitetta muutetaan huomattavasti. Kappaleisiin B6–B8 sisältyy ohjeistusta sen arvioimisesta, onko omaisuuserällä vaihtoehtoista käyttöä yhteisölle.
- 37 Yhteisön on otettava huomioon sopimuksen ehdot sekä sopimukseen sovellettavat lait arvioidessaan, onko sillä täytäntöönpantavissa oleva oikeus saada maksu tarkasteluhetkeen mennessä tuotetusta suoritteesta kappaleen 35(c) mukaisesti. Oikeuden saada maksu tarkasteluhetkeen mennessä tuotetusta suoritteesta ei tarvitse koskea kiinteää rahamäärää. Yhteisön on kuitenkin koko sopimuksen kestoajan oltava oikeutettu rahamäärään, joka vähintään antaa sille korvauksen tarkasteluhetkeen mennessä tuotetusta suoritteesta, jos asiakas tai muu osapuoli päättää sopimuksen syystä, joka on jokin muu kuin yhteisön kyvyttömyys tuottaa suoritetta luvulla tavalla. Kappaleisiin B9–B13 sisältyy ohjeistusta sen arvioimisesta, onko oikeus maksun saamiseen olemassa ja onko se täytäntöönpantavissa ja oikeuttaako yhteisöllä oleva oikeus maksun saamiseen siihen, että sille maksetaan tarkasteluhetkeen mennessä tuotetusta suoritteesta.

*Yhtenä ajankohtana täytettävät suoritevelvoitteet*

- 38 Jos suoritevelvoitetta ei täydetä ajan kuluessa kappaleiden 35–37 mukaisesti, yhteisö täyttää suoritevelvoitteen yhtenä ajankohtana. Määrittääkseen ajankohdan, jona asiakas saa määräysvallan luvattuun omaisuuserään ja yhteisö täyttää suoritevelvoitteen, yhteisön on otettava huomioon kappaleissa 31–34 esitetyt määräysvaltaa koskevat vaatimukset. Lisäksi yhteisön on otettava huomioon määräysvallan siirtymiseen viittaavat seikat, joita ovat seuraavat niihin kuitenkin rajoittumatta:
- a) Yhteisöllä on olemassa oleva oikeus saada omaisuuserästä maksu – jos asiakas on tarkasteluhetkellä velvollinen maksamaan omaisuuserästä, tämä saattaa viitata siihen, että asiakas on tätä vastaan saanut kyvyn ohjata omaisuuserän käyttöä ja saada omaisuuserän jäljellä olevan hyödyn kaikilta olennaisilta osin.
  - b) Asiakkaalla on laillinen omistusoikeus omaisuuserään – laillinen omistusoikeus voi olla viite siitä, mikä sopimusosapuolista pystyy ohjaamaan omaisuuserän käyttöä ja saamaan omaisuuserän jäljellä olevan hyödyn kaikilta olennaisilta osin tai rajoittamaan toisten yhteisöjen mahdollisuutta saada kyseistä hyötyä. Näin ollen laillisen omistusoikeuden siirtyminen saattaa viitata siihen, että asiakas on saanut määräysvallan omaisuuserään. Jos yhteisö pitää laillisen omistusoikeuden itsellään pelkästään suojana asiakkaan maksukyvyttömyyttä vastaan, nämä yhteisöllä olevat oikeudet eivät estäisi asiakasta saamasta määräysvaltaa omaisuuserään.

- c) Yhteisö on siirtänyt omaisuuserän fyysisen hallinnan toiselle osapuolelle – se, että omaisuuserän fyysinen hallinta on asiakkaalla, voi viitata siihen, että asiakas pystyy ohjaamaan omaisuuserän käyttöä ja saamaan omaisuuserän jäljellä olevan hyödyn kaikilta olennaisilta osin tai rajoittamaan toisten yhteisöjen mahdollisuutta saada kyseistä hyötyä. Fyysinen hallinta ei kuitenkaan välttämättä toteudu samanaikaisesti kuin omaisuuserää koskeva määräysvalta. Esimerkiksi joissakin takaisinostosopimuksissa ja joissakin kaupintavarastojärjestelyissä asiakkaalla tai kaupitsijalla saattaa olla yhteisön määräysvallassa olevan omaisuuserän fyysinen hallinta. Toisaalta joissakin laskuta ja pidä -järjestelyissä (*bill-and-hold*) yhteisöllä voi olla asiakkaan määräysvallassa olevan omaisuuserän fyysinen hallinta. Kappaleissa B64–B76 on ohjeistusta takaisinostosopimusten kirjanpito-käsittelystä, kappaleissa B77–B78 kaupintavarastojärjestelyjen kirjanpito-käsittelystä ja kappaleissa B79–B82 laskuta ja pidä -järjestelyjen kirjanpito-käsittelystä.
- d) Asiakkaalla on omaisuuserän omistukseen liittyvät merkittävät riskit ja edut – omaisuuserän omistukseen liittyvien merkittävien riskien ja etujen siirtyminen asiakkaalle voi viitata siihen, että asiakas on saanut kyvyn ohjata omaisuuserän käyttöä ja saada omaisuuserän jäljellä olevan hyödyn kaikilta olennaisilta osin. Luvaton omaisuuserän omistukseen liittyviä riskejä ja etuja arvioidessaan yhteisön on kuitenkin jätettävä ulkopuolelle ne riskit, joista aiheutuu omaisuuserän siirtämistä koskevan suoritevelvoitteen lisäksi erillinen suoritevelvoite. Yhteisö on esimerkiksi saattanut siirtää omaisuuserää koskevan määräysvallan asiakkaalle mutta ei ole vielä täyttänyt lisäsuoritevelvoitetta, joka koskee siirrettyyn omaisuuserään liittyviä ylläpitopalvelua.
- e) Asiakas on hyväksynyt omaisuuserän – se, että asiakas on hyväksynyt omaisuuserän, saattaa viitata siihen, että se on saanut kyvyn ohjata omaisuuserän käyttöä ja saada omaisuuserän jäljellä olevan hyödyn kaikilta olennaisilta osin. Arvioidessaan asiakkaalta saatavaa hyväksyntää koskevan sopimuskohtaan vaikutusta siihen, milloin omaisuuserää koskeva määräysvalta siirtyy, yhteisön on otettava huomioon kappaleisiin B83–B86 sisältyvä ohjeistus.

#### *Koko suoritevelvoitteen täyttämistason määrittäminen*

- 39 Kustakin kappaleiden 35–37 mukaisesti ajan kuluessa täytettävästä suoritevelvoitteesta yhteisön on kirjattava myyntituotot ajan kuluessa määrittämällä koko kyseisen suoritevelvoitteen täyttämistase. Täyttämistasetta määritettäessä on tavoitteena kuvata sitä, kuinka yhteisö tuottaa suoritetta siirtäessään asiakkaalle luvattuja tuotteita tai palveluja koskevaa määräysvaltaa (ts. yhteisön suoritevelvoitteen täyttymistä).
- 40 Yhteisön on sovellettava täyttämistason määrittämiseen yhtä menetelmää kunkin ajan kuluessa täytettävän suoritevelvoitteen osalta, ja yhteisön on sovellettava tätä menetelmää johdonmukaisesti samankaltaisiin suoritevelvoitteisiin ja samankaltaisissa olosuhteissa. Jokaisen raportointikauden lopussa yhteisön on määritettävä uudelleen koko ajan kuluessa täytettävän suoritevelvoitteen täyttämistase.

#### *Täyttämistason määrittämismenetelmät*

- 41 Asianmukaisia täyttämistason määrittämismenetelmiä ovat tuotokseen perustuvat menetelmät ja panokseen perustuvat menetelmät. Kappaleet B14–B19 sisältävät ohjeistusta tuotokseen perustuvien menetelmien ja panokseen perustuvien menetelmien käyttämisestä määritettäessä koko suoritevelvoitteen täyttämistasetta. Ratkaistessaan, mikä on asianmukainen täyttämistason määrittämismenetelmä, yhteisön on otettava huomioon sen tavaran tai palvelun luonne, jonka se on luvannut luovuttaa asiakkaalle.
- 42 Kun yhteisö soveltaa täyttämistason määrittämismenetelmää, sen on jätettävä määrittämisen ulkopuolelle sellaiset tavarat tai palvelut, joita koskevaa määräysvaltaa se ei siirrä asiakkaalle. Käänteisesti katsottuna yhteisön on otettava täyttämistasetta määrittäessään mukaan ne tavarat tai palvelut, joita koskevan määräysvallan se siirtää asiakkaalle kyseistä suoritevelvoitetta täyttäessään.
- 43 Koska olosuhteet muuttuvat ajan kuluessa, yhteisön on päivitettävä määrittämänsä täyttämistase suoritevelvoitteen lopputuleman mahdollisten muutosten huomioon ottamiseksi. Tällaiset muutokset yhteisön määrittämään täyttämistaseeseen on käsiteltävä kirjanpidollisen arvion muutoksena IAS 8:n *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet* mukaisesti.

*Kohtuudella määritetyt täyttämistästeet*

- 44 Yhteisön on kirjattava myyntituotot ajan kuluessa täytettävästä suoritevelvoitteesta vain, jos se pystyy kohtuudella määrittämään koko suoritevelvoitteen täyttämistästeen. Yhteisö ei pysty kohtuudella määrittämään koko suoritevelvoitteen täyttämistästetta, jos sillä ei ole luotettavaa informaatiota, jota tarvittaisiin asianmukaisen menetelmän soveltamiseksi täyttämistästeen määrittämiseen.
- 45 Joissakin olosuhteissa (esim. sopimuksen varhaisissa vaiheissa) yhteisö ei mahdollisesti pysty kohtuudella määrittämään suoritevelvoitteen lopputulemaa, mutta se odottaa saavansa suoritevelvoitteen täyttämistästeeksi syntyneet menot katetuiksi. Näissä olosuhteissa yhteisön on kirjattava myyntituottoja vain syntyneiden menojen määrään asti, kunnes se pystyy kohtuudella määrittämään suoritevelvoitteen lopputuleman.

## ARVOSTAMINEN

- 46 **Kun (tai sitä mukaa kuin) suoritevelvoite täyttyy, yhteisön on tuloutettava kyseiselle suoritevelvoitteelle kohdistettu transaktiohinnan määrä (joka ei sisällä muuttuvaa vastiketta koskevia arvioita, joita on rajoitettu kappaleiden 56–58 mukaisesti).**

**Transaktiohinnan määrittäminen**

- 47 **Yhteisön on otettava transaktiohintaa määrittäessään huomioon sopimuksen ehdot ja tavanomaiset liiketoimintakäytäntönsä. Transaktiohintaa on se vastikemäärä, johon yhteisö odottaa olevansa oikeutettu asiakkaalle luovutettavia luvattuja tavaroita tai palveluja vastaan, lukuun ottamatta kolmansien osapuolten puolesta kerättyjä määriä (esim. joitakin myyntiin perustuvia veroja). Asiakassopimuksessa luvattuun vastikkeeseen voi sisältyä kiinteitä tai muuttuvia rahamääriä tai näitä molempia.**
- 48 Asiakkaan lupaaman vastikkeen luonne, ajoittuminen ja määrä vaikuttavat transaktiohintaa koskevaan arvioon. Yhteisön on otettava transaktiohintaa määrittäessään huomioon kaikkien seuraavien seikkojen vaikutukset:
- muuttuva vastike (ks. kappaleet 50–55 ja 59);
  - muuttuvaa vastiketta koskevien arvioiden rajoittaminen (ks. kappaleet 56–58);
  - merkittävän rahoituskomponentin sisältyminen sopimukseen (ks. kappaleet 60–65);
  - muuna kuin rahana suoritettava vastike (ks. kappaleet 66–69); ja
  - asiakkaalle maksettava vastike (ks. kappaleet 70–72).
- 49 Transaktiohinnan määrittämistä varten yhteisön on oletettava, että tavarat tai palvelut luovutetaan asiakkaalle siten kuin olemassa olevassa sopimuksessa on luvattu, eikä sopimusta peruuteta, uudisteta eikä muuteta.

*Muuttuva vastike*

- 50 Jos sopimuksessa luvattuun vastikkeeseen sisältyy muuttuva rahamäärä, yhteisön on arvioitava vastikemäärä, johon se on oikeutettu sitä vastaan, että luvatut tavarat tai palvelut luovutetaan asiakkaalle.
- 51 Vastikemäärä voi vaihdella alennusten, ostoihin perustuvien vähennysten, maksun palautusten, hyvitysten, hintahuojennusten, kannustimien, suoriutumisen perustuvien bonusten, rangaistusseuraamusten tai muiden vastaavanlaisten erien seurauksena. Luvattu vastike voi vaihdella myös, jos yhteisön oikeus vastikkeeseen riippuu jonkin vastaisen tapahtuman toteutumisesta tai toteutumatta jäämisestä. Vastikemäärä olisi muuttuva esimerkiksi, jos myytyyn tuotteeseen liittyisi palautusoikeus tai määrätyn vaiheen saavuttamisesta olisi luvattu kiinteämääräinen suoriutumiseen perustuva bonus.
- 52 Asiakkaan lupaamaan vastikkeeseen liittyvä muuttuvuus voidaan ilmaista sopimuksessa eksplisiittisesti. Luvattu vastike on sopimuksen ehtoissa ilmaistun lisäksi muuttuva myös, jos jompikumpi seuraavista olosuhteista vallitsee:
- asiakkaalla on yhteisön tavanomaisten liiketoimintakäytäntöjen, julkaistujen toimintaperiaatteiden tai nimenomaisten ilmoitusten johdosta riittävä peruste odottaa, että yhteisö hyväksyy sopimuksessa ilmoitettua hintaa pienemmän vastikemäärän. Toisin sanoen yhteisön odotetaan myöntävän hintahuojennuksen. Maasta tai oikeudenkäyttöalueesta, toimialasta tai asiakkaasta riippuen tästä tarjouksesta voidaan käyttää nimitystä alennus, ostohyvyty, maksun palautus tai hyvitys.
  - muut tosiseikat ja olosuhteet viittaavat siihen, että yhteisön aikomuksena asiakkaan kanssa sopimusta tehdessään on tarjota asiakkaalle hintahuojennus.

- 53 Yhteisön on arvioitava muuttuvan vastikkeen määrä käyttäen jompaakumpaa seuraavista menetelmistä sen mukaan, kumman menetelmän yhteisö odottaa paremmin ennustavan vastikemäärää, johon se on oikeutettu:
- Odotusarvo – odotusarvo on todennäköisyyksillä painotettujen rahamäärien yhteismäärä mahdollisten vastikemäärien vaihtelualueella. Odotusarvo voi olla asianmukainen arvio muuttuvan vastikkeen määrästä, jos yhteisöllä on suuri määrä ominaispiirteiltään samankaltaisia sopimuksia.
  - Todennäköisin rahamäärä – todennäköisin rahamäärä on todennäköisin yksittäinen rahamäärä mahdollisten vastikemäärien vaihtelualueella (ts. sopimuksen todennäköisin yksittäinen lopputulema). Todennäköisin rahamäärä voi olla asianmukainen arvio muuttuvan vastikkeen määrästä, jos sopimuksella on vain kaksi mahdollista lopputulemaa (esim. yhteisö joko saa suoriutumiseen perustuvan bonuksen tai ei saa sitä).
- 54 Yhteisön on sovellettava yhtä menetelmää johdonmukaisesti koko sopimukseen arvioidessaan epävarmuustekijän vaikutusta siihen muuttuvan vastikkeen määrään, johon se on oikeutettu. Lisäksi yhteisön on otettava huomioon kaikki kohtuudella sen saatavissa oleva informaatio (mennyttä aikaa koskeva, senhetkinen ja ennuste) sekä yksilöitävä kohtuullinen määrä mahdollisia vastikemääriä. Informaatio, jota yhteisö käyttää arvioidessaan muuttuvan vastikkeen määrää, on tyypillisesti samankaltaista kuin informaatio, jota yhteisön johto käyttää tarjousprosessin aikana ja määrittäessään luvattujen tavaroiden tai palvelujen hintoja.

### **Takaisinmaksuvelat**

- 55 Yhteisön on kirjattava takaisinmaksuvelka, jos se saa asiakkaalta vastikkeen ja odottaa maksavansa kyseisen vastikkeen osaksi tai kokonaan takaisin asiakkaalle. Takaisinmaksuvelka määritetään siten, että se vastaa saatua (tai saatavaa) vastikemäärää, johon yhteisö ei odota olevansa oikeutettu (ts. transaktiohintaan sisällyttömiä määriä). Takaisinmaksuvelka (ja vastaava transaktiohinnan muutos ja näin ollen sopimukseen perustuva velka) on päivitettävä jokaisen raportointikauden lopussa olosuhteiden muutosten huomioon ottamiseksi. Jos takaisinmaksuvelka liittyy myyntiin, johon kohdistuu palautusoikeus, yhteisön on sovellettava sen kirjanpitokäsittelyyn kappaleisiin B20–B27 sisältyvää ohjeistusta.

### **Muuttuvaa vastiketta koskevien arvioiden rajoittaminen**

- 56 Yhteisön on sisällytettävä transaktiohintaan kappaleen 53 mukaisesti arvioitu muuttuvan vastikkeen koko määrä tai osa siitä vain siihen määrään asti kuin on erittäin todennäköistä, ettei kertyneiden kirjattujen myyntituottojen määrään jouduta tekemään merkittävää peruutusta, kun muuttuvaan vastikkeeseen liittyvä epävarmuustekijä myöhemmin ratkeaa.
- 57 Arvioidessaan, onko erittäin todennäköistä, ettei kirjattujen kertyneiden myyntituottojen määrään jouduta tekemään merkittävää peruutusta, kun muuttuvaan vastikkeeseen liittyvä epävarmuustekijä myöhemmin ratkeaa, yhteisön on otettava huomioon sekä myyntituottojen peruuttamisen todennäköisyys että peruutuksen suuruus. Tekijöitä, jotka voisivat kasvattaa myyntituottojen peruuttamisen todennäköisyyttä tai peruutuksen määrää, ovat seuraavat niihin kuitenkin rajoittumatta:
- vastikemäärä on erittäin altis tekijöille, joihin yhteisö ei pysty vaikuttamaan. Näihin tekijöihin voivat kuulua markkinoiden volatiliteetti, kolmansien osapuolten harkinta tai toimenpiteet, sääolosuhteet ja luvattun tavarain tai palvelun suuri epäkuranttiusriski.
  - vastikemäärään liittyvän epävarmuustekijän ei odoteta ratkeavan pitkään aikaan.
  - yhteisön kokemus (tai muu näyttö) vastaavan tyyppisistä sopimuksista on vähäistä tai tällä kokemuksella (tai muulla näytöllä) on vähäinen ennustearvo.
  - yhteisön käytäntönä on joko tarjota paljon erilaisia hintahuojennuksia tai muuttaa maksuehtoja, kun on kyse vastaavanlaisista sopimuksista vastaavanlaisissa olosuhteissa.
  - sopimukseen sisältyy useita mahdollisia vastikemääriä, ja niiden vaihtelualue on laaja.
- 58 Yhteisön on sovellettava kappaletta B63 sellaisen vastikkeen kirjanpitokäsittelyyn, joka on muodoltaan myyntiin tai käyttöön perustuva rojalti ja on luvattu henkistä omaisuutta koskevaa lisenssiä vastaan.

**Muuttuvan vastikkeen uudelleenarviointi**

- 59 Yhteisön on kunkin raportointikauden lopussa päivitettävä arvioitu transaktiohintaa (ja siihen kuuluen päivitettävä arvionsa siitä, onko muuttuvaa vastiketta koskevaa arviota rajoitettu), jotta se edustaisi todenmukaisesti raportointikauden lopussa vallitsevia olosuhteita ja raportointikauden aikaisia olosuhteiden muutoksia. Yhteisön on käsiteltävä transaktiohinnan muutokset kirjanpidossa kappaleiden 87–90 mukaisesti.

*Sopimukseen sisältyvä merkittävä rahoituskomponentti*

- 60 Transaktiohintaa määrittäessään yhteisön on oikaistava luvattua vastikemäärää rahan aika-arvon vaikutuksilla, jos sopimusosapuolten (eksplisiittisesti tai implisiittisesti) sopimien maksujen ajankohdat ovat sellaiset, että asiakas tai yhteisö saa merkittävän rahoitushyödyn liittyen tavaroiden tai palvelujen luovuttamiseen asiakkaalle. Näissä olosuhteissa sopimukseen sisältyy merkittävä rahoituskomponentti. Merkittävä rahoituskomponentti voi esiintyä riippumatta siitä, onko rahoitusta koskeva lupaus eksplisiittisesti mainittu sopimuksessa vai katsotaanko sen syntyneen sopimusosapuolten sopimien maksuehtojen perusteella.
- 61 Kun luvattua vastikemäärää oikaistaan merkittävän rahoituskomponentin huomioon ottamiseksi, tavoitteena on, että yhteisön myyntituottona kirjaama määrä kuvastaa hintaa, jonka asiakas olisi maksanut luvatuista tavaroista tai palveluista, jos se olisi maksanut kyseisistä tavaroista tai palveluista käteisellä, kun (tai sitä mukaa kuin) ne luovutetaan asiakkaalle (ts. käteismyyntihinta). Yhteisön on otettava huomioon kaikki merkitykselliset tosiseikat ja olosuhteet arvioidessaan, sisältykö sopimukseen rahoituskomponentti ja onko tämä rahoituskomponentti sopimuksen kannalta merkittävä, mukaan lukien molemmat seuraavista:
- a) luvattujen vastikkeen ja luvattujen tavaroiden tai palvelujen käteismyyntihinnan välinen ero, jos sellaista on; ja
  - b) seuraavien seikkojen yhteisvaikutus:
    - i) sen ajanjakson odotettu pituus, joka kuluu siitä, kun yhteisö luovuttaa luvatut tavarat tai palvelut asiakkaalle, siihen, kun asiakas maksaa näistä tavaroista tai palveluista: ja
    - ii) vallitsevat korkokannat relevanteilla markkinoilla.
- 62 Kappaleen 61 mukaisesta arviosta huolimatta asiakassopimukseen ei sisältyisi merkittävää rahoituskomponenttia, jos yksikin seuraavista tekijöistä esiintyy:
- a) asiakas on maksanut tavaroista tai palveluista etukäteen, ja tavaroiden tai palvelujen luovuttamisen ajankohta on asiakkaan päätettävissä.
  - b) huomattava osuus asiakkaan lupaamasta vastikkeesta on muuttuva, ja tämän vastikkeen määrä tai ajoittuminen vaihtelee sen perusteella, toteutuuko vai jääkö toteutumatta sellainen vastainen tapahtuma, joka ei ole olennaisilta osin asiakkaan eikä yhteisön määräysvallassa (esim. jos vastike on myyntiin perustuva rojaltti).
  - c) luvattujen vastikkeen ja tavaroiden tai palvelun (kappaleessa 61 kuvatun) käteismyyntihinnan välinen ero johtuu muista syistä kuin rahoituksen antamisesta asiakkaalle tai yhteisölle, ja näiden määrien välinen ero määräytyy suhteessa eron syyhin. Maksuehdot voivat esimerkiksi suojata yhteisöä tai asiakasta siltä, että toinen osapuoli ei pysty asianmukaisesti hoitamaan joitakin tai mitään sopimuksen mukaisia velvoitteitaan.
- 63 Käytännön apukeino on, että yhteisön ei tarvitse oikaista luvattua vastikemäärää merkittävän rahoituskomponentin vaikutuksilla, jos yhteisö odottaa sopimuksen syntymisajankohtana, että aika, joka kuluu siitä, kun yhteisö luovuttaa luvattua tavaran tai palvelun asiakkaalle, siihen, kun asiakas maksaa kyseisestä tavarasta tai palvelusta, on enintään yhden vuoden pituinen.
- 64 Kappaleessa 61 esitetyn tavoitteen saavuttamiseksi yhteisön on oikaistessaan luvattua vastikemäärää merkittävän rahoituskomponentin huomioon ottamiseksi käytettävä diskonttauskorkoa, joka toteutuisi yhteisön ja sen asiakkaan välisessä erillisessä rahoitustransaktiossa sopimuksen syntymisajankohtana. Tämä korko kuvastaisi sopimuksessa rahoitusta saavan osapuolen luotto-ominaisuuksia sekä asiakkaan tai yhteisön antamaa mahdollista vakuutta, mukaan lukien sopimuksen mukaan siirrettävät omaisuuserät. Yhteisö pystyy mahdollisesti määrittämään kyseisen koron selvittämällä sen koron, jolla luvattujen vastikkeen nimellismäärä tulisi diskontatuksi sen hinnan määräiseksi, jonka asiakas maksaisi tavaroista tai palveluista käteisellä, kun (tai sitä mukaa kuin) ne luovutetaan asiakkaalle. Yhteisö ei saa päivittää diskonttauskorkoa sopimuksen syntymisajankohdan jälkeen korkokantojen muutosten tai muiden olosuhteiden muutosten (kuten asiakkaan luottoriskiä koskevan arvion muutoksen) huomioon ottamiseksi.

- 65 Yhteisön on esitettävä laajassa tuloslaskelmassa rahoituksen vaikutukset (korkotuotot tai -kulut) erillään asiakassopimuksista saaduista myyntituotoista. Korkotuottoja tai -kuluja kirjataan vain siltä osin kuin asiakassopimuksesta kirjataan *sopimukseen perustuva omaisuus* (tai saaminen) tai sopimukseen perustuva velka.

*Muuna kuin rahana suoritettava vastike*

- 66 Määrittääkseen transaktiohinnan sopimuksissa, joissa asiakas lupaa vastikkeen muussa muodossa kuin rahana, yhteisön on arvostettava muuna kuin rahana suoritettava vastike (tai muuna kuin rahana suoritettavaa vastiketta koskeva lupaus) käypään arvoon.
- 67 Jos yhteisö ei pysty kohtuudella arvioimaan muuna kuin rahana suoritettavan vastikkeen käypää arvoa, sen on arvostettava vastike epäsuorasti perustuen niiden tavaroiden tai palvelujen erillismyyntihintaan, jotka asiakkaalle (tai asiakasluokalle) on luvattu vastiketta vastaan.
- 68 Muuna kuin rahana suoritettavan vastikkeen käypä arvo voi vaihdella vastikkeen muodosta johtuen (esim. muutos sellaisen osakkeen hinnassa, jonka yhteisö on oikeutettu saamaan asiakkaalta). Jos asiakkaan lupaaman muuna kuin rahana suoritettavan vastikkeen käypä arvo vaihtelee jostakin muusta syystä kuin vastikkeen muodosta johtuen (käypä arvo voisi vaihdella esimerkiksi yhteisön suoriutumuksesta johtuen), yhteisön on sovellettava kappaleisiin 56–58 sisältyviä vaatimuksia.
- 69 Jos asiakas antaa tavaroita tai palveluja (esimerkiksi materiaaleja, laitteistoja tai työtä) edistääkseen sitä, että yhteisö täyttää sopimuksen, yhteisön on arvioitava saako se määräysvallan näihin annettuihin tavaroihin tai palveluihin. Jos yhteisö saa niihin määräysvallan, sen on käsiteltävä annettuja tavaroita tai palveluja asiakkaalta saatuna muuna kuin rahana suoritettavana vastikkeena.

*Asiakkaalle maksettava vastike*

- 70 Asiakkaalle maksettava vastike sisältää sellaiset käteisvarojen määrät, jonka yhteisö maksaa tai odottaa maksavansa asiakkaalle (tai muille osapuolille, jotka ostavat yhteisön tavaroita tai palveluja asiakkaalta). Asiakkaalle maksettava vastike sisältää myös hyvitykset tai muut erät (esimerkiksi kupongin tai voucherin), joita voidaan hyödyntää yhteisölle (tai yhteisön tavaroita tai palveluja ostaville muille osapuolille) olevia velkoja vastaan. Yhteisön on käsiteltävä asiakkaalle maksettava vastike kirjanpidossa transaktiohinnan ja täten myyntituottojen vähennyksenä, paitsi jos asiakkaalle suoritettava maksu koskee (kappaleissa 26–30 kuvattua) erillistä tavaraa tai palvelua, jonka asiakas luovuttaa yhteisölle. Jos asiakkaalle maksettavaan vastikkeeseen sisältyy muuttuva määrä, yhteisön on arvioitava transaktiohintaa (sekä arvioitava, onko muuttuvaa vastiketta koskevaa arviota rajoitettu) kappaleiden 50–58 mukaisesti.
- 71 Jos asiakkaalle maksettava vastike on maksu asiakkaalta saadusta erillisestä tavarasta tai palvelusta, yhteisön on käsiteltävä tavarain tai palvelun osto kirjanpidossa samalla tavoin kuin se käsittelee muut ostot tavarain- tai palveluntoimittajilta. Jos asiakkaalle maksettava vastikemäärä ylittää asiakkaalta saatavan erillisen tavarain tai palvelun käyvän arvon, yhteisön on käsiteltävä tällainen ylimenevä määrä transaktiohinnan vähennyksenä. Jos yhteisö ei pysty kohtuudella arvioimaan asiakkaalta saadun tavarain tai palvelun käypää arvoa, sen on käsiteltävä asiakkaalle maksettava vastike kokonaisuudessaan transaktiohinnan vähennyksenä.
- 72 Näin ollen, jos asiakkaalle maksettava vastike käsitellään kirjanpidossa transaktiohinnan vähennyksenä, yhteisön on kirjattava myyntituottojen vähennys, kun (tai sitä mukaa kuin) myöhempi seuraavista tapahtumista toteutuu:
- yhteisö kirjaa myyntituoton siihen liittyvien tavarain tai palvelujen luovuttamisesta asiakkaalle; ja
  - yhteisö maksaa tai lupaa maksaa vastikkeen (vaikka maksu riippuisi vastaisesta tapahtumasta). Tämän lupauksen voitaisiin katsoa syntyneen yhteisön tavanmukaisten liiketoimintakäytäntöjen perusteella.

**Transaktiohinnan kohdistaminen suoritevelvoitteille**

- 73 **Transaktiohintaa kohdistettaessa tavoitteena on, että yhteisö kohdistaa transaktiohinnan kullekin suoritevelvoitteelle (tai erilliselle tavaralle tai palvelulle) sellaisena rahamääränä, joka kuvaa vastikemäärää, johon yhteisö odottaa olevansa oikeutettu sitä vastaan, että luvatut tavarat tai palvelut luovutetaan asiakkaalle.**

- 74 Kohdistamistavoitteen saavuttamiseksi yhteisön on kohdistettava transaktiohintaa kullekin sopimuksessa yksilöidylle suoritevelvoitteelle suhteellisten erillismyyntihintojen perusteella kappaleiden 76–80 mukaisesti, lukuun ottamatta kappaleissa 81–83 (alennusten kohdistaminen) ja kappaleissa 84–86 (muuttuvia määriä sisältävän vastikkeen kohdistaminen) tarkemmin määrättyjä seikkoja.
- 75 Kappaleita 76–86 ei sovelleta, jos sopimuksessa on vain yksi suoritevelvoite. Kappaleita 84–86 saatetaan kuitenkin soveltaa, jos yhteisö lupaa luovuttaa erillisistä tavaroista tai palveluista muodostuvan sarjan, joka on yksilöity yhdeksi suoritevelvoitteeksi kappaleen 22(b) mukaisesti, ja luvattuun vastikkeeseen sisältyy muuttuvia määriä.

*Kohdistaminen erillismyyntihintojen perusteella*

- 76 Transaktiohinnan kohdistamiseksi suoritevelvoitteille suhteellisten erillismyyntihintojen perusteella yhteisön on määritettävä sopimuksen syntymisajankohtana erillismyyntihinta kunkin sopimukseen sisältyvän suoritevelvoitteen taustalla olevalle erotettavissa olevalle tavaralle tai palvelulle ja kohdistettava transaktiohintaa näiden erillismyyntihintojen suhteessa.
- 77 Erillismyyntihinta on hinta, johon yhteisö myisi luvattun tavaran tai palvelun asiakkaalle erikseen. Erillismyyntihintaa osoittaa parhaiten tavaran tai palvelun havainnoitavissa oleva hinta yhteisön myydessä kyseisen tavaran tai palvelun erikseen vastaavanlaisissa olosuhteissa ja vastaavanlaisille asiakkaille. Tavaran tai palvelun sopimusperusteinen tai hinnastossa ilmoitettu hinta voi olla (mutta sen ei pidä olettaa olevan) kyseisen tavaran tai palvelun erillismyyntihintaa.
- 78 Jos erillismyyntihinta ei ole suoraan havainnoitavissa, yhteisön on arvioitava erillismyyntihinta määräksi, joka saataisiin kohdistamalla transaktiohintaa siten, että saavutetaan kappaleen 73 mukainen kohdistamistavoite. Yhteisön on otettava erillismyyntihintaa arvioidessaan huomioon kaikki kohtuudella sen saatavissa oleva informaatio (mukaan lukien markkinaolosuhteet, yhteisökohtaiset tekijät sekä asiakasta tai asiakasluokkaa koskevat tiedot). Näin toimiessaan yhteisön on käytettävä mahdollisimman paljon havainnoitavissa olevia syöttötietoja ja sovellettava arviointimenetelmiä samankaltaisissa olosuhteissa johdonmukaisesti.
- 79 Tavaran tai palvelun erillismyyntihinnan arvioimiseen soveltuvia menetelmiä ovat seuraavat niihin kuitenkin rajoittumatta:
- Oikaistuun markkina-arvioon perustuva lähestymistapa – yhteisö voisi arvioida markkinat, joilla se myy tavaroita tai palveluja, ja arvioida hinnan, jonka asiakas olisi näillä markkinoilla halukas maksamaan kyseisistä tavaroista tai palveluista. Tähän lähestymistapaan saattaisi myös kuulua viittaaminen hintoihin, joihin yhteisön kilpailijat myyvät vastaavanlaisia tavaroita tai palveluja ja näiden hintojen oikaiseminen tarpeen mukaan, jotta ne kuvastavat yhteisön kustannuksia ja katteita.
  - Odotettavissa oleviin menoihin ja katteeseen perustuva lähestymistapa – yhteisö voisi ennustaa odotettavissa olevat menot, joita sille syntyy suoritevelvoitteen täyttämistä, ja sen jälkeen lisätä kyseiselle tavaralle tai palvelulle asianmukaisen katteen.
  - Jäännökseen perustuva lähestymistapa – yhteisö voi arvioida erillismyyntihinnan perustuen koko transaktiohintaan, josta vähennetään muiden sopimuksessa luvattujen tavaroiden tai palvelujen havainnoitavissa olevat erillismyyntihinnat. Yhteisö voi kuitenkin käyttää jäännökseen perustuvaa lähestymistapaa tavaran tai palvelun erillismyyntihinnan arvioimiseen kappaleen 78 mukaisesti vain, jos jokin seuraavista kriteereistä täyttyy:
    - yhteisö myy samaa tavaraa tai palvelua eri asiakkaille (samanaikaisesti tai lähes samanaikaisesti) hyvin erilaisiin rahamääriin (ts. myyntihinta vaihtelee erittäin paljon, koska aiempien liiketoimien tai muun havainnoitavissa olevan näytön perusteella ei ole mahdollista erottaa edustavaa erillismyyntihintaa); tai
    - yhteisö ei ole vielä määrännyt hintaa kyseiselle tavaralle tai palvelulle, eikä tavaraa tai palvelua ole aiemmin myyty erillisenä (ts. myyntihinta on epävarma).

- 80 Sopimuksessa luvattujen tavaroiden tai palvelujen erillismyyntihintojen arvioimiseen voidaan tarvita eri menetelmien yhdistelmää, jos kahden tai useamman tavaroiden tai palvelun erillismyyntihinnat vaihtelevat erittäin paljon tai ovat epävarmoja. Yhteisö voi esimerkiksi käyttää jäännökseen perustuvaa lähestymistapaa arvioidessaan yhteenlaskettua erillismyyntihintaa niille luvatuille tavaroille tai palveluille, joiden erillismyyntihinnat vaihtelevat erittäin paljon tai ovat epävarmoja, ja sen jälkeen käyttää jotakin toista menetelmää arvioidessaan yksittäisten tavaroiden tai palvelujen erillismyyntihinnat suhteessa siihen yhteenlaskettuun erillismyyntihintaan, joka on määritetty jäännökseen perustuvaa lähestymistapaa käyttäen. Kun yhteisö käyttää eri menetelmien yhdistelmää kunkin sopimuksessa luvattujen tavaroiden tai palvelun erillismyyntihinnan arvioimiseen, sen on arvioitava, onko transaktiohinnan kohdistaminen näiden erillismyyntihintojen perusteella kappaleessa 73 esitetyn kohdistamistavoitteen ja kappaleessa 78 esitettyjen erillismyyntihintojen arvioimista koskevien vaatimusten mukaista.

#### *Alennuksen kohdistaminen*

- 81 Asiakas saa alennuksen ostaessaan tavara- tai palvelukokonaisuuden, jos sopimukseen sisältyvien luvattujen tavaroiden tai palvelujen erillismyyntihintojen yhteismäärä on suurempi kuin sopimuksessa luvattu vastike. Lukuun ottamatta tilannetta, jossa yhteisöllä on kappaleen 82 mukaista havainnoitavissa olevaa näyttöä siitä, että koko alennus liittyy yhteen tai useampaan sopimuksen sisältämään suoriteveloitteeseen mutta ei niihin kaikkiin, yhteisön on kohdistettava alennus suhteellisesti kaikille sopimukseen sisältyville suoriteveloitteille. Näissä olosuhteissa alennuksen suhteellinen kohdistaminen on seurausta siitä, että yhteisö kohdistaa transaktiohinnan kullekin suoriteveloitteelle niiden taustalla olevien erotettavissa olevien tavaroiden tai palvelujen suhteellisten erillismyyntihintojen perusteella.
- 82 Yhteisön on kohdistettava alennus kokonaisuudessaan yhdelle tai useammalle sopimukseen sisältyvälle suoriteveloitteelle mutta ei niille kaikille, jos kaikki seuraavat kriteerit täyttyvät:
- yhteisö myy kutakin sopimukseen sisältyvää erotettavissa olevaa tavaraa tai palvelua (tai erotettavissa olevien tavaroiden tai palvelujen muodostamaa kokonaisuutta) säännöllisesti erillisenä;
  - yhteisö myy erillisenä myös joistakin näistä erotettavissa olevista tavaroista tai palveluista muodostuvaa kokonaisuutta (tai kokonaisuuksia) alennettuun hintaan verrattuna kuhunkin kokonaisuuteen sisältyvien tavaroiden tai palvelujen erillismyyntihintoihin; ja
  - kullekin kappaleessa 82(b) kuvatulle tavara- tai palvelukokonaisuudelle kuuluva alennus on olennaisilta osin sama kuin sopimukseen sisältyvä alennus, ja kuhunkin kokonaisuuteen kuuluvia tavaroita tai palveluja analysoimalla saadaan havainnoitavissa olevaa näyttöä siitä, mille suoriteveloitteelle (tai -veloitteille) koko sopimukseen sisältyvä alennus kuuluu.
- 83 Jos alennus kohdistetaan yksinomaan yhdelle tai useammalle sopimukseen sisältyvälle suoriteveloitteelle kappaleen 82 mukaisesti, yhteisön on tehtävä alennuksen kohdistus ennen kuin se soveltaa jäännökseen perustuvaa lähestymistapaa tavaroiden tai palvelun erillismyyntihinnan arvioimiseen kappaleen 79(c) mukaisesti.

#### *Muuttuvan vastikkeen kohdistaminen*

- 84 Sopimuksessa luvattu muuttuva vastike voi kohdistua koko sopimukseen tai sen tiettyyn osaan, kuten kumpaan tahansa seuraavista:
- yhteen tai useampaan sopimuksen sisältämään suoriteveloitteeseen mutta ei niihin kaikkiin (esimerkiksi bonus voi riippua siitä, että yhteisö luovuttaa tavaroiden tai palvelun tietyn ajanjakson kuluessa); tai
  - yhteen tai useampaan erotettavissa olevaan tavaraan tai palveluun mutta ei niihin kaikkiin erotettavissa olevien tavaroiden tai palvelujen sarjassa, joka muodostaa osan yhdestä suoriteveloitteesta kappaleen 22(b) mukaisesti (esimerkiksi kaksivuotisen siivouspalvelun jälkimmäisestä vuodesta luvattu vastike kasvaa tietyn inflaatioindeksin muutosten perusteella).
- 85 Yhteisön on kohdistettava muuttuva rahamäärä (ja tämän määrän myöhemmät muutokset) kokonaisuudessaan suoriteveloitteelle tai erotettavissa olevalle tavaralle tai palvelulle, joka muodostaa osan yhdestä suoriteveloitteesta kappaleen 22(b) mukaisesti, jos molemmat seuraavat kriteerit täyttyvät:
- muuttuvan maksun ehdot liittyvät nimenomaisesti yhteisön ponnisteluihin suoriteveloitteen täyttämiseksi tai erotettavissa olevan tavaroiden tai palvelun luovuttamiseksi (tai kumpaan lopputulemaan suoriteveloitteen täyttämiseksi tai erotettavissa olevan tavaroiden tai palvelun luovuttamisesta); ja



b) muuttuvan vastikkeen määrän kohdistaminen kokonaisuudessaan suoritevelvoitteelle tai erotettavissa olevalle tavaralle tai palvelulle on kappaleessa 73 esitetyn kohdistamistavoitteen mukaista, kun otetaan huomioon kaikki sopimukseen sisältyvät suoritevelvoitteet ja maksuehdot.

86 Kappaleessa 85 esitetyt kriteerit täyttämättömän jäljellä oleva transaktiohinnan kohdistamiseen on sovellettava kappaleisiin 73–83 sisältyviä kohdistamisvaatimuksia.

### **Transaktiohinnan muutokset**

87 Transaktiohinta voi muuttua sopimuksen syntymisajankohdan jälkeen useasta eri syystä, joita ovat esimerkiksi epävarmojen tapahtumien ratkeaminen tai muut olosuhteiden muutokset, jotka muuttavat sitä vastikemäärää, johon yhteisö odottaa olevansa oikeutettu luvattuja tavaroita tai palveluja vastaan.

88 Yhteisön on kohdistettava transaktiohinnan myöhemmät muutokset sopimukseen sisältyville suoritevelvoitteille samalla perusteella kuin sopimuksen syntymisajankohtana. Näin ollen yhteisö ei saa sopimuksen syntymisajankohdan jälkeen muuttaa transaktiohinnan kohdistusta erillismyyntihintojen muutosten huomioon ottamiseksi. Täytetylle suoritevelvoitteelle kohdistetut määrät on kirjattava myyntituotoiksi tai myyntituottojen vähennykseksi kaudella, jolla transaktiohinta muuttuu.

89 Yhteisön on kohdistettava transaktiohinnan muutos kokonaisuudessaan yhdelle tai useammalle mutta ei kaikille suoritevelvoitteille tai erotettavissa oleville luvatuille tavaroille tai palveluille sarjassa, joka muodostaa osan yhdestä suoritevelvoitteesta kappaleen 22(b) mukaisesti, vain jos kappaleessa 85 esitetyt muuttuvan vastikkeen kohdistamista koskevat kriteerit täyttyvät.

90 Yhteisön on käsiteltävä sopimusmuutoksesta johtuva transaktiohinnan muutos kappaleiden 18–21 mukaisesti. Sopimusmuutoksen jälkeen tapahtuvaan transaktiohinnan muutokseen yhteisön on kuitenkin sovellettava kappaleita 87–89 kohdistukseen transaktiohinnan muutoksen seuraavista tavoista sillä, kumpi on sovellettavissa:

a) Yhteisön on kohdistettava transaktiohinnan muutos suoritevelvoitteille, jotka on yksilöity sopimuksessa ennen sen muuttamista, jos ja siihen määrään asti kuin transaktiohinnan muutos johtuu ennen muutosta luvattua muuttuvan vastikkeen määrästä ja muutos käsitellään kirjanpidossa kappaleen 21(a) mukaisesti.

b) Kaikissa muissa tapauksissa, joissa muutosta ei käsitellä kirjanpidossa kappaleen 20 mukaisesti erillisenä sopimuksena, yhteisön on kohdistettava transaktiohinnan muutos muutettuun sopimukseen sisältyville suoritevelvoitteille (ts. suoritevelvoitteille, jotka olivat kokonaan tai osittain täyttämättä välittömästi muutoksen jälkeen).

### **SOPIMUKSESTA AIHEUTUVAT MENOT**

#### **Sopimuksen saamisesta aiheutuvat lisämenot**

91 **Yhteisön on kirjattava asiakassopimuksen saamisesta aiheutuvat lisämenot omaisuuseräksi, jos se odottaa kerryttävänsä kyseisiä menoja vastaavan rahamäärän.**

92 Sopimuksen saamisesta aiheutuvat lisämenot ovat menoja, joita yhteisölle syntyy asiakassopimuksen saamiseksi, ja joita sille ei olisi syntynyt, jos sopimusta ei olisi saatu (esim. myyntiprovisio).

93 Sellaiset sopimuksen saamisesta aiheutuvat menot, jotka olisivat syntyneet riippumatta siitä, onko sopimus saatu, on kirjattava kuluiksi, kun ne toteutuvat, paitsi jos menot ovat eksplisiittisesti veloittavissa asiakkaalta riippumatta siitä, saadaanko sopimus.

94 Käytännön apukeino on, että yhteisö saa kirjata sopimuksen saamisesta aiheutuvat lisämenot kuluiksi, kun ne toteutuvat, jos omaisuuserä, jonka yhteisö muutoin olisi kirjannut, kirjattaisiin kuluksi enintään yhdessä vuodessa.

**Sopimuksen täyttämisestä aiheutuvat menot**

- 95 Jos asiakassopimusta täytettäessä syntyvät menot eivät kuulu minkään muun standardin (esim. IAS 2:n *Vaihto-omaisuus*, IAS 16:n *Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet* tai IAS 38:n *Aineettomat hyödykkeet*) soveltamisalaan, yhteisön on aktivoitava sopimuksen täyttämisestä aiheutuvat menot vain, jos kyseiset menot täyttävät kaikki seuraavat kriteerit:
- menot liittyvät välittömästi sopimukseen tai ennakoituun sopimukseen, jonka yhteisö pystyy nimenomaisesti yksilöimään (esim. menot, jotka liittyvät olemassa olevan sopimuksen uudistamisen perusteella tuotettaviin palveluihin, tai menot sellaisen omaisuuserän suunnittelusta, joka on tarkoitus siirtää tietyn, ei vielä hyväksytyyn sopimuksen perusteella);
  - menot synnyttävät tai parantavat yhteisön voimavaroja, joita käytetään suoriteveloitteiden täyttämiseen (tai niiden täyttämisen jatkamiseen) tulevaisuudessa; ja
  - menoista odotetaan olevan kerrytettävissä niitä vastaava rahamäärä.
- 96 Asiakassopimusta täytettäessä syntyvät menot, jotka kuuluvat jonkin toisen standardin soveltamisalaan, on käsiteltävä näiden muiden standardien mukaisesti.
- 97 Sopimukseen (tai tiettyyn ennakoituun sopimukseen) välittömästi liittyviin menoihin kuuluvat seuraavat:
- välittömät työsuorituksesta johtuvat menot (esim. luvattuja palveluja suoraan asiakkaille tuottavien työntekijöiden palkat);
  - välittömät materiaalimenot (esim. tarvikkeet, joita käytetään tuottaessa luvattuja palveluja asiakkaalle);
  - kohdistetut osuudet menoista, jotka välittömästi liittyvät kyseiseen sopimukseen tai sopimustoimintoihin (esim. menot, jotka aiheutuvat sopimusten hallinnoinnista sekä sopimusta täytettäessä käytettävien työkalujen ja laitteiden valvonnasta, vakuutuksista ja poistoista);
  - menot, jotka ovat sopimuksen mukaan eksplisiittisesti veloitettavissa asiakkaalta; ja
  - muut menot, jotka syntyvät yksinomaan siksi, että yhteisö on tehnyt sopimuksen (esim. alihankkijoille suoritettavat maksut).
- 98 Yhteisön on kirjattava seuraavat menot kuluiksi, kun ne toteutuvat:
- yleismenot ja hallinnon menot (paitsi jos kyseiset menot ovat sopimuksen mukaan eksplisiittisesti veloitettavissa asiakkaalta, jolloin yhteisön on arvioitava kyseiset menot kappaleen 97 mukaisesti);
  - menot, jotka aiheutuvat materiaalihävikistä, ylimääräisestä työsuorituksesta tai muista sopimuksen täyttämiseksi käytetyistä voimavaroista, joita ei ole otettu huomioon sopimuksen mukaisessa hinnassa;
  - menot, jotka liittyvät sopimukseen sisältyviin täytettyihin (tai osittain täytettyihin) suoriteveloitteisiin (ts. aiempaan suoritteen tuottamiseen liittyvät menot); ja
  - menot, joista yhteisö ei pysty erottamaan, liittyvätkö ne täyttämättömiin vai täytettyihin (tai osittain täytettyihin) suoriteveloitteisiin.

**Kuluksi jaksottaminen ja arvon alentuminen**

- 99 Kappaleen 91 tai 95 mukaisesti kirjattu omaisuuserä on jaksotettava kuluksi systemaattisella perusteella yhdenmukaisesti sen kanssa, kuinka tavaroita tai palveluja, joihin omaisuuserä liittyy, luovutetaan asiakkaalle. Omaisuuserä voi liittyä tavaroihin tai palveluihin, jotka on määrä luovuttaa tietyn ennakoidun sopimuksen mukaisesti (kuten kappaleessa 95(a) kuvataan).
- 100 Yhteisön on päivitettävä omaisuuserän kuluksi jaksottaminen niin, että otetaan huomioon merkittävä muutos siinä, milloin tavarat tai palvelut, joihin omaisuuserä liittyy, odotetaan luovutettavan asiakkaalle. Tällainen muutos on käsiteltävä kirjanpidollisen arvion muutoksena IAS 8:n mukaisesti.

- 101 Yhteisön on kirjattava tulosvaikutteisesti arvonalentumistappiota siihen määrään asti kuin kappaleen 91 tai 95 mukaisesti kirjattu omaisuuserä ylittää:
- a) jäljellä olevan vastikemäärän, jonka yhteisö odottaa saavansa niitä tavaroita tai palveluja vastaan, joihin omaisuuserä liittyy, vähennettynä
  - b) menoilla, jotka välittömästi liittyvät kyseisten tavaroiden tai palvelujen tuottamiseen ja joita ei ole vielä kirjattu kuluiksi (ks. kappale 97).
- 102 Yhteisön soveltaessa kappaletta 101 määrittääkseen vastikemäärän, jonka se odottaa saavansa, sen on käytettävä transaktiohinnan määrittämiseen sovellettavia periaatteita (lukuun ottamatta kappaleisiin 56–58 sisältyviä vaatimuksia muuttuvaa vastiketta koskevien arvioiden rajoittamisesta) sekä oikaistava tätä rahamäärää asiakkaan luottoriskin vaikutusten huomioon ottamiseksi.
- 103 Ennen kuin yhteisö kirjaa arvonalentumistappion kappaleen 91 tai 95 mukaisesti kirjatusta omaisuuserästä, sen on kirjattava mahdollinen arvonalentumistappio sopimukseen liittyvistä omaisuuseristä, jotka on kirjattu jonkin muun standardin (esim. IAS 2:n, IAS 16:n ja IAS 38:n) mukaisesti. Kappaleen 101 mukaista arvonalentumistestiä sovellettuana yhteisön on sisällytettävä kappaleen 91 tai 95 mukaisen omaisuuserän jäljellä oleva kirjanpitoarvo sen rahavirtaa tuottavan yksikön kirjanpitoarvoon, johon se kuuluu sovellettaessa kyseiseen rahavirtaa tuottavaan yksikköön IAS 36:ta *Omaisuuserien arvon alentuminen*.
- 104 Yhteisön on kirjattava tulosvaikutteisesti aiemmin kappaleen 101 mukaisesti kirjatun arvonalentumistappion osan tai koko määrän peruutus, kun arvonalentumiseen johtaneet olosuhteet eivät enää vallitse tai tilanne on parantunut. Omaisuuserän kasvanut kirjanpitoarvo ei saa ylittää rahamäärää, joka olisi määritetty (kuluajakso- tuksilla vähennettynä), jos aiemmin ei olisi kirjattu arvonalentumistappiota.

#### ESITTÄMISTAPA

- 105 Kun jompikumpi sopimusosapuoli on toiminut sopimuksen mukaisella tavalla, yhteisön on esitettävä sopimus taseessa sopimukseen perustuvana omaisuuseränä tai sopimukseen perustuvana velkana yhteisön tuottaman suoritteen ja asiakkaan suorittaman maksun välisestä suhteesta riippuen. Yhteisön on esitettävä ehdottomat oikeudet vastikkeeseen erikseen saamisena.**
- 106 Jos asiakas maksaa vastikkeen tai yhteisöllä on vastikemäärään ehdoton oikeus (ts. saaminen) ennen kuin yhteisö luovuttaa tavaran tai palvelun asiakkaalle, yhteisön on esitettävä sopimus tilinpäätöksessä sopimukseen perustuvana velkana, kun maksu on suoritettu tai erääntynyt (sen mukaan kumpi näistä on aikaisempi). Sopimukseen perustuva velka on yhteisöllä oleva velvoite luovuttaa asiakkaalle tavaroita tai palveluja, joista yhteisö on saanut asiakkaalta vastikkeen (tai jokin vastikemäärä on erääntynyt).
- 107 Jos yhteisö tuottaa suoritetta luovuttamalla asiakkaalle tavaroita tai palveluja ennen kuin asiakas maksaa vastikkeen tai maksu erääntyy, yhteisön on esitettävä sopimus tilinpäätöksessä sopimukseen perustuvana omaisuuseränä lukuun ottamatta määriä, jotka esitetään saamisena. Sopimukseen perustuva omaisuuserä on yhteisöllä oleva oikeus vastikkeeseen niistä tavaroista tai palveluista, jotka se on luovuttanut asiakkaalle. Yhteisön on arvioitava sopimukseen perustuva omaisuuserä arvon alentumisen varalta IFRS 9:n mukaisesti. Sopimukseen perustuvan omaisuuserän arvon alentuminen on määritettävä ja esitettävä ja siitä on annettava tietoja samalla perusteella kuin toimitaan IFRS 9:n soveltamisalaan kuuluvien rahoitusvarojen osalta (ks. myös kappale 113(b)).
- 108 Saaminen on yhteisöllä oleva ehdoton oikeus vastikkeeseen. Oikeus vastikkeeseen on ehdoton, jos edellytetään vain ajan kulumista ennen kuin kyseinen vastike erääntyy maksettavaksi. Yhteisö kirjaa saamisen esimerkiksi, jos sillä on olemassa oleva oikeus maksuun, vaikka kyseinen määrä saatettaisiin joutua palauttamaan tulevaisuudessa. Yhteisön on käsiteltävä saaminen kirjanpidossa IFRS 9:n mukaisesti. Asiakassopimuksesta johtuvan saamisen alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä saamisen IFRS 9:n mukaisesti määritetyn määrän ja vastaavan kirjattavan myyntituoton välinen erotus on esitettävä kuluna (esim. arvonalentumistappiona).
- 109 Tässä standardissa käytetään termejä ”sopimukseen perustuva omaisuuserä” ja ”sopimukseen perustuva velka”, mutta tämä ei estä yhteisöä käyttämästä näistä eristä taseessa vaihtoehtoisia nimityksiä. Jos yhteisö käyttää sopimukseen perustuvasta omaisuuserästä jotakin vaihtoehtoista nimitystä, sen on annettava riittävästi tietoja, jotta tilinpäätöksen käyttäjä pystyy erottamaan toisistaan saamiset ja sopimukseen perustuvat omaisuuserät.

## TILINPÄÄTÖKSESSÄ ESITETTÄVÄT TIEDOT

- 110 Tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja koskevien vaatimusten tavoitteena on, että yhteisö esittää riittävästi tietoja, jotta tilinpäätöksen käyttäjien on mahdollista ymmärtää asiakassopimuksista syntyvien myyntituottojen ja rahavirtojen luonne, määrä, ajoittuminen ja epävarmuus. Tämän tavoitteen saavuttamiseksi yhteisön on esitettävä laadullisia ja määrällisiä tietoja kaikista seuraavista:**
- sen asiakassopimukset (ks. kappaleet 113–122);**
  - tätä standardia kyseisiin sopimuksiin sovellettaessa tehdyt merkittävät harkintaan perustuvat ratkaisut ja niissä tapahtuneet muutokset (ks. kappaleet 123–126); ja**
  - omaisuuserät, jotka on kirjattu asiakassopimuksen saamisesta tai täyttämisestä aiheutuneista menoista kappaleen 91 tai 95 mukaisesti (ks. kappaleet 127–128).**
- 111 Yhteisön on harkittava, miten yksityiskohtaisia tietoja on esitettävä, jotta esitettäviä tietoja koskeva tavoite saavutetaan, ja kuinka paljon kutakin eri vaatimusta painotetaan. Yhteisön on yhdistettävä tai eriteltävä esitettäviä tietoja siten, ettei hyödyllistä informaatiota tehdä vaikeasti ymmärrettäväksi esittämällä paljon merkityksettä yksityiskohtia tai yhdistämällä eriä, joilla on huomattavan erilaiset ominaispiirteet.
- 112 Yhteisön ei tarvitse esittää tämän standardin mukaisia tietoja, jos se on antanut kyseiset tiedot jonkin muun standardin mukaisesti.

**Asiakassopimukset**

- 113 Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään raportointikaudelta kaikki seuraavat rahamäärät, paitsi jos kyseiset rahamäärät esitetään erikseen laajassa tuloslaskelmassa muiden standardien mukaisesti.
- asiakassopimuksista kirjatut myyntituotot, jotka yhteisön on esitettävä erillään muista lähteistä saamistaan myyntituotoista; ja
  - yhteisön asiakassopimuksista johtuvista saamisista tai sopimukseen perustuvista omaisuuseristä (IFRS 9:n mukaisesti) kirjatut arvonalentumistappiot, jotka yhteisön on esitettävä erillään muista sopimuksista aiheutuvista arvonalentumistappioista.

*Myyntituottojen jaottelu*

- 114 Yhteisön on jaoteltava asiakassopimuksista kirjatut myyntituotot ryhmiin, jotka kuvaavat sitä, kuinka taloudelliset tekijät vaikuttavat myyntituottojen luonteeseen, määrään, ajoittumiseen ja epävarmuuteen. Yhteisön on sovellettava kappaleisiin B87–B89 sisältyvää ohjeistusta valitessaan myyntituottojen jaottelussa käytettäviä ryhmittelyjä.
- 115 Lisäksi yhteisön on esitettävä riittävästi tietoja, jotta tilinpäätöksen käyttäjät pystyvät ymmärtämään (kappaleen 114 mukaisesti) jaoteltujen myyntituottojen ja kustakin raportoitavasta segmentistä esitettävien myyntituottotietojen välisen suhteen, jos yhteisö soveltaa IFRS 8:aa *Toimintasegmentit*.

*Sopimukseen perustuvat taseeseen merkityt määrät*

- 116 Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään kaikki seuraavat tiedot:
- asiakassopimuksista johtuvien saamisten, sopimukseen perustuvien omaisuuserien ja sopimukseen perustuvien velkojen alku- ja loppusaldot, ellei niitä muutoin esitetä erikseen taseessa tai liitetiedoissa;
  - raportointikaudella kirjatut myyntituotot, jotka kauden alussa sisältyivät sopimukseen perustuvaan velkaan; ja
  - raportointikaudella kirjatut myyntituotot aiemmilla kausilla täytetyistä (tai osittain täytetyistä) suoritevelvoitteista (esim. transaktiohinnan muutokset).
- 117 Yhteisön on selostettava, kuinka sen suoritevelvoitteiden täytyminen ajoittuu (ks. kappale 119(a)) suhteessa tyypilliseen maksuajankohtaan (ks. kappale 119(b)), sekä selostettava näiden tekijöiden vaikutusta sopimukseen perustuvien omaisuuserien ja sopimukseen perustuvien velkojen saldoihin. Esitettävässä selostuksessa voidaan käyttää laadullista informaatiota.

- 118 Yhteisön on esitettävä selostus sopimukseen perustuvien omaisuuserien ja sopimukseen perustuvien velkojen saldoissa raportointikauden aikana tapahtuneista merkittävistä muutoksista. Selostuksen on sisällettävä laadullista ja määrällistä informaatiota. Seuraavat ovat esimerkkejä yhteisön sopimukseen perustuvien omaisuuserien ja sopimukseen perustuvien velkojen saldoissa tapahtuneista muutoksista:
- liiketoimintojen yhdistämisistä johtuvat muutokset;
  - kertyneeseen vaikutukseen perustuvat oikaisut, jotka vaikuttavat vastaavaan sopimukseen perustuvaan omaisuuserään ja sopimukseen perustuvaan velkaan, mukaan lukien oikaisut, jotka aiheutuvat täyttämisteen määrittämisessä tapahtuneesta muutoksesta, transaktiointaa koskevan arvion muutoksesta (mukaan lukien muutokset arvioissa siitä, onko muuttuvaa vastiketta koskevaa arviota rajoitettu) tai sopimusmuutoksesta;
  - sopimukseen perustuvan omaisuuserän arvon alentuminen;
  - muutos ajanjaksossa, jona vastiketta koskevasta oikeudesta tulee ehdoton (ts. sopimukseen perustuva omaisuuserä siirretään saamiseksi); ja
  - muutos ajanjaksossa, jona suoritevelvoite täyttyy (ts. sopimukseen perustuvasta velasta syntyvä myyntituotto kirjataan).

*Suoritevelvoitteet*

- 119 Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään tietoja asiakassopimuksiin sisältyvistä suoritevelvoitteistaan, mukaan lukien kuvaus kaikista seuraavista:
- milloin yhteisö tyypillisesti täyttää suoritevelvoitteensa (esim. lähetyksen tapahtuessa, toimituksen tapahtuessa, sitä mukaa kuin palveluja tuotetaan tai palvelun tultua kokonaan suoritetuksi), mukaan lukien milloin suoritevelvoitteet täyttyvät laskuta ja pidä -järjestelyssä;
  - merkittävät maksuehdot (esim. milloin maksu tyypillisesti erääntyy, onko sopimuksessa merkittävä rahoituskomponentti, onko vastikemäärä muuttuva ja onko muuttuvaa vastiketta koskevaa arviota rajoitettu kappaleiden 56–58 mukaisesti);
  - niiden tavaroiden tai palvelujen luonne, jotka yhteisö on luvannut luovuttaa, tuoden erityisesti esiin suoritevelvoitteet, joiden mukaan järjestetään toinen osapuoli luovuttamaan tavaroita tai palveluja (ts. jos yhteisö toimii agenttina);
  - palautus- ja takaisinmaksuvelvoitteet sekä muut vastaavanlaiset velvoitteet; ja
  - erityyppiset takuut ja niihin liittyvät velvoitteet.

*Jäljellä oleville suoritevelvoitteille kohdistettu transaktiointa*

- 120 Yhteisön on esitettävä seuraavat tiedot jäljellä olevista suoritevelvoitteistaan:
- raportointikauden lopussa täyttämättä (tai osittain täyttämättä) oleville suoritevelvoitteille kohdistetun transaktiointinnan yhteenlaskettu määrä; ja
  - selostus siitä, milloin yhteisö odottaa tulouttavansa kappaleen 120(a) mukaisesti esitetyn määrän, mikä yhteisön on esitettävä kummalla tahansa seuraavista tavoista:
    - määrällisesti käyttäen aikavälejä, jotka olisivat jäljellä olevien suoritevelvoitteiden kesto aika huomioon ottaen asianmukaisimpia; tai
    - laadullista informaatiota käyttäen.
- 121 Käytännön apukeino on, että yhteisön ei tarvitse esittää kappaleen 120 mukaisia tietoja suoritevelvoitteesta, jos kumpi tahansa seuraavista ehdoista täyttyy:
- suoritevelvoite on osa sopimusta, jonka alkuperäinen odotettavissa oleva kesto aika on enintään yksi vuosi; tai
  - yhteisö kirjaa myyntituotot suoritevelvoitteen täyttämistä kappaleen B16 mukaisesti.

- 122 Yhteisön on esitettävä laadullinen selostus siitä, soveltaako se kappaleen 121 mukaista käytännön apukeinoa ja jääkö asiakassopimuksista saatava vastike miltään osin transaktiohinnan ulkopuolelle eikä näin ollen sisälly kappaleen 120 mukaisesti esitettyihin tietoihin. Transaktiohintaa koskeva arvio ei esimerkiksi sisältäisi arvioituja muuttuvan vastikkeen määriä, joita on rajoitettu (ks. kappaleet 56–58).

#### **Merkittävät harkintaan perustuvat ratkaisut tätä standardia sovellettaessa**

- 123 Yhteisön on esitettävä sellaiset tätä standardia sovellettaessa tehdyt merkittävät harkintaan perustuvat ratkaisut ja näiden ratkaisujen muutokset, joilla on merkittävä vaikutus määrittäessä asiakassopimuksista saatavien myyntituottojen rahamäärää ja ajoittumista. Yhteisön on erityisesti selostettava seuraavia seikkoja määrittäessä tehtyjä harkintaan perustuvia ratkaisuja ja niiden muutoksia:

- a) suoritevelvoitteiden täyttymisen ajoittuminen (ks. kappaleet 124–125); ja
- b) transaktiohintaa ja suoritevelvoitteille kohdistetut rahamäärät (ks. kappale 126).

#### *Suoritevelvoitteiden täyttymisen ajoittuminen*

- 124 Suoritevelvoitteista, jotka yhteisö täyttää ajan kuluessa, on esitettävä molemmat seuraavat tiedot:
- a) tuloutuksessa käytetyt menetelmät (esim. kuvaus käytetyistä tuotokseen tai panokseen perustuvista menetelmistä ja siitä, kuinka näitä menetelmiä on sovellettu); ja
  - b) selostus siitä, miksi käytetyt menetelmät kuvaavat tavaroiden tai palvelujen luovuttamista todenmukaisella tavalla.
- 125 Yhtenä ajankohtana täytettävistä suoritevelvoitteista yhteisön on esitettävä merkittävät harkintaan perustuvat ratkaisut, joita on tehty arvioitaessa, milloin asiakas saa määräysvallan luvattuihin tavaroihin tai palveluihin.

#### *Transaktiohinnan ja suoritevelvoitteille kohdistettujen rahamäärien määrittäminen*

- 126 Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään tietoja kaikissa seuraavissa toimenpiteistä käytetyistä menetelmistä, syöttötiedoista ja oletuksista:
- a) transaktiohinnan määrittäminen, johon kuuluu – näihin kuitenkaan rajoittumatta – muuttuvan vastikkeen arvioiminen, vastikkeen oikaiseminen rahan aika-arvon vaikutuksilla sekä muuna kuin rahana suoritettavan vastikkeen määrittäminen;
  - b) sen arvioiminen, onko muuttuvaa vastiketta koskevaa arviota rajoitettu;
  - c) transaktiohinnan kohdistaminen, mukaan lukien luvattujen tavaroiden tai palvelujen erillismyyntihintojen arvioiminen sekä alennusten ja muuttuvan vastikkeen kohdistaminen sopimuksen tiettyyn osaan (jos tämä on sovellettavissa); ja
  - d) palautus- ja takaisinmaksuvelvoitteiden ja muiden vastaavien velvoitteiden määrittäminen.

#### **Omaisuserät, jotka on kirjattu asiakassopimuksen saamisesta tai täyttämisestä aiheutuvista menoista**

- 127 Yhteisön on esitettävä kuvaus molemmista seuraavista:
- a) harkintaan perustuvat ratkaisut, jotka on tehty määrittäessä asiakassopimuksen saamisesta tai täyttämisestä aiheutuneita menoja (kappaleen 91 tai 95 mukaisesti); ja
  - b) menetelmä, jota se käyttää määrittäessään kullakin raportointikaudella kuluksi jaksotettavaa määrää.

- 128 Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään kaikki seuraavat tiedot:
- asiakassopimusten saamisesta tai täyttämisestä aiheutuvista menoista (kappaleiden 91 tai 95 mukaisesti) kirjattujen omaisuuserien loppusaldot jaoteltuina keskeisiin omaisuuseräryhmiin (esim. asiakassopimusten saamisesta aiheutuvat menot, sopimusta edeltävät menot ja järjestelymenot); ja
  - raportointikaudella kuluksi jaksotettu määrä ja arvonalentumistappiot.

### Käytännön apukeinot

- 129 Jos yhteisö päättää käyttää joko kappaleessa 63 (merkittävän rahoituskomponentin olemassaolo) tai kappaleessa 94 (sopimuksen saamisesta aiheutuvat lisämenot) esitettyjä käytännön apukeinoja, tästä on annettava tieto.

### Liite A

### Määritelmät

Tämä liite on kiinteä osa standardia.

<b>sopimus</b>	Kahden osapuolen välinen yhteisymmärrys, joka luo täytäntöön pantavissa olevia oikeuksia ja velvoitteita.
<b>sopimukseen perustuva omaisuuserä</b>	Yhteisön oikeus vastikkeeseen <b>asiakkaalle</b> luovuttamiaan tavaroita tai palveluja vastaan, kun tämän oikeuden ehtona on jokin muu kuin ajan kuluminen (esim. suoritteiden tuottaminen tulevaisuudessa).
<b>sopimukseen perustuva velka</b>	Yhteisön velvoite luovuttaa <b>asiakkaalle</b> tavaroita tai palveluja, joista yhteisö on saanut asiakkaalta vastikkeen (tai vastike on erääntynyt maksettavaksi).
<b>asiakas</b>	Osapuoli, joka on tehnyt yhteisön kanssa sopimuksen yhteisön tavanomaisen toiminnan tuotokseen kuuluvien tavaroiden tai palvelujen hankkimisesta vastiketta vastaan.
<b>tuotot</b>	Tilikauden aikana tapahtuvia taloudellisen hyödyn lisäyksiä, jotka toteutuvat varojen lisääntymisenä tai parantumisenä taikka velkojen vähentymisenä ja johtavat oman pääoman lisäykseen, joka on muusta kuin omistajien tekemistä oman pääoman sijoituksista johtuvaa.
<b>suoritevelvoite</b>	Asiakassopimukseen sisältyvä lupaus siitä, että asiakkaalle luovutetaan joko: a) tavara tai palvelu (tai tavara- tai palvelukokonaisuus), joka on erotettavissa; tai b) sarja erotettavissa olevia tavaroita tai palveluja, jotka ovat olennaisilta osin samoja ja joiden luovuttaminen asiakkaalle tapahtuu saman luovutusmallin mukaisesti.
<b>myyntituotot</b>	Yhteisön tavanomaisessa toiminnassa syntyvät <b>tuotot</b> .
<b>erillismyyntihinta (tavarain tai palvelun)</b>	Hinta, jolla yhteisö myisi luvattun tavarain tai palvelun <b>asiakkaalle</b> erikseen.
<b>transaktiohintain (asiakassopimuksessa)</b>	Se vastikemäärä, johon yhteisö odottaa olevansa oikeutettu sitä vastaan, että luvattut tavarain tai palvelut luovutetaan <b>asiakkaalle</b> , lukuun ottamatta kolmansien osapuolten puolesta kerättäviä määriä.

## Liite B

**Soveltamisohjeistus**

Tämä liite on kiinteä osa standardia. Siinä kuvataan kappaleiden 1–129 soveltamista, ja sen sitovuus on sama kuin standardin muiden osien.

B1 Tämä soveltamisohjeistus jakautuu seuraaviin osiin:

- a) ajan kuluessa täytettävät suoritevelvoitteet (kappaleet B2–B13);
- b) koko suoritevelvoitteen täyttämistestien määrittämismenetelmät (kappaleet B14–B19);
- c) myynti, johon liittyy palautusoikeus (kappaleet B20–B27);
- d) takuut (kappaleet B28–B33);
- e) päämies vs. agentti (kappaleet B34–B38);
- f) asiakkaiden optiot lisätuotteisiin tai -palveluihin (kappaleet B39–B43);
- g) asiakkaiden käyttämättömät oikeudet (kappaleet B44–B47);
- h) etukäteismaksut, joita ei palauteta (ja jotkin niihin liittyvät menot) (kappaleet B48–B51);
- i) lisensointi (kappaleet B52–B63);
- j) takaisinostosopimukset (kappaleet B64–B76);
- k) kaupintavarastojärjestelyt (kappaleet B77–B78);
- l) laskuta ja pidä -järjestelyt (*bill-and-hold*) (kappaleet B79–B82);
- m) asiakkaalta saatava hyväksyntä (kappaleet B83–B86); ja
- n) myyntituottojen jakautumisen esittäminen (kappaleet B87–B89).

**Ajan kuluessa täytettävät suoritevelvoitteet**

B2 Kappaleen 35 mukaan suoritevelvoite täytetään ajan kuluessa, jos jokin seuraavista kriteereistä täyttyy:

- a) asiakas samanaikaisesti saa ja kuluttaa yhteisön suoritteesta koituvan hyödyn sitä mukaa kuin yhteisö tuottaa suoritetta (ks. kappaleet B3–B4);
- b) yhteisön suoritteesta syntyy omaisuuserä tai se parantaa omaisuuserää (esim. keskeneräinen tuotanto), johon asiakkaalla on määräysvalta sitä mukaa kuin omaisuuserä syntyy tai sitä parannetaan (ks. kappale B5); tai
- c) yhteisön suoritteesta ei synny omaisuuserää, jolla olisi yhteisölle vaihtoehtoista käyttöä (ks. kappaleet B6–B8), ja yhteisöllä on täytäntöönpantavissa oleva oikeus saada maksu tarkasteluhetken mennessä tuotetusta suoritteesta (ks. kappaleet B9–B13).

*Yhteisön suoritteesta koituvan hyödyn samanaikainen saaminen ja kuluttaminen (kappale 35(a))*

B3 Joidenkin suoritevelvoitetyyppien osalta on yksinkertaista arvioida, saako asiakas hyödyn yhteisön suoritteesta sitä mukaa kuin yhteisö tuottaa suoritetta ja kuluttaako se tämän hyödyn samanaikaisesti sitä mukaa kuin sitä saadaan. Esimerkkejä ovat rutiininomaiset tai toistuvat palvelut (kuten siivouspalvelu), joissa voidaan helposti todeta, että asiakas samanaikaisesti saa ja kuluttaa yhteisön tuottamasta suoritteesta koituvan hyödyn.



- B4 Toisentyyppisten suoritevelvoitteiden osalta yhteisö ei mahdollisesti pysty helposti toteamaan, saako ja kuluttaako asiakas yhteisön suoritteesta koituvan hyödyn samanaikaisesti sitä mukaa kuin yhteisö tuottaa suoritetta. Näissä olosuhteissa suoritevelvoite täytetään ajan kuluessa, jos yhteisö toteaa, ettei jonkin toisen yhteisön tarvitsisi suorittaa olennaisilta osin uudelleen työtä, jonka yhteisö on suorittanut tarkasteluhetkeen mennessä, jos tämän toisen yhteisön olisi määrä täyttää jäljellä oleva suoritevelvoite asiakasta kohtaan. Määritettäessä, onko niin, ettei toisen yhteisön tarvitsisi suorittaa olennaisilta osiin uudelleen työtä, jonka yhteisö on suorittanut tarkasteluhetkeen mennessä, yhteisön on tehtävä molemmat seuraavat oletukset:
- ei oteta huomioon mahdollisia sopimukseen perustuvia esteitä tai käytännön rajoituksia, jotka muutoin estäisivät yhteisöä siirtämästä jäljellä olevaa suoritevelvoitetta toiselle yhteisölle; ja
  - oletetaan, ettei jäljellä olevaa suoritevelvoitetta täyttävä toinen yhteisö hyötyisi mistään sellaisesta omaisuuserästä, joka on tarkasteluhetkellä yhteisön määräysvallassa ja pysyisi yhteisön määräysvallassa, jos suoritevelvoite siirrettäisiin toiselle yhteisölle.

*Asiakkaalla on määräysvalta omaisuuserään sitä mukaa kuin omaisuuserä syntyy tai sitä parannetaan (kappale 35(b))*

- B5 Määrittäessään, onko asiakkaalla kappaleen 35(b) mukaisesti määräysvalta omaisuuserään sitä mukaa kuin omaisuuserä syntyy tai sitä parannetaan, yhteisön on sovellettava määräysvaltaa koskevia vaatimuksia, jotka sisältyvät kappaleisiin 31–34 ja 38. Omaisuuserä, joka syntyy tai jota parannetaan (esim. keskeneräiseen tuotantoon kuuluva omaisuuserä), voisi olla joko aineellinen tai aineeton.

*Yhteisön suoritteesta ei synny omaisuuserää, jolla olisi vaihtoehtoista käyttöä (kappale 35(c))*

- B6 Yhteisön arvioidessa, onko omaisuuserällä sille kappaleen 36 mukaisesti vaihtoehtoista käyttöä, yhteisön on otettava huomioon sopimusperusteisten esteiden ja käytännön rajoitusten vaikutukset sen kykyyn osoittaa omaisuuserä helposti muuhun käyttöön, kuten myydä se toiselle asiakkaalle. Mahdollisuus asiakassopimuksen päättämiseen ei ole relevantti seikka arvioitaessa sitä, pystyisikö yhteisö helposti osoittamaan omaisuuserän muuhun käyttöön.
- B7 Sopimusperusteisen esteen, joka koskee yhteisön kykyä osoittaa omaisuuserä muuhun käyttöön, on oltava tosiasiallinen, jottei omaisuuserällä olisi yhteisölle vaihtoehtoista käyttöä. Sopimusperusteinen este on tosiasiallinen, jos asiakas pystyisi panemaan luvattua omaisuuserää koskevat oikeutensa täytäntöön, jos yhteisö yrittäisi osoittaa omaisuuserän muuhun käyttöön. Käänteisesti katsottuna sopimusperusteinen este ei ole tosiasiallinen esimerkiksi, jos omaisuuserä on pitkälti vaihdettavissa toisiin omaisuuseriin, jotka yhteisö pystyisi siirtämään toiselle asiakkaalle ilman, että se rikkoo sopimusta ja että sille syntyy merkittäviä menoja, joita muutoin ei olisi syntynyt kyseiseen sopimukseen liittyen.
- B8 Käytännön rajoitus, joka koskee yhteisön kykyä osoittaa omaisuuserä muuhun käyttöön, on olemassa, jos omaisuuserän osoittamisesta muuhun käyttöön aiheutuisi yhteisölle merkittäviä taloudellisia tappioita. Merkittävä taloudellinen tappio voisi syntyä, koska yhteisölle joko aiheutuisi merkittäviä menoja omaisuuserän uudelleen työstämisestä tai se pystyisi myymään omaisuuserän vain merkittävällä tappiolla. Yhteisöllä voi olla käytännön rajoitus omaisuuserien uudelleen osoittamiselle esimerkiksi, kun omaisuuserien suunnitteluun liittyy vain yhtä asiakasta koskevia erityispiirteitä tai ne sijaitsevat syrjäisissä paikoissa.

*Oikeus saada maksu tarkasteluhetkeen mennessä tuotetusta suoritteesta (kappale 35(c))*

- B9 Kappaleen 37 mukaan yhteisöllä on oikeus saada maksu tarkastelupäivään mennessä tuotetusta suoritteesta, jos se olisi oikeutettu rahamäärään, joka vähintään antaa sille korvauksen tarkasteluhetkeen mennessä tuotetusta suoritteesta siinä tapauksessa, että asiakas tai muu osapuoli päättää sopimuksen syystä, joka on jokin muu kuin yhteisön kyvyttömyys tuottaa suoritetta luvutulla tavalla. Rahamäärä, joka antaisi yhteisölle korvauksen tarkasteluhetkeen mennessä tuotetusta suoritteesta, olisi rahamäärä, joka jokseenkin vastaa tarkasteluhetkeen mennessä luovutettujen tavaroiden tai palvelujen myyntihintaa (esim. rahamäärä, joka vastaa suoritevelvoitetta täytettäessä yhteisölle syntyneitä menoja lisätynä kohtuullisella katteella), ennemmin kuin korvaus vain yhteisön mahdollisesti menettämästä voitosta, jos sopimus päätettäisiin. Kohtuullista katetta koskevan korvauksen ei tarvitse olla yhtä suuri kuin kate, joka olisi odotettavissa, jos sopimus täytettäisiin luvutulla tavalla, mutta yhteisön tulisi olla oikeutettu korvaukseen jommastakummasta seuraavasta määrästä:
- sellainen osuus sopimuksen odotettavissa olevasta katteesta, joka kohtuudella kuvastaa sitä, kuinka pitkälle yhteisö on tuottanut suoritetta sopimuksen mukaisesti ennen kuin asiakas (tai toinen osapuoli) päättää sopimuksen; tai

- b) kohtuullinen tuotto pääomakustannuksille, joita yhteisölle syntyisi samankaltaisista sopimuksista (tai yhteisön tyyppillinen käyttökate vastaavanlaisista sopimuksista), jos sopimuskohtainen kate on suurempi kuin yhteisön vastaavanlaisista sopimuksista yleensä saama tuotto.
- B10 Yhteisön oikeuden saada maksu tarkasteluhetkeen mennessä tuotetusta suoritteesta, ei tarvitse olla olemassa oleva ehdoton oikeus maksun saamiseen. Useissa tapauksissa yhteisöllä on ehdoton oikeus maksun saamiseen vasta, kun sovittu vaihe on saavutettu tai koko suoritevelvoite on täytetty. Arvioidessaan, onko sillä oikeus saada maksu tarkasteluhetkeen mennessä tuotetusta suoritteesta, yhteisön on harkittava, olisiko sillä täytäntöönpantavissa oleva oikeus vaatia maksua tai pitää saamansa maksu tarkasteluhetkeen mennessä tuotetusta suoritteesta, jos sopimus päätettäisiin ennen kuin se on kokonaan toteutettu syystä, joka on jokin muu kuin yhteisön kyvyttömyys tuottaa suoritetta sovitulla tavalla.
- B11 Joissakin sopimuksissa asiakkaalla saattaa olla oikeus päättää sopimus vain määrättyinä ajankohtina sopimuksen voimassaoloajan kuluessa, tai asiakkaalla ei ehkä ole lainkaan oikeutta päättää sopimusta. Jos asiakas toimii sopimuksen päättämiseksi ilman, että sillä on kyseisenä ajankohtana oikeutta sopimuksen päättämiseen (mukaan lukien tapaukset, joissa asiakas ei pysty täyttämään velvoitteitaan luvutulla tavalla), sopimus (tai muut lait) saattaisivat oikeuttaa yhteisön jatkamaan sopimuksessa luvuttujen tavaroiden tai palvelujen luovuttamista asiakkaalle ja vaatimaan asiakasta maksamaan luvutun vastikkeen näistä tavaroista tai palveluista. Näissä olosuhteissa yhteisöllä on oikeus saada maksu tarkasteluhetkeen mennessä tuotetusta suoritteesta, koska sillä on oikeus jatkaa velvoitteidensa täyttämistä sopimuksen mukaisesti ja vaatia asiakasta täyttämään omat velvoitteensa (joihin kuuluu luvutun vastikkeen maksaminen).
- B12 Arvioidessaan, onko sillä oikeus saada maksu tarkasteluhetkeen mennessä tuotetusta suoritteesta ja onko tämä oikeus täytäntöönpantavissa, yhteisön on otettava huomioon sopimuksen ehdot samoin kuin lainsäädäntö tai juridiset ennakkotapaukset, jotka voisivat täydentää näitä sopimusehtoja tai mennä niiden edelle. Tähän kuuluisi arviointi siitä,
- a) tuottaako lainsäädäntö, hallinnollinen käytäntö tai juridinen ennakkotapaus yhteisölle oikeuden saada maksu tarkasteluhetkeen mennessä tuotetusta suoritteesta, vaikkei tästä oikeudesta olisi määrätty asiakassopimuksessa;
- b) viittaako relevantti juridinen ennakkotapaus siihen, ettei samankaltaisilla oikeuksilla saada maksu tarkasteluhetkeen mennessä tuotetusta suoritteesta ole sitovaa juridista vaikutusta; tai
- c) onko yhteisön tavanomainen liiketoimintakäytäntö, jonka mukaan se ei pane täytäntöön oikeuttaan maksun saamiseen, johtanut siihen, että oikeus katsotaan kyseisessä oikeudellisessa ympäristössä täytäntöönpanokelvottomaksi. Huolimatta siitä, että yhteisö saattaa luopua oikeudestaan maksun saamiseen, kun kyseessä on samankaltainen sopimus, sillä olisi kuitenkin edelleen oikeus saada maksu tarkasteluhetkeen saakka, jos sen oikeus saada maksu tarkasteluhetkeen mennessä tuotetusta suoritteesta on asiakassopimuksen mukaan edelleen täytäntöönpantavissa.
- B13 Sopimuksessa määrätty maksuaikataulu ei välttämättä osoita, onko yhteisöllä täytäntöönpantavissa oleva oikeus saada maksu tarkasteluhetkeen mennessä tuotetusta suoritteesta. Vaikka sopimukseen sisältyvässä maksuaikataulussa täsmennettäisiin asiakkaan maksettavaksi tulevan vastikkeen ajoittuminen ja rahamäärä, maksuaikataulu ei välttämättä anna näyttöä yhteisön oikeudesta saada maksu tarkasteluhetkeen mennessä tuotetusta suoritteesta. Tämä johtuu siitä, että sopimuksessa voitaisiin esimerkiksi määrätä, että asiakkaalta saatu vastike on palautettava syystä, joka on jokin muu kuin yhteisön kyvyttömyys tuottaa suoritetta sopimuksessa luvutulla tavalla.

### **Koko suoritevelvoitteen täyttämisasasteen määrittämismenetelmät**

- B14 Menetelmiä, joita voidaan käyttää määrittäessä yhteisön koko ajan kuluessa täytettävän suoritevelvoitteen täyttämisasastetta kappaleiden 35–37 mukaisesti, ovat seuraavat:
- a) tuotokseen perustuvat menetelmät (ks. kappaleet B15–B17); ja
- b) panokseen perustuvat menetelmät (ks. kappaleet B18–B19).

#### *Tuotokseen perustuvat menetelmät*

- B15 Tuotokseen perustuvien menetelmien mukaan myyntituotot kirjataan perustuen siihen välittömään määritettyyn arvoon, joka tarkasteluhetkeen mennessä luovutetuista tavaroista tai palveluista syntyy asiakkaalle, suhteutettuna

jäljellä oleviin sopimuksessa luvattuihin tavaroihin tai palveluihin. Tuotokseen perustuviin menetelmiin kuuluvat esimerkiksi tarkasteluhetken mennessä tuotettua suoritetta koskevat selvitykset, saavutettujen tulosten arvioinnit taikka saavutettuihin vaiheisiin, kuluneeseen aikaan sekä valmistettuihin tai toimitettuihin yksikköihin perustuvat menettelyt. Yhteisön arvioidessa, soveltaisiko se täyttämisteensä määrittämiseen tuotokseen perustuvaa menetelmää, sen on harkittava, kuvaisiko valittu tuotos todenmukaisesti sitä, kuinka yhteisö tuottaa suoritetta edetessään kohti koko suoritevelvoitteen täyttämistä. Tuotokseen perustuva menetelmä ei kuvaisi todenmukaisesti sitä, kuinka yhteisö tuottaa suoritetta, jos valitussa tuotoksessa ei otettaisi huomioon joitakin niistä tavaroista tai palveluista, joita koskeva määräysvalta on siirtynyt asiakkaalle. Esimerkiksi sellaiset tuotokseen perustuvat menetelmät, jotka pohjautuvat valmistettuihin tai toimitettuihin yksikköihin, eivät kuvaisi todenmukaisesti sitä, kuinka yhteisö suoritevelvoitetta täyttäessään tuottaa suoritetta, jos yhteisön tuottaessa suoritetta on syntynyt raportointikauden lopussa asiakkaan määräysvallassa olevaa keskeneräistä tuotantoa tai valmiita tuotteita, jotka eivät sisälly tuotosta koskevaan lukuun.

- B16 Käytännön apukeino on, että jos yhteisöllä on oikeus saada asiakkaalta vastike rahamääränä, joka suoraan vastaa yhteisön tarkasteluhetken mennessä tuottaman suoritteen arvoa asiakkaalle (esimerkiksi palvelusopimus, jonka mukaan yhteisö laskuttaa kiinteän rahamäärän jokaisesta tunnista, jona palvelua on tuotettu), yhteisö voi tulouttaa määrän, jonka se on oikeutettu laskuttamaan.
- B17 Tuotokseen perustuvien menetelmien haittapuolena on, että täyttämisteensä määrittämiseen käytettävät tuotokset eivät ehkä ole suoraan havainnoitavissa ja niiden soveltamiseksi tarvittavat tiedot eivät ehkä ole yhteisön saatavissa ilman kohtuuttomia kustannuksia. Tämän vuoksi saatetaan tarvita panokseen perustuvaa menetelmää.

#### *Panokseen perustuvat menetelmät*

- B18 Panokseen perustuvien menetelmien mukaan myyntituotot kirjataan pohjautuen yhteisön ponnisteluihin tai panoksiin suoritevelvoitteen täyttämiseksi (esim. kulutetut voimavarat, tehdyt työtunnit, syntyneet menot, kulunut aika tai käytetyt konetunnit) suhteutettuina kyseisen suoritevelvoitteen täyttämiseksi odotettavissa oleviin kokonaispanoksiin. Jos yhteisön ponnistelut tai panokset jakautuvat tasaisesti suoritteen tuottamisajanjaksolle, yhteisön saattaa olla asianmukaista kirjata myyntituotot tasaerinä.
- B19 Panokseen perustuvien menetelmien puutteena on se, ettei yhteisön panosten ja toisaalta tavaroita ja palveluja koskevan määräysvallan asiakkaalle siirtymisen välillä välttämättä ole suoraa yhteyttä. Sen vuoksi yhteisön on jätettävä panokseen perustuvaa menetelmää soveltaessaan ulkopuolelle sellaisten panosten vaikutukset, jotka eivät kappaleessa 39 esitetyn määrittämisteensä mukaisesti kuvaa sitä, kuinka yhteisö tuottaa suoritetta siirtäessään tavaroita tai palveluja koskevaa määräysvaltaa asiakkaalle. Esimerkiksi käytettäessä panokseen perustuvaa menetelmää, joka pohjautuu menoihin, saatetaan täyttämisteensä joutua oikaisemaan seuraavissa olosuhteissa:
- a) Kun toteutunut meno ei myötävaikuta yhteisön suoritevelvoitteen täyttämisteeseen. Yhteisö ei esimerkiksi kirjaa myyntituottoja sille syntyneiden menojen perusteella, jos menot johtuvat suoritteen tuottamisesta esiintyvistä merkittävistä tehottomuuksista, joita ei ole otettu huomioon sopimuksen mukaisessa hinnassa (esim. menot, jotka johtuvat suoritevelvoitetta täytettäessä syntyneestä odottamattoman suuresta ainehävikistä taikka ylimääräisestä työsuorituksesta tai muiden voimavarojen käytöstä).
  - b) Kun toteutunut meno ei ole suhteessa yhteisön suoritevelvoitteen täyttämisteeseen. Tällaisissa olosuhteissa yhteisön suoritteen tuottamista saatetaan kuvata parhaiten tarkistamalla panokseen perustuvaa menetelmää siten, että myyntituottoja kirjataan vain syntyneen menon määrään asti. Yhteisön suoritteen tuottamista saatettaisiin kuvata todenmukaisesti esimerkiksi kirjaamalla myyntituottoina rahamäärä, joka vastaa suoritevelvoitteen täyttämiseen käytetyn tavarankäytön hankintamenoa, jos yhteisö sopimuksen syntymisajankohtana odottaa kaikkien seuraavien ehtojen täyttyvän:
    - i) tavara ei ole erotettavissa;
    - ii) asiakkaan odotetaan saavan tavaraa koskevan määräysvallan merkittävästi aiemmin kuin se vastaanottaa tavaraan liittyvät palvelut;
    - iii) luovutetun tavarankäytön hankintameno on merkittävä suhteutettuna koko suoritevelvoitteen täyttämisteensä odotettavissa oleviin kokonaismenoihin; ja
    - iv) yhteisö hankkii tavarankäytön kolmannelta osapuolelta eikä osallistu merkittävästi tavarankäytön suunnitteluun ja valmistamiseen (mutta yhteisö toimii päämiehenä kappaleiden B34–B38) mukaisesti).

**Myynti, johon liittyy palautusoikeus**

- B20 Joissakin sopimuksissa yhteisö siirtää tuotetta koskevan määräysvallan asiakkaalle ja samalla myöntää asiakkaalle oikeuden palauttaa tuote eri syistä (kuten tyytymättömyys tuotteeseen) ja saada mikä tahansa yhdistelmä seuraavista:
- a) maksetun vastikkeen palautus kokonaan tai osittain;
  - b) hyvitys, joka voidaan hyödyntää asiakkaalla yhteisölle olevia tai tulevia velkoja vastaan; ja
  - c) vaihto toiseen tuotteeseen.
- B21 Käsitellessään kirjanpidossa sellaisten tuotteiden luovuttamista, joihin liittyy palautusoikeus (ja joidenkin sellaisten palvelujen tuottamista, joihin liittyy mahdollisuus maksun palauttamiseen), yhteisön on kirjattava kaikki seuraavat erät:
- a) myyntituotot luovutetuista tuotteista sen vastikemäärän suuruisina, johon yhteisö odottaa olevansa oikeutettu (tuotteista, jotka odotetaan palautettavan, ei siis kirjattaisi myyntituottoja);
  - b) takaisinmaksuvelka; ja
  - c) omaisuuserä (ja vastaava oikaisu myyjä suoritteita vastaaviin kuluihin), joka koskee yhteisön oikeutta saada tuotteet takaisin asiakkaalta, kun takaisinmaksuvelka suoritetaan.
- B22 Yhteisön antamaa lupausta siitä, että se on valmis hyväksymään palautettavan tuotteen palautusajan kuluessa, ei pidä käsitellä kirjanpidossa suoritevelvoitteena takaisinmaksuvelvoitteen lisäksi.
- B23 Yhteisön on sovellettava kappaleisiin 47–72 sisältyviä vaatimuksia (mukaan lukien kappaleisiin 56–58 sisältyvät vaatimukset muuttuvaa vastiketta koskevien arvioiden rajoittamisesta) määrittääkseen vastikemäärän, johon se odottaa olevansa oikeutettu (ts. pois lukien tuotteet, jotka odotetaan palautettavan). Yhteisön ei pidä tulouttaa saatuja (tai saatavia) rahamääriä, joihin se ei odota olevansa oikeutettu, luovuttaessaan tuotteita asiakkaille, vaan nämä saadut (tai saatavat) rahamäärät on kirjattava takaisinmaksuvelaksi. Myöhemmin yhteisön on jokaisen raportointikauden lopussa päivitettävä arvionsa rahamääristä, joihin se odottaa olevansa oikeutettu luovutettuja tuotteita vastaan, ja tehtävä vastaava muutos transaktiohintaan ja näin ollen myyntituottoina kirjattuun määrään.
- B24 Yhteisön on päivitettävä takaisinmaksuvelan määrä jokaisen raportointikauden lopussa takaisin maksettavia määriä koskevilla odotuksilla tapahtuneiden muutosten huomioon ottamiseksi. Yhteisön on kirjattava vastaavat oikaisut myyntituotoksi (tai myyntituoton vähennykseksi).
- B25 Omaisuuserä, joka kirjataan yhteisön oikeudesta saada takaisinmaksuvelan suorittamisen yhteydessä tuotteet takaisin asiakkaalta, on alun perin arvostettava perustuen tuotteen (esim. vaihto-omaisuuden) aiempaan kirjanpitoarvoon vähennettynä odotetuilla tuotteiden takaisinmaksuvelasta aiheutuvilla menoilla (mukaan lukien mahdolliset vähennykset palautettujen tuotteiden arvossa yhteisölle). Jokaisen raportointikauden lopussa yhteisön on päivitettävä kyseinen omaisuuserä ottaakseen huomioon muutokset palautettavia tuotteita koskevilla odotuksilla. Yhteisön on esitettävä omaisuuserä erillään takaisinmaksuvelasta.
- B26 Sitä, että asiakkaat vaihtavat yhden tuotteen toiseen samantyyppiseen, -laatuiseen, -kuntoiseen ja -hintaan tuotteeseen (esim. väri tai koko vaihdetaan toiseen väriin tai kokoon), ei katsota palautukseksi tätä standardia sovellettaessa.
- B27 Sopimukset, joiden mukaan asiakas voi palauttaa viallisen tuotteen ja saada tilalle toimivan tuotteen, on arvioitava kappaleisiin B28–B33 sisältyvän ohjeistuksen mukaisesti.

**Takuut**

- B28 On tavallista, että yhteisö antaa (sopimuksen, lain tai yhteisön tavanomaisten liiketoimintakäytäntöjen mukaisesti) tuotteen (olipa se tavara tai palvelu) myynnin yhteydessä takuun. Takuun luonne voi vaihdella merkittävästi toimialoittain ja sopimuksittain. Joillakin takuilla asiakkaalle annetaan varmennus siitä, että tuote toimii osapuolten tarkoittamalla tavalla, koska se on sovittujen vaatimusten mukainen. Toisilla takuilla asiakkaalle annetaan palvelua sen lisäksi, että asiakas saa varmennuksen siitä, että tuote on sovittujen vaatimusten mukainen.

- B29 Jos asiakkaalla on optio erillisen takuun ostamiseen (esim. koska takuu hinnoitellaan ja siitä neuvotellaan erikseen), takuu on erotettavissa oleva palvelu, koska yhteisö lupaa tuottaa palvelun asiakkaalle sen tuotteen lisäksi, jolla on sopimuksessa kuvattu toimivuus. Näissä olosuhteissa yhteisön on käsiteltävä luvattu takuu suoriteveloitteena kappaleiden 22–30 mukaisesti ja kohdistettava osa transaktiohinnasta tälle suoriteveloitteelle kappaleiden 73–86 mukaisesti.
- B30 Jos asiakkaalla ei ole optiota erillisen takuun ostamiseen, yhteisön on käsiteltävä takuu kirjanpidossa IAS 37:n *Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat* mukaisesti, paitsi jos luvattu takuu tai sen osa on palvelua, joka annetaan asiakkaalle sen lisäksi, että asiakas saa varmennuksen siitä, että tuote on sovittujen vaatimusten mukainen.
- B31 Arvioitaessa, onko takuu palvelua, joka annetaan asiakkaalle sen lisäksi, että asiakas saa varmennuksen siitä, että tuote on sovittujen vaatimusten mukainen, yhteisön on harkittava sellaisia tekijöitä kuin:
- Vaaditaanko takuuta laissa – jos takuun antamista vaaditaan laissa, kyseisen lain olemassaolo viittaa siihen, ettei luvattu takuu ole suoriteveloite, koska tällaisten vaatimusten tarkoituksena on yleensä suojata asiakkaita viallisten tuotteiden ostamiseen liittyvältä riskiltä.
  - Takuun kattaman ajanjakson pituus – mitä pidemmän ajan takuu kattaa, sitä todennäköisempää on, että luvattu takuu on suoriteveloite, koska on todennäköisempää, että sen perusteella annetaan palvelua sen lisäksi, että asiakas saa varmennuksen siitä, että tuote on sovittujen vaatimusten mukainen.
  - Niiden tehtävien luonne, jotka yhteisö lupaa suorittaa – jos yhteisön on suoritettava tietyt tehtävät antaakseen varmennuksen siitä, että tuote on sovittujen vaatimusten mukainen (esim. viallisen tuotteen maksuton palautus), niin nämä tehtävät eivät todennäköisesti synnytä suoriteveloitetta.
- B32 Jos takuu tai sen osa on palvelua, joka annetaan asiakkaalle sen lisäksi, että tämä saa varmennuksen siitä, että tuote on sovittujen vaatimusten mukainen, luvattu palvelu on suoriteveloite. Sen vuoksi yhteisön on kohdistettava transaktiohintaa tuotteelle ja palvelulle. Jos yhteisö lupaa sekä varmennustyyppisen takuun että palvelutyyppisen takuun mutta ei pysty kohtuudella käsittelemään niitä kirjanpidossa erikseen, sen on käsiteltävä molemmat takuut yhdessä yhtenä suoriteveloitteena.
- B33 Laki, joka vaatii yhteisöä maksamaan korvauksen, jos sen tuotteet aiheuttavat haittaa tai vahinkoa, ei synnytä suoriteveloitetta. Esimerkiksi valmistaja saattaisi myydä tuotteita maassa tai oikeudenkäyttöalueella, jolla se on lain mukaan vastuussa mahdollisista vahingoista (esim. henkilökohtaiseen omaisuuteen kohdistuvista), jotka voisivat aiheutua kuluttajan käyttäessä tuotetta sille aiottuun tarkoitukseen. Vastaavasti yhteisön lupaus korvata asiakkaalle sellaisista kanteista aiheutuvat vahingot, joiden mukaan yhteisön tuotteet olisivat rikkoneet patenttia, tekijänoikeutta, tavaramerkkiä tai muuta vastaavaa, eivät synnytä suoriteveloitetta. Yhteisön on käsiteltävä tällaiset velvoitteet kirjanpidossa IAS 37:n mukaisesti.

### **Päämies vs. agentti**

- B34 Silloin kun toinen osapuoli osallistuu tavaroiden tai palvelujen toimittamiseen asiakkaalle, yhteisön on ratkaistava, onko sen antama lupaus luonteeltaan suoriteveloite, joka koskee tiettyjen tavaroiden tai palvelujen toimittamista itse (ts. yhteisö on päämiehenä), vai suoriteveloite, joka koskee toisen osapuolen järjestämistä toimittamaan kyseiset tavarat tai palvelut (ts. yhteisö on agenttina).
- B35 Yhteisö on päämies, jos sillä on määräysvalta luvattuun tavaraan tai palveluun, ennen kuin se luovuttaa tuotteen tai palvelun asiakkaalle. Yhteisö ei välttämättä toimi päämiehenä, jos se saa laillisen omistusoikeuden tuotteeseen vain hetkellisesti, ennen kuin laillinen omistusoikeus siirtyy asiakkaalle. Yhteisö, joka on sopimuksessa päämiehenä, voi täyttää suoriteveloitteen itse, tai se voi antaa toiselle osapuolelle (esim. alihankkijalle) toimeksiannon koko suoriteveloitteen tai sen osan täyttämistä yhteisön puolesta. Kun päämiehenä oleva yhteisö täyttää suoriteveloitteen, se kirjaa myyntituloiksi sen bruttovastikemäärän, johon se odottaa olevansa oikeutettu luovutettuja tavaroita tai palveluja vastaan.

- B36 Yhteisö on agentti, jos sen suoritevelvoitteena on järjestää toinen osapuoli toimittamaan tavaroita tai palveluja. Kun agenttina oleva yhteisö täyttää suoritevelvoitteen, se kirjaa myyntituotoiksi palkkion tai provision, johon se odottaa olevansa oikeutettu sitä vastaan, että se järjestää toisen osapuolen toimittamaan tavaroita tai palveluja. Yhteisön saama palkkio tai provisio saattaa olla nettovastikemäärä, jonka yhteisö pitää itsellään maksettuaan toiselle osapuolelle vastikkeen, joka on saatu kyseisen osapuolen toimittamia tavaroita tai palveluja vastaan.
- B37 Seikkoja, jotka viittaavat siihen, että yhteisö on agentti (eikä sillä näin ollen ole määräysvaltaa tavaraan tai palveluun ennen kuin se toimitetaan asiakkaalle) ovat seuraavat:
- toisella osapuolella on päävastuu sopimuksen täyttämisestä;
  - yhteisöllä ei ole vaihto-omaisuuteen liittyvää riskiä ennen sitä eikä sen jälkeen, kun asiakas on tilannut tavarat, toimituksen aikana eikä palautuksen yhteydessä;
  - yhteisöllä ei ole harkintavaltaa toisen osapuolen tavaroiden tai palvelujen hintojen määrittämisessä, ja näin ollen hyöty, jonka yhteisö voi saada näistä tavaroista tai palveluista, on rajoitettu;
  - yhteisön saama vastike on muodoltaan provisio; ja
  - yhteisö ei altistu luottoriskille asiakkaalta toisen osapuolen tavaroita tai palveluja vastaan saatavana olevan rahamäärän osalta.
- B38 Jos toinen yhteisö ottaa vastuulleen sopimuksen sisältyvät yhteisön suoritevelvoitteet ja sen sopimukseen perustuvat oikeudet siten, ettei yhteisö enää ole velvollinen täyttämään suoritevelvoitetta, joka koskee luvattujen tavaroiden tai palvelujen luovuttamista asiakkaalle (ts. yhteisö ei enää toimi päämiehenä), yhteisön ei tule kirjata myyntituottoja kyseisestä suoritevelvoitteesta. Sen sijaan yhteisön on arvioitava, kirjaako se myyntituottoja sellaisen suoritevelvoitteen täyttämistä, joka koskee sopimuksen saamista toiselle osapuolelle (ts. toimiiko yhteisö agenttina).

#### **Asiakkaiden optiot lisätavaroihin tai -palveluihin**

- B39 Asiakkaiden optiot lisätavaroiden tai -palvelujen hankkimiseen veloitusetta tai alennettuun hintaan esiintyvät monissa muodoissa, joita ovat esimerkiksi myyntikannustimet, etupisteet (tai bonuspisteet), sopimuksen uudistamisoptiot tai muut tulevaisuudessa hankittavia tavaroita tai palveluja koskevat alennukset.
- B40 Jos yhteisö myöntää sopimuksessa asiakkaalle option lisätavaroiden tai -palvelujen hankkimiseen, optio synnyttää sopimukseen suoritevelvoitteen vain, jos se luo asiakkaalle merkityksellisen oikeuden, jota tämä ei saisi tekemättä kyseistä sopimusta (esimerkiksi alennus, joka on suurempi kuin kyseiselle asiakasluokalle kyseisistä tavaroista tai palveluista kyseisellä maantieteellisillä alueilla tai kyseisillä markkinoilla tyypillisesti myönnettävä alennus). Jos optio luo asiakkaalle merkityksellisen oikeuden, asiakas tosiasiaa maksaa tulevista tavaroista tai palveluista yhteisölle etukäteen, ja yhteisö kirjaa myyntituotot, kun nämä tavarat tai palvelut luovutetaan tulevaisuudessa tai kun option voimassaoloaika päättyy.
- B41 Jos asiakkaalla on optio lisätavaran tai -palvelun hankkimiseen hinnalla, joka kuvastaisi kyseisen tavarain tai palvelun erillismyyntihintaa, kyseinen optio ei luo asiakkaalle merkityksellistä oikeutta, vaikka optio voitaisiin toteuttaa vain tekemällä aiempi sopimus. Näissä tapauksissa yhteisö on tehnyt tarjouksen, joka sen on käsiteltävä kirjanpidossa tämän standardin mukaisesti vasta, kun asiakas toteuttaa lisätavaroiden tai -palvelujen ostamista koskevan option.
- B42 Kappaleessa 74 vaaditaan yhteisöä kohdistamaan transaktiohintaa suoritevelvoitteille suhteellisten erillismyyntihintojen perusteella. Jos erillismyyntihinta asiakkaan optiolle lisätavaroiden tai -palvelujen hankkimiseen ei ole suoraan havainnoitavissa, yhteisön on arvioitava se. Tämän arvion on kuvastettava alennusta, jonka asiakas saisi toteuttaessaan option, oikaistuna molemmilla seuraavilla:
- alennus, jonka asiakas voisi saada toteuttamatta optiota; ja
  - option toteuttamisen todennäköisyys.

- B43 Jos asiakkaalla on merkityksellinen oikeus tavaroiden tai palvelujen hankkimiseen tulevaisuudessa ja kyseiset tavarat tai palvelut ovat samankaltaisia kuin alkuperäiset sopimuksessa tarkoitetut tavarat tai palvelut ja ne toimitetaan alkuperäisen sopimuksen ehtojen mukaisesti, niin yhteisö voi käytännöllisenä vaihtoehtona option erillismyynnihinnan arvioimiselle kohdistaa transaktiohinnan kyseisille tavaroille tai palveluille perustuen niihin tavaroihin tai palveluihin, jotka odotetaan toimitettavan, ja vastaavaan odotettavissa olevaan vastikkeeseen. Tämentyypiset optiot ovat tyyppillisesti sopimuksen uudistamisia.

#### **Asiakkaiden käyttämättömät oikeudet**

- B44 Kappaleen 106 mukaisesti yhteisön on, kun se saa asiakkaalta ennakkomaksun, kirjattava ennakkomaksun määräinen sopimukseen perustuva velka suoritevelvoitteesta, joka koskee tulevaisuudessa tapahtuvaa tavaroiden tai palvelujen luovuttamista tai olemista valmiudessa luovuttamaan tavaroita tai palveluja tulevaisuudessa. Yhteisön on kirjattava tämä sopimukseen perustuva velka pois taseesta (ja kirjattava myyntituotot), kun se luovuttaa kyseiset tavarat tai palvelut ja näin täyttää suoritevelvoitensa.
- B45 Asiakkaan yhteisölle suorittama ennakkomaksu, jota ei ole palautettava, tuottaa asiakkaalle oikeuden saada tavara tai palvelu tulevaisuudessa (ja velvoittaa yhteisön olemaan valmiudessa luovuttamaan tavarain tai palvelun). Asiakkaat eivät kuitenkaan mahdollisesti käytä kaikkia sopimukseen perustuvia oikeuksiaan. Tällaisista oikeuksien käyttämättä jättämisistä käytetään usein nimitystä oikeudesta luopuminen (*breakage*).
- B46 Jos yhteisö odottaa olevansa oikeutettu oikeuksien käyttämättä jättämiseen perustuvaan rahamäärään sopimukseen perustuvaan velkaan liittyen, sen on kirjattava odotettavissa oleva oikeuksien käyttämättä jättämiseen perustuva rahamäärä myyntituotoiksi suhteutettuna tapaan, jolla asiakas käyttää oikeuksiaan. Jos yhteisö ei odota olevansa oikeutettu oikeuksien käyttämättä jättämiseen perustuvaan rahamäärään, sen on kirjattava odotettavissa oleva oikeuksien käyttämättä jättämiseen perustuva rahamäärä myyntituotoiksi silloin, kun käy erittäin epätodennäköiseksi, että asiakas käyttäisi jäljellä olevat oikeutensa. Sen määrittämiseksi, odottaako yhteisö olevansa oikeutettu oikeuksien käyttämättä jättämiseen perustuvaan rahamäärään, sen on otettava huomioon kappaleisiin 56–58 sisältyvät vaatimukset muuttuvaa vastiketta koskevien arvioiden rajoittamisesta.
- B47 Yhteisön on kirjattava velaksi (ei siis myyntituotoksi) saamansa vastike, joka kohdistuu asiakkaan käyttämättömiin oikeuksiin, joista yhteisön täytyy suorittaa maksu toiselle osapuolelle, esimerkiksi julkisen vallan yhteisölle lunastamatonta omaisuutta koskevien sovellettavien lakien (*unclaimed property laws*) mukaisesti.

#### **Ei-palautettavat etukäteismaksut (ja jotkin niihin liittyvät menot)**

- B48 Joissakin sopimuksissa määrätään, että yhteisö veloittaa asiakkaalta sopimuksen syntymisajankohtana tai lähellä sitä etukäteismaksun, jota ei palauteta. Esimerkkejä ovat liikuntakeskuksen jäsenyys sopimukseen sisältyvät liittymismaksut, telekommunikaatiosopimukseen sisältyvät aktivointimaksut, joihinkin palvelusopimukseen sisältyvät järjestelymaksut sekä joihinkin toimitussopimukseen sisältyvät aloitusmaksut.
- B49 Tällaisiin sopimukseen sisältyvien suoritevelvoitteiden yksilöimiseksi yhteisön on arvioitava, liittyykö maksu luvutun tavarain tai palvelun luovuttamiseen. Monissa tapauksissa, vaikka ei-palautettava etukäteismaksu liittyy toimenpiteeseen, joka yhteisön täytyy suorittaa sopimuksen syntymisajankohtana tai lähellä sitä sopimuksen täyttämiseksi, kyseinen toimenpide ei johda luvutun tavarain tai palvelun luovuttamiseen asiakkaalle (ks. kappale 25). Sen sijaan etukäteismaksu on ennakkomaksua tulevasta tavaroista tai palveluista, ja sen vuoksi se tuloutetaan silloin, kun nämä tavarat tai palvelut toimitetaan tulevaisuudessa. Tulouttamisajanjakso on alkuperäistä sopimusajanjaksoa pidempi, jos yhteisö antaa asiakkaalle option sopimukseen uudistamiseen ja optio tuottaa asiakkaalle kappaleessa B40 kuvatun merkityksellisen oikeuden.
- B50 Jos ei-palautettava etukäteismaksu liittyy tavarain tai palveluun, yhteisön on arvioitava kappaleiden 22–30 mukaisesti, käsitelläänkö tavaraa tai palvelua kirjanpidossa erillisenä suoritevelvoitteena.
- B51 Yhteisö voi veloittaa ei-palautettavan maksun osittain korvaukseksi menoista, jotka aiheutuvat sopimukseen liittyvistä järjestelyistä (tai muista kappaleessa 25 kuvatuista hallinnollisista tehtävistä). Jos näillä järjestelytoimenpiteillä ei täydetä suoritevelvoitetta, yhteisön ei pidä ottaa näitä toimenpiteitä (ja niihin liittyviä menoja) huomioon määrittäessään täyttämistä kappaleen B19 mukaisesti. Tämä johtuu siitä, että järjestelytoimenpiteistä aiheutuvat menot eivät kuvaa palvelujen luovuttamista asiakkaalle. Yhteisön on arvioitava, ovatko sopimukseen liittyvistä järjestelyistä aiheutuneet menot johtaneet sellaisen omaisuserän syntymiseen, joka on kirjattava kappaleen 95 mukaisesti.

**Lisensointi**

- B52 Lisenssi todentaa asiakkaan oikeudet yhteisön henkiseen omaisuuteen. Henkistä omaisuutta koskevat lisenssit voivat koskea mitä tahansa seuraavista näihin kuitenkin rajoittumatta:
- ohjelmistot ja teknologia;
  - elokuvat, musiikki ja muut median ja viihteen muodot;
  - franchising-oikeudet; ja
  - patentit, tavaramerkit ja tekijänoikeudet.
- B53 Sen lisäksi, että yhteisö lupaa myöntää asiakkaalle lisenssin, se saattaa myös luvata luovuttaa muita tuotteita tai palveluja asiakkaalle. Nämä lupaukset saatetaan eksplisiittisesti mainita sopimuksessa, tai niiden voidaan katsoa syntyneen yhteisön tavanomaisten liiketoimintakäytäntöjen, julkaistujen toimintaperiaatteiden tai nimenomaisten ilmoitusten perusteella (ks. kappale 24). Samoin kuin muuntyyppisten sopimusten kyseessä ollessa, kun asiakassopimus sisältää lupauksen lisenssin myöntämisestä muiden luvattujen tavaroiden tai palvelujen lisäksi, yhteisö soveltaa kappaleita 22–30 jokaisen sopimukseen sisältyvän suoritevelvoitteen yksilöimiseksi.
- B54 Jos lupaus lisenssin myöntämisestä ei ole erotettavissa muista sopimuksessa luvatuista tavaroista ja palveluista kappaleiden 26–30 mukaisesti, yhteisön on käsiteltävä lupaus lisenssin myöntämisestä ja kyseiset muut luvattavat tavarat ja palvelut yhdessä yhtenä suoritevelvoitteena. Seuraavat ovat esimerkkejä lisensseistä, jotka eivät ole erotettavissa muista sopimuksessa luvatuista tavaroista tai palveluista:
- lisenssi, joka muodostaa osan aineellisesta hyödykkeestä ja joka on olennainen tavaran toimivuuden kannalta; ja
  - lisenssi, josta asiakas voi hyötyä vain siihen liittyvän palvelun yhteydessä (kuten yhteisön tuottama online-palvelu, jonka sisältöön asiakas saa pääsyn, kun hänelle myönnetään siihen lisenssi).
- B55 Jos lisenssi ei ole erotettavissa, yhteisön on sovellettava kappaleita 31–38 sen ratkaisemiseksi, onko suoritevelvoite (joka sisältää luvattun lisenssin) ajan kuluessa vai yhtenä ajankohtana täytettävä suoritevelvoite.
- B56 Jos lupaus lisenssin myöntämisestä on erotettavissa muista sopimuksessa luvatuista tavaroista tai palveluista ja sen vuoksi on erillinen suoritevelvoite, yhteisön on ratkaistava, siirtyykö lisenssi asiakkaalle yhtenä ajankohtana vai ajan kuluessa. Tätä ratkaisua tehdessään yhteisön on harkittava, onko yhteisön lupaus lisenssin myöntämiseksi asiakkaalle luonteeltaan sellainen, että asiakkaalle annetaan joko:
- oikeus päästä yhteisön henkiseen omaisuuteen sellaisena kuin se on koko lisenssin kattamana ajanjaksona; tai
  - oikeus käyttää yhteisön henkistä omaisuutta sellaisena kuin se on lisenssin myöntämisajankohtana.

*Yhteisön antaman lupauksen luonteen määrittäminen*

- B57 Ratkaistakseen, tuottaako yhteisön lupaus lisenssin myöntämisestä asiakkaalle pääsyn yhteisön henkiseen omaisuuteen vai käyttöoikeuden siihen, yhteisön on harkittava, pystyykö asiakas ohjaamaan lisenssin käyttöä ja saamaan sen jäljellä olevan hyödyn kaikilta olennaisilta osin lisenssin antamisajankohtana. Asiakas ei pysty ohjaamaan lisenssin käyttöä ja saamaan sen jäljellä olevaa hyötyä kaikilta olennaisilta osin lisenssin myöntämisajankohtana, jos henkinen omaisuus, johon asiakkaalla on oikeuksia, muuttuu lisenssin voimassaoloaikana. Henkinen omaisuus muuttuu (ja siten vaikuttaa yhteisön arvioon siitä, milloin asiakkaalla on määräysvalta lisenssiin), kun yhteisö on edelleen tekemisissä henkisen omaisuutensa kanssa ja suorittaa toimenpiteitä, jotka merkittävästi vaikuttavat henkiseen omaisuuteen, johon asiakkaalla on oikeuksia. Näissä tapauksissa lisenssi antaa asiakkaalle pääsyn yhteisön henkiseen omaisuuteen (ks. kappale B58). Toisaalta asiakas pystyy ohjaamaan lisenssin käyttöä ja saamaan lisenssin jäljellä olevan hyödyn kaikilta olennaisilta osin lisenssin myöntämisajankohtana, jos henkinen omaisuus, johon asiakkaalla on oikeuksia, pysyy muuttumattomana (ks. kappale B61). Näissä tapauksissa yhteisön toimenpiteet muuttavat vain sen omaa omaisuuserää (ts. taustalla olevaa henkistä omaisuutta), mikä voi vaikuttaa yhteisön kykyyn tarjota lisenssejä tulevaisuudessa; nämä toimenpiteet eivät kuitenkaan vaikuttaisi sen määrittämiseen, mitä lisenssi tuottaa tai mihin asiakkaalla on määräysvalta.



- B58 Yhteisön lupaus lisenssin myöntämisestä on luonteeltaan lupaus pääsystä yhteisön henkiseen omaisuuteen, jos kaikki seuraavat kriteerit täyttyvät:
- sopimus edellyttää tai asiakas kohtuudella odottaa yhteisön suorittavan toimenpiteitä, jotka merkittävästi vaikuttavat siihen henkiseen omaisuuteen, johon asiakkaalla on oikeuksia (ks. kappale B59);
  - lisenssin tuottamat oikeudet altistavat asiakkaan välittömästi kappaleessa B58(a) yksilöityjen yhteisön toimenpiteiden positiivisille ja negatiivisille vaikutuksille; ja
  - nämä toimenpiteet eivät johda tavarain tai palvelun luovuttamiseen asiakkaalle sitä mukaa kuin toimenpiteet toteutuvat (ks. kappale 25).
- B59 Tekijöihin, jotka saattavat viitata siihen, että asiakas voisi kohtuudella odottaa yhteisön suorittavan toimenpiteitä, jotka merkittävästi vaikuttavat henkiseen omaisuuteen, kuuluvat yhteisön tavanomaiset liiketoimintakäytännöt, julkaistut toimintaperiaatteet tai nimenomaiset ilmoitukset. Vaikka se ei olekaan ratkaisevaa, yhteisön ja asiakkaan yhteinen taloudellinen intressi (esim. myyntiin perustuva rojaltili) liittyen henkiseen omaisuuteen, johon asiakkaalla on oikeuksia, saattaa myös viitata siihen, että asiakas voisi kohtuudella odottaa yhteisön suorittavan tällaisia toimenpiteitä.
- B60 Jos kappaleessa B58 esitetyt kriteerit täyttyvät, yhteisön on käsiteltävä lisenssin myöntämistä koskeva lupaus ajan kuluessa täytettävänä suoriteveloitteena, koska asiakas samanaikaisesti saa ja kuluttaa hyödyn yhteisön tuottamasta suoritteesta, joka on pääsyn antamista sen henkiseen omaisuuteen, sitä mukaa kuin suoritetta tuotetaan (ks. kappale 35(a)). Yhteisön on sovellettava kappaleita 39–45 valitakseen asianmukaisen menetelmän, jolla se määrittää koko kyseisen pääsyn antamista koskevan suoriteveloitteen täyttämisasteen.
- B61 Jos kappaleessa B58 esitetyt kriteerit eivät täyty, yhteisön lupaus on luonteeltaan oikeuden myöntämistä yhteisön henkisen omaisuuden käyttöön sellaisena kuin se on (muodoltaan ja toimivuudeltaan) ajankohtana, jona lisenssi myönnetään asiakkaalle. Tämä tarkoittaa, että asiakas pystyy ohjaamaan lisenssin käyttöä ja saamaan lisenssin jäljellä olevan hyödyn kaikilta olennaisilta osin ajankohtana, jona lisenssi siirretään. Yhteisön on käsiteltävä henkisen omaisuutensa käyttöoikeuden myöntämistä koskeva lupaus kirjanpidossa yhtenä ajankohtana täytettävänä suoriteveloitteena. Yhteisön on sovellettava kappaleita 38 sen ajankohdan määrittämiseen, jona lisenssi siirtyy asiakkaalle. Myyntituottoja ei kuitenkaan voida kirjata lisenssistä, joka tuottaa oikeuden käyttää yhteisön henkistä omaisuutta, ennen sen ajanjakson alkua, jona asiakas pystyy käyttämään lisenssiä ja hyötymään siitä. Esimerkiksi jos ohjelmiston lisenssikausi alkaa ennen kuin yhteisö toimittaa asiakkaalle (tai muutoin asettaa sen saataville) tunnuksen, joka mahdollistaa asiakkaalle ohjelmiston käytön välittömästi, yhteisö ei kirjaa myyntituottoja ennen kuin tämä tunnus on toimitettu (tai muutoin asetettu saataville).
- B62 Yhteisön ei pidä ottaa huomioon seuraavia tekijöitä määrittäessään sitä, antaako lisenssi pääsyn yhteisön henkiseen omaisuuteen vai oikeuden käyttää yhteisön henkistä omaisuutta.
- Aikaa, maantieteellistä aluetta tai käyttöä koskevat rajoitukset – nämä rajoitukset määrittelevät luvun lisenssin ominaisuuksia sen sijaan että ne määrittäisivät, täyttääkö yhteisö suoriteveloitteen yhtenä ajankohtana vai ajan kuluessa.
  - Yhteisön antamat takuut siitä, että sillä on pätevä patentti henkiseen omaisuuteen ja että se puolustaa tätä patenttia oikeudetonta käyttöä vastaan – patenttioikeuden puolustamista koskeva lupaus ei ole suoriteveloitte, koska patentin puolustaminen suojaaa yhteisön henkiseen omaisuuteen perustuvia omaisuuseriä ja antaa asiakkaalle varmuuden siitä, että siirretty lisenssi täyttää sopimuksessa luvut vaatimukset.

*Myyntiin tai käyttöön perustuvat rojaltilit*

- B63 Kappaleisiin 56–59 sisältyvistä vaatimuksista huolimatta yhteisön on tuloutettava henkistä omaisuutta koskevasta lisenssistä luvattu myyntiin tai käyttöön perustuva rojaltili vasta, kun (tai sitä mukaa kuin) myöhempi seuraavista tapahtumista toteutuu:
- myöhemmin tapahtuva myynti tai käyttö toteutuu; ja
  - suoriteveloitte, jolle myyntiin tai käyttöön perustuva rojaltili on osaksi tai kokonaan kohdistettu, on täytetty (tai osittain täytetty).

**Takaisinostosopimukset**

- B64 Takaisinostosopimus on sopimus, jonka mukaan yhteisö myy omaisuuserän ja lupaa ostaa sen takaisin tai sillä on siihen takaisinosto-optio (joko saman tai toisen sopimuksen perusteella). Takaisin ostettava omaisuuserä voi olla se omaisuuserä, joka alun perin myytiin asiakkaalle, omaisuuserä, joka on olennaisilta osin sama kuin kyseinen omaisuuserä, tai muu omaisuuserä, josta alun perin myyty omaisuuserä muodostaa osan.
- B65 Takaisinostosopimuksia on yleensä kolmen muotoisia:
- yhteisön velvollisuus ostaa omaisuuserä takaisin (termiini);
  - yhteisön oikeus ostaa omaisuuserä takaisin (osto-optio); ja
  - yhteisön velvollisuus ostaa omaisuuserä takaisin asiakkaan sitä pyytäessä (asiakkaan myyntioptio).

*Termiini tai osto-optio*

- B66 Jos yhteisö on velvollinen tai oikeutettu ostamaan omaisuuserän takaisin (termiini tai osto-optio), asiakas ei saa määräysvaltaa omaisuuserään, koska sitä rajoitetaan ohjaamasta omaisuuserän käyttöä ja saamasta sen jäljellä olevaa hyötyä kaikilta olennaisilta osin, vaikka omaisuuserä saattaa olla fyysisesti asiakkaan hallussa. Tämän vuoksi yhteisön on käsiteltävä sopimus kirjanpidossa jompanakumpana seuraavista:
- vuokrasopimuksena IAS 17:n *Vuokrasopimukset* mukaisesti, jos yhteisö voi tai sen täytyy ostaa omaisuuserä takaisin rahamäärällä, joka on pienempi kuin omaisuuserän alkuperäinen myyntihinta; tai
  - rahoitusjärjestelynä kappaleen B68 mukaisesti, jos yhteisö voi tai sen täytyy ostaa omaisuuserä takaisin rahamäärään, joka on yhtä suuri tai suurempi kuin omaisuuserän alkuperäinen myyntihinta.
- B67 Takaisinostohintaa ja myyntihintaa verratessaan yhteisön on otettava huomioon rahan aika-arvo.
- B68 Jos takaisinostosopimus on rahoitusjärjestely, yhteisön on edelleen merkittävä omaisuuserä taseeseen ja lisäksi kirjattava asiakkaalta mahdollisesti saatu vastike rahoitusvelaksi. Yhteisön on kirjattava asiakkaalta saadun vastikemäärän ja asiakkaalle maksettavan vastikemäärän välinen erotus koroksi ja soveltuviissa tapauksissa järjestelyistä tai hallussapidossa aiheutuviksi menoiksi (esim. vakuutus).
- B69 Jos optio raukeaa käyttämättömänä, yhteisön on kirjattava velka pois taseesta ja kirjattava myyntituotto.

*Asiakkaan myyntioptio*

- B70 Jos yhteisö on velvollinen ostamaan omaisuuserän takaisin asiakkaan sitä pyytäessä (asiakkaan myyntioptio) hintaan, joka on alempi kuin omaisuuserän alkuperäinen myyntihinta, yhteisön on harkittava sopimuksen syntymisajankohtana, onko asiakkaalla merkittävä taloudellinen kannustin tämän oikeuden käyttämiseen. Kun asiakas käyttää tämän oikeuden, siitä seuraa, että asiakas tosiasiallisesti maksaa yhteisölle vastiketta oikeudesta käyttää tiettyä omaisuuserää tietynä ajanjaksona. Tämän vuoksi yhteisön on käsiteltävä sopimus IAS 17:n mukaisesti vuokrasopimuksena, jos asiakkaalla on merkittävä kannustin oikeuden käyttämiseen.
- B71 Sen ratkaisemiseksi, onko asiakkaalla merkittävä taloudellinen kannustin oikeutensa käyttämiseen, yhteisön on otettava huomioon erilaisia tekijöitä, kuten takaisinostohinnan suhde omaisuuserän odotettavissa olevaan takaisinostopäivän markkina-arvoon sekä oikeuden voimassaolon päättymiseen jäljellä oleva aika. Esimerkiksi jos takaisinostohinnan odotetaan olevan merkittävästi suurempi kuin omaisuuserän markkina-arvo, tämä voi viitata siihen, että asiakkaalla on merkittävä taloudellinen kannustin myyntioption käyttämiseen.
- B72 Jos asiakkaalla ei ole merkittävää taloudellista kannustinta oikeutensa käyttämiseen hinnalla, joka on alempi kuin omaisuuserän alkuperäinen myyntihinta, yhteisön on käsiteltävä sopimus kirjanpidossa ikään kuin kyseessä olisi kappaleissa B20–B27 kuvattu tuotteen myynti, johon liittyy palautusoikeus.
- B73 Jos omaisuuserän takaisinostohinta on yhtä suuri tai suurempi kuin alkuperäinen myyntihinta ja se on enemmän kuin omaisuuserän odotettavissa oleva markkina-arvo, sopimus on tosiasiallisesti rahoitusjärjestely, ja näin ollen se on käsiteltävä kirjanpidossa kappaleessa B68 kuvatulla tavalla.

- B74 Jos omaisuuserän takaisinostohinta on yhtä suuri tai suurempi kuin alkuperäinen myyntihinta ja se on pienempi tai yhtä suuri kuin omaisuuserän odotettavissa oleva markkina-arvo eikä asiakkaalla ole merkittävää taloudellista kannustinta oikeutensa käyttämiseen, yhteisön on käsiteltävä sopimus kirjanpidossa ikään kuin kyseessä olisi kappaleissa B20–B27 kuvattu tuotteen myynti, johon liittyy palautusoikeus.
- B75 Takaisinostohintaa ja myyntihintaa verratessaan yhteisön on otettava huomioon rahan aika-arvo.
- B76 Jos optio raukeaa käyttämättömänä, yhteisön on kirjattava velka pois taseesta ja kirjattava myyntituotto.

### **Kaupintavarastojärjestelyt**

- B77 Kun yhteisö toimittaa tuotteen toiselle osapuolelle (kuten jälleenmyyjälle tai jakelijalle) myytäväksi loppuasiakkaille, sen on arvioitava, onko toinen osapuoli saanut kyseisenä ajankohtana määräysvallan tuotteeseen. Toiselle osapuolelle toimitettu tuote saattaa olla kaupintavarastojärjestelyn alainen, jos tämä toinen osapuoli ei ole saanut määräysvaltaa tuotteeseen. Näin ollen yhteisö ei saa kirjata myyntituottoja toimittaessaan tuotteen toiselle osapuolelle, jos toimitettu tuote pidetään kaupintavarastossa.
- B78 Viitteitä siitä, että järjestelyssä on kyse kaupintavarastojärjestelystä, ovat seuraavat niihin kuitenkin rajoittumatta:
- a) tuote on yhteisön määräysvallassa, kunnes määrätty tapahtuma, kuten tuotteen myynti jälleenmyyjän asiakkaalle tai tietyn ajanjakson päätyminen, toteutuu;
  - b) yhteisö pystyy vaatimaan tuotteen palautusta tai siirtämään sen kolmannelle osapuolelle (kuten toiselle jälleenmyyjälle); ja
  - c) jälleenmyyjällä ei ole ehdotonta velvoitetta maksaa tuotteesta (joskin sitä saatetaan vaatia tekemään talletus).

### **Laskuta ja pidä -järjestelyt (bill-and-hold)**

- B79 Laskuta ja pidä -järjestely on sopimus, jonka mukaan yhteisö laskuttaa asiakasta tuotteesta mutta pitää tuotteen fyysisesti hallussaan, kunnes se luovutetaan asiakkaalle tulevana ajankohtana. Asiakas voi esimerkiksi pyytää yhteisöä tekemään tällaisen sopimuksen, koska sillä ei ole tilaa tuotteelle tai koska asiakkaan tuotantoaikatauluissa on viivästyksiä.
- B80 Yhteisön on ratkaistava, milloin se on täyttänyt tuotteen luovuttamista koskevan suoritevelvoitteensa, arvioimalla, milloin asiakas saa määräysvallan kyseiseen tuotteeseen (ks. kappale 38). Joissakin sopimuksissa määräysvalta siirtyy joko silloin, kun tuote toimitetaan asiakkaan toimipaikkaan, tai silloin, kun tuote lähetetään, riippuen sopimuksen ehdoista (mukaan lukien toimitus- ja lähetys ehdot). Joidenkin sopimusten mukaan asiakas voi saada määräysvallan tuotteeseen, vaikka tuote olisi edelleen yhteisön fyysisessä hallinnassa. Tällöin asiakas pystyy ohjaamaan tuotteen käyttöä ja saamaan sen jäljellä olevan hyödyn kaikilta olennaisilta osin, vaikka se on päättänyt olla käyttämättä oikeutta ottaa tuote fyysisesti hallintaansa. Näin ollen yhteisöllä ei ole määräysvaltaa tuotteeseen. Sen sijaan yhteisö tuottaa asiakkaalle tämän omaisuuserää koskevaa säilytyspalvelua.
- B81 Sen lisäksi, että sovelletaan kappaleessa 38 esitettyjä vaatimuksia, kaikkien seuraavien kriteerien täytyy täytyä, jotta asiakas olisi saanut määräysvallan tuotteeseen laskuta ja pidä -järjestelyssä:
- a) laskuta ja pidä -järjestelyyn täytyy olla tosiasiallinen syy (esimerkiksi asiakas on pyytänyt järjestelyä);
  - b) tuote täytyy erikseen yksilöidä asiakkaalle kuuluvaksi;
  - c) tuotteen täytyy olla valmis fyysisesti siirrettäväksi asiakkaalle; ja
  - d) yhteisöllä ei voi olla kykyä käyttää tuotetta eikä osoittaa sitä toiselle asiakkaalle.
- B82 Jos yhteisö tulouttaa tuotteen myynnin laskuta ja pidä -perusteella, sen on harkittava, onko sillä kappaleiden 22–30 mukaisesti jäljellä olevia suoritevelvoitteita (esim. säilytyspalvelua koskevia), joille yhteisön on kohdistettava osa transaktiohinnasta kappaleiden 73–86 mukaisesti.

**Asiakkaalta saatava hyväksyminen**

- B83 Kappaleen 38(e) mukaan se, että asiakas on hyväksynyt omaisuuserän, voi viitata siihen, että asiakas on saanut määräysvallan omaisuuserään. Asiakkaalta saatavaa hyväksyntää koskevat sopimuskohdat sallivat asiakkaan peruuttaa sopimuksen tai vaatia yhteisöä ryhtymään korjaaviin toimenpiteisiin, jos tavara tai palvelu ei ole sovittujen vaatimusten mukainen. Yhteisön on otettava tällaiset sopimuskohdat huomioon arvioidessaan, milloin asiakas saa määräysvallan tavaraan tai palveluun.
- B84 Jos yhteisö pystyy objektiivisesti toteamaan, että tavaraa tai palvelua koskeva määräysvalta on siirtynyt asiakkaalle sopimuksessa määrättyjen vaatimusten mukaisesti, niin asiakkaalta saatava hyväksyntä on muodollisuus, joka ei vaikuttaisi sen määrittämiseen, milloin asiakas on saanut määräysvallan tavaraan tai palveluun. Esimerkiksi jos asiakkaalta saatavaa hyväksyntää koskeva sopimuskohta perustuu tiettyjen kokoa ja painoa koskevien vaatimusten täyttymiseen, yhteisö pystyy ratkaisemaan, onko nämä kriteerit täytetty, ennen kuin se saa vahvistuksen asiakkaan antamasta hyväksynnästä. Yhteisön kokemus samankaltaisia tuotteita tai palveluja koskevista sopimuksista voi tuottaa näyttöä siitä, että asiakkaalle toimitettu tavara tai palvelu on sopimuksessa määrättyjen vaatimusten mukainen. Jos myyntituotot kirjataan ennen kuin asiakkaalta on saatu hyväksyntä, yhteisön täytyy kuitenkin harkita, onko sillä jäljellä suoritevelvoitteita (esim. laitteiston asentaminen) ja arvioida, käsitelläänkö ne kirjanpidossa erikseen.
- B85 Jos yhteisö ei kuitenkaan pysty objektiivisesti toteamaan, että asiakkaalle toimitettu tavara tai palvelu on sopimuksessa määrättyjen vaatimusten mukainen, yhteisö ei pysty tekemään johtopäätöstä siitä, että asiakas on saanut määräysvallan, ennen kuin se saa hyväksynnän asiakkaalta. Tämä johtuu siitä, että tällaisissa olosuhteissa yhteisö ei pysty toteamaan, että asiakas pystyy ohjaamaan tavaran tai palvelun käyttöä ja saamaan sen jäljellä olevan hyödyn kaikilta olennaisilta osin.
- B86 Jos yhteisö toimittaa tuotteita asiakkaalle kokeiltaviksi tai arvioitaviksi eikä asiakas ole sitoutunut maksamaan vastiketta ennen kuin kokeilujakso päättyy, tuotetta koskeva määräysvalta ei siirry asiakkaalle ennen kuin asiakas hyväksyy tuotteen tai kokeilujakso päättyy.

**Myyntituotteiden jaottelun esittäminen**

- B87 Kappaleen 114 mukaan yhteisön on jaoteltava asiakassopimuksista saadut myyntituotot ryhmiin, jotka kuvaavat sitä, kuinka taloudelliset tekijät vaikuttavat myyntituotteiden luonteeseen, määrään, ajoittumiseen ja epävarmuuteen. Näin ollen se, kuinka pitkälle yhteisön myyntituotot jaotellaan esittämistä varten, riippuu yhteisön asiakassopimukseen liittyvistä tosiseikoista ja olosuhteista. Joidenkin yhteisöjen voi olla tarpeellista käyttää useamman kuin yhdentyyppistä ryhmittelyä, jotta kappaleen 114 mukainen myyntituotteiden jaotteluvaihtoehto saavutetaan. Toiset yhteisöt saattavat saavuttaa tavoitteen käyttämällä myyntituotteiden jaotteluun vain yhdentyyppistä ryhmittelyä.
- B88 Valitessaan, minkä tyyppistä ryhmittelyä (tai ryhmittelyjä) käytetään myyntituotteiden jaottelussa, yhteisön on otettava huomioon, kuinka sen myyntituotteita koskeva informaatio on esitetty muita tarkoituksia varten, mukaan lukien kaikki seuraavat:
- tilinpäätöksen ulkopuolella (esim. tulosjulkistuksissa, vuosikertomuksissa tai sijoittajille tarkoitetuissa esityksissä) esitetyt tiedot;
  - tiedot, joita ylin operatiivinen päätöksentekijä tarkastelee säännöllisesti arvioidakseen toimintasegmenttien taloudellista tuloksellisuutta; ja
  - muut tiedot, jotka ovat samankaltaisia kuin kappaleen B88 kohdissa (a) ja (b) yksilöidyt tiedot ja joita yhteisö tai sen tilinpäätöksen käyttäjät hyödyntävät arvioidessaan yhteisön taloudellista tuloksellisuutta tai tehdessään päätöksiä resurssien kohdistamisesta.
- B89 Esimerkkejä ryhmittelyistä, jotka voivat olla asianmukaisia, ovat seuraavat niihin kuitenkin rajoittumatta:
- tavara- tai palvelutyyppi (esim. keskeiset tuotelinjat);
  - maantieteellinen alue (esim. maa tai alue);
  - markkina tai asiakastyypit (esim. julkisen vallan yksiköt ja muut asiakkaat);
  - sopimustyyppi (esim. kiinteähintaiset ja aika- ja materiaaliveloitusperusteiset sopimukset);
  - sopimuksen kesto (esim. lyhytaikaiset ja pitkäaikaiset sopimukset);
  - tavaroiden luovuttamisen tai palvelun tuottamisen ajoitus (esim. myyntituotot yhtenä ajankohtana asiakkaalle luovutettavista tavaroista tai palveluista ja myyntituotot ajan kuluessa asiakkaalle luovutettavista tuotteista tai palveluista); ja

g) myyntikanavat (esim. suoraan asiakkaalle myydyt tavarat ja välikäsien kautta myydyt tavarat).

### Liite C

## Voimaantulo ja siirtymäsäännöt

Tämä liite on kiinteä osa standardia, ja sen sitovuus on sama kuin standardin muiden osien.

### VOIMAANTULO

C1 Yhteisön on sovellettava tätä standardia 1.1.2018 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa tätä standardia aikaisemmin, tästä on annettava tieto.

### SIIRTYMÄSÄÄNNÖT

C2 Kappaleisiin C3–C8 sisältyviä siirtymäsääntöjä sovellettaessa:

- a) soveltamisen aloittamisajankohdalla tarkoitetaan sen raportointikauden alkua, jolla yhteisö soveltaa tätä standardia ensimmäisen kerran; ja
- b) kokonaan toteutettu sopimus on sopimus, jonka osalta yhteisö on luovuttanut kaikki tavarat ja palvelut, jotka on yksilöity IAS 11:n *Pitkäaikaishankkeet* ja IAS 18:n *Tuotot* sekä niihin liittyvien tulkintojen mukaisesti.

C3 Yhteisön on sovellettava tätä standardia käyttämällä jompaakumpaa seuraavista menettelyistä:

- a) takautuvasti jokaiseen esitettävään aiempaan raportointikauteen IAS 8:n *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet* mukaisesti ottaen huomioon kappaleessa C5 esitetyt käytännön apukeinot; tai
- b) takautuvasti siten, että tämän standardin soveltamisen aloittamisesta aiheutunut kertynyt vaikutus kirjataan soveltamisen aloittamisajankohtana kappaleiden C7–C8 mukaisesti.

C4 IAS 8:n kappaleen 28 vaatimuksista huolimatta yhteisön tarvitsee esittää tätä standardia ensi kertaa soveltaessaan IAS 8:n kappaleessa 28(f) vaadittavat määrälliset tiedot vain siltä tilikaudelta, joka välittömästi edeltää ensimmäistä tilikautta, jolla tätä standardia sovelletaan ("välittömästi edeltävä kausi"), ja vain, jos yhteisö soveltaa tätä standardia takautuvasti kappaleen C3(a) mukaisesti. Yhteisö saa esittää nämä tiedot myös tarkasteltavana olevalta kaudelta tai aikaisemmilta vertailukausilta, mutta tätä ei vaadita.

C5 Yhteisö saa käyttää yhtä tai useampaa seuraavista käytännön apukeinoista, kun se soveltaa tätä standardia takautuvasti kappaleen C3(a) mukaisesti:

- a) yhteisön ei tarvitse oikaista kokonaan toteutettuja sopimuksia, jotka alkavat ja päättyvät samalla tilikaudella;
- b) sellaisiin kokonaan toteutettuihin sopimuksiin, joissa on muuttuva vastike, yhteisö saa käyttää sen päivän transaktiohintaa, jona sopimus oli kokonaan toteutettu, sen sijaan että se arvioisi vertailukausien muuttuvan vastikkeen määrät; ja
- c) kaikilta esitettäviltä soveltamisen aloittamisajankohtaa edeltäviltä raportointikausilta yhteisön ei tarvitse esittää jäljellä oleville suoritevelvoitteille kohdistettua transaktiohintaa eikä selitystä siitä, milloin se odottaa tulouttavansa kyseisen määrän (ks. kappale 120).

C6 Yhteisön on sovellettava käyttämiään kappaleessa C5 esitettyjä käytännön apukeinoja johdonmukaisesti kaikkiin sopimuksiin kaikilla esitettävillä raportointikausilla. Lisäksi yhteisön on esitettävä kaikki seuraavat tiedot:

- a) käytetyt apukeinot; ja
- b) siinä määrin kuin se on kohtuudella mahdollista, määrällinen arvio kunkin apukeinon arvioidusta vaikutuksesta.

C7 Jos yhteisö valitsee tämän standardin takautuvan soveltamisen, joka tapahtuu kappaleen C3(b) mukaisesti, sen on kirjattava standardin ensi kertaa tapahtuvasta soveltamisesta aiheutuva kertynyt vaikutus kertyneiden voittovarojen (tai muun oman pääoman erän sen mukaan kuin on asianmukaista) alkusaldon oikaisuksi sillä tilikaudella, jolle soveltamisen aloittamisajankohta ajoittuu. Tätä siirtymismenettelyä käyttäessään yhteisön on sovellettava tätä standardia takautuvasti vain niihin sopimuksiin, jotka eivät ole kokonaan toteutettuja soveltamisen aloittamisajankohtana (esim. 1.1.2018 yhteisöllä, jonka tilikausi päättyy 31.12.).

- C8 Raportointikausilta, joille soveltamisen aloittamisajankohta ajoittuu, yhteisön on esitettävä molemmat seuraavat lisätiedot, jos tätä standardia sovelletaan takautuvasti kappaleen C3(b) mukaisesti:
- määrä, jolla tämän standardin soveltaminen verrattuna ennen muutosta voimassa olleiden IAS 11:n, IAS 18:n ja niihin liittyvien tulkintojen soveltamiseen vaikuttaa kuhunkin tilinpäätöksen erään; ja
  - selostus syistä, joista kappaleen C8(a) mukaisesti yksilöidyt merkittävät muutokset johtuvat.

#### **Viittaukset IFRS 9:ään**

- C9 Jos yhteisö soveltaa tätä standardia mutta ei vielä sovelle IFRS 9:ää *Rahoitusinstrumentit* kaikki tähän standardiin sisältyvät viittaukset IFRS 9:ään on ymmärrettävä viittauksiksi IAS 39:ään *Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen*.

#### MUIDEN STANDARDIEN KUMOAMINEN

- C10 Tämä standardi korvaa seuraavat standardit:
- IAS 11 *Pitkäaikaishankkeet*;
  - IAS 18 *Tuotot*;
  - IFRIC 13 *Kanta-asiakasohjelmat*;
  - IFRIC 15 *Kiinteistöjen rakentamissopimukset*;
  - IFRIC 18 *Omaisuuksien siirrot asiakkailta*; ja
  - SIC-31 *Tuotot – mainospalveluja sisältävät vaihtokaupat*.

#### Liite D

#### **Muutokset muihin standardeihin**

Tässä liitteessä kuvataan muutokset, joita IASB on tehnyt muihin standardeihin viimeistellessään IFRS 15:tä.

Tässä taulukossa esitetään, kuinka seuraavia viittauksia on muutettu muissa IFRS- standardeissa.

Nykyinen viittaus, jonka kohde on	ja joka sisältyy standardin	kohtaan	muuttuu viittaukseksi seuraavaan
IAS 18 <i>Tuotot</i> tai IAS 18	IFRS 4	Kappaleet 4(a) ja (c), B18(h)	IFRS 15 <i>Myyntituotot asiakassopimuksista</i> tai IFRS 15
	IAS 16	Kappale 68A	
	IAS 39	Kappale AG2	
	IAS 40	Kappale 3(b)	
IAS 11 <i>Pitkäaikaishankkeet</i> tai IAS 11	SIC-32	Kappale 6	

#### **IFRS 1 Ensimmäinen IFRS-standardien käyttöönotto**

Lisätään kappale 39X.

#### VOIMAANTULO

...

- 39X Toukokuussa 2014 julkaistulla asiakirjalla IFRS 15 *Myyntituotot asiakassopimuksista* poistettiin kappale D24 ja siihen liittyvä otsikko sekä lisättiin kappaleet D34–D35 ja niihin liittyvä otsikko. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia, kun se soveltaa IFRS 15:tä.

Liitteessä D lisätään kappaleet D34–D35 ja niihin liittyvä otsikko.

**Myyntituotot**

- D34 Ensilaatija saa soveltaa IFRS 15:n kappaleeseen C5 sisältyviä siirtymäsääntöjä. Kyseisiin kappaleisiin sisältyvät viittaukset ”soveltamisen aloittamisajankohtaan” on tulkittava niin, että ne tarkoittavat ensimmäisen IFRS-raportointikauden alkua. Jos ensilaatija päättää soveltaa näitä siirtymäsääntöjä, sen on myös sovellettava IFRS 15:n kappaletta C6.
- D35 Ensilaatijan ei tarvitse oikaista sopimuksia, jotka oli kokonaan toteutettu ennen ensimmäistä esitettävää kautta. Kokonaan toteutettu sopimus on sopimus, jonka osalta yhteisö on luovuttanut kaikki aiemman tilinpäätös-normiston mukaisesti yksilöidyt tavarat tai palvelut.

**IFRS 3 Liiketoimintojen yhdistäminen**

Muutetaan kappaletta 56 ja lisätään kappale 64K.

**Ehdolliset velat**

- 56 Hankkijaosapuolen on arvostettava liiketoimintojen yhdistämisessä kirjattu ehdollinen velka sen alkuperäisestä kirjaamisesta lukien ja siihen asti, kunnes velka suoritetaan, peruutetaan tai lakkaa olemasta voimassa, määrään, joka seuraavista on suurempi:
- määrä, joka kirjattaisiin IAS 37:n mukaisesti, ja
  - alun perin kirjattu määrä vähennettynä IFRS 15:n *Myyntituotot asiakassopimuksista* periaatteiden mukaisesti kirjatulla kertyneillä tuotoilla, jos tämä on sovellettavissa.

Tämä vaatimus ei koske sopimuksia, jotka käsitellään kirjanpidossa IAS 39:n mukaisesti.

...

**Voimaantulo**

...

- 64K Toukokuussa 2014 julkaistulla asiakirjalla IFRS 15 *Myyntituotot asiakassopimuksista* muutettiin kappaletta 56. Yhteisön on sovellettava tätä muutosta, kun se soveltaa IFRS 15:tä.

**IFRS 4 Vakuutus sopimukset**

Lisätään kappale 41G.

VOIMAANTULO JA SIIRTYMÄSÄÄNNÖT

...

- 41G Toukokuussa 2014 julkaistulla asiakirjalla IFRS 15 *Myyntituotot asiakassopimuksista* muutettiin kappaleita 4(a) ja (c), B7, B18(h), B21. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia, kun se soveltaa IFRS 15:tä.

Muutetaan liitteen B kappaleita B7 ja B21.

**Muuna kuin rahana tapahtuvat suoritukset**

...

- B7 Tämän IFRS-standardin soveltaminen kappaleessa B6 kuvattuihin sopimuksiin ei todennäköisesti ole sen hankalampaa kuin niiden IFRS-standardien, joita olisi sovellettava, jos tällaiset sopimukset jäisivät tämän IFRS-standardin soveltamisalan ulkopuolelle:
- ...
  - Jos sovellettaisiin IFRS 15:tä, palveluntuottaja kirjaisi tuotot, kun (tai sitä mukaa kuin) se luovuttaa palveluja asiakkaalle (tiettyjen muiden kriteerien täytyessä). Myös tämä standardi mahdollistaa kyseisen lähestymistavan, sillä sen mukaan palveluntuottaja saa (i) jatkaa nykyisin noudattamiensa tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden soveltamista näihin sopimuksiin, paitsi milloin näihin laatimisperiaatteisiin liittyy kappaleessa 14 kiellettyjä käytäntöjä, tai (ii) ottaa käyttöön parannetut laatimisperiaatteet, jos se on kappaleiden 22–30 mukaan sallittua.
  - ...

**Esimerkkejä vakuutus sopimuksista**

...

- B21 Jos kappaleessa B19 kuvatuista sopimuksista ei synny rahoitusvaroja tai -velkoja, sovelletaan IFRS 15:tä. IFRS 15:n mukaan tuotot kirjataan, kun (tai sitä mukaa kuin) yhteisö täyttää suoritevelvoitteen luovuttamalla luvattun tavarain tai palvelun asiakkaalle, sellaisena rahamääränä, joka kuvastaa vastiketta, johon yhteisö odottaa olevansa oikeutettu.

**IFRS 9 Rahoitusinstrumentit (marraskuu 2009)**

Muutetaan kappaleita 3.1.1, 5.1.1 ja 5.4.5 sekä lisätään kappaleet 5.1.2, 5.4.1A ja 8.1.5.

**3.1 RAHOITUSVAROJEN ALKUPERÄINEN KIRJAAMINEN**

- 3.1.1 Yhteisön on merkittävä rahoitusvaroihin kuuluva erä taseeseensa, kun ja vain kun yhteisöstä tulee instrumenttia koskevien sopimusehtojen osapuoli (ks. IAS 39:n kappaleet AG34 ja AG35). Kun yhteisö kirjaa rahoitusvaroihin kuuluvan erän, sen on luokiteltava erä kappaleiden 4.1–4.5 mukaisesti ja arvostettava se kappaleiden 5.1.1–5.1.2 mukaisesti.**

...

**5.1 ALKUPERÄINEN ARVOSTAMINEN**

- 5.1.1 Lukuun ottamatta kappaleen 5.1.2 soveltamisalaan kuuluvia myyntisaamisia yhteisön on alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä arvostettava rahoitusvaroihin kuuluva erä käypään arvoon, ja jos kyseessä on muu kuin käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattava rahoitusvaroihin kuuluva erä, siihen lisätään rahoitusvaroihin kuuluvan erän hankkimisesta välittömästi johtuvat *transaktiomenot*.**

...

- 5.1.2 Kappaleeseen 5.1.1 sisältyvästä vaatimuksesta huolimatta yhteisön on alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä arvostettava (IFRS 15:ssä määriteltyyn) transaktiohintaan sellaiset myyntisaamiset, joissa ei ole (IFRS 15:n *Myyntituotot asiakassopimuksista* mukaisesti määritettävää) merkittävää rahoituskomponenttia.

**5.4. VOITOT JA TAPPIOT**

...

- 5.4.1A *Osingot* kirjataan tulosvaikutteisesti vain, kun:

- yhteisölle on syntynyt oikeus maksun saamiseen;
- on todennäköistä, että osinkoon liittyvä taloudellinen hyöty koituu yhteisön hyväksi; ja
- osingon määrä on luotettavasti määritettävissä.

...

**Sijoitukset oman pääoman ehtoihin instrumentteihin**

...

- 5.4.5 Jos yhteisö tekee kappaleen 5.4.4 mukaisen valinnan, sen on kirjattava kyseisestä sijoituksesta saamansa osingot tulosvaikutteisesti kappaleen 5.4.1.A mukaisesti.

...

**8.1 VOIMAANTULO**

...

- 8.1.5 Toukokuussa 2014 julkaistulla asiakirjalla IFRS 15 *Myyntituotot asiakassopimuksista* muutettiin kappaleita 3.1.1, 5.1.1, 5.4.5 ja B5.12 sekä poistettiin kappale C16 ja siihen liittyvä otsikko. Lisättiin kappaleet 5.1.2 ja 5.4.1A sekä määritelmä liitteeseen A. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia, kun se soveltaa IFRS 15:tä.



Lisätään määritelmä liitteeseen A.

**osingot** Voittojen jakamista oman pääoman ehtoisten instrumenttien haltijoille näiden tietystä osakelajista omistaman osuuden suhteessa.

Muutetaan liitteen B kappaletta B5.12.

### **Voitot ja tappiot**

B5.12 Kappaleen 5.4.4 mukaan yhteisön on sallittua tehdä peruuttamaton valinta, jonka mukaan sellaisen oman pääoman ehtoisen instrumentin, jota ei pidetä kaupankäyntitarkoituksessa, käyvän arvon muutokset esitetään muissa laajan tuloksen erissä. Tämä valinta tehdään instrumenttikohtaisesti (ts. kunkin osakkeen osalta erikseen). Muissa laajan tuloksen erissä esitettyjä määriä ei saa myöhemmin siirtää tulosvaikutteisiksi. Yhteisö saa kuitenkin siirtää kertyneitä voittoja tai tappioita oman pääoman sisällä. Tällaisista sijoituksista saatavat osingot kirjataan tulosvaikutteisesti kappaleen 5.4.5 mukaisesti, paitsi jos osinko selvästi edustaa sijoituksen hankintamenon täyttä tai osittaista takaisinsaantia.

Poistetaan liitteen C kappale C16 ja siihen liittyvä otsikko.

### **IFRS 9 Rahoitusinstrumentit (lokakuu 2010)**

Muutetaan kappaleita 3.1.1, 4.2.1, 5.1.1, 5.2.1 ja 5.7.6 sekä lisätään kappaleet 5.1.3, 5.7.1A ja 7.1.4.

#### **3.1 ALKUPERÄINEN KIRJAAMINEN**

**3.1.1 Yhteisön on merkittävä rahoitusvaroihin kuuluva erä tai rahoitusvelka taseeseensa, kun ja vain kun yhteisöstä tulee instrumenttia koskevien sopimusehtojen osapuoli (ks. kappaleet B3.1.1 ja B3.1.2). Kun yhteisö kirjaa rahoitusvaroihin kuuluvan erän, sen on luokiteltava erä kappaleiden 4.1.1–4.1.5 mukaisesti ja arvostettava se kappaleiden 5.1.1–5.1.3 mukaisesti. Kun yhteisö kirjaa rahoitusvelan, sen on luokiteltava erä kappaleiden 4.2.1 ja 4.2.2 mukaisesti ja arvostettava se kappaleen 5.1.1 mukaisesti.**

...

#### **4.2 RAHOITUSVELKOJEN LUOKITTELU**

**4.2.1 Yhteisön on luokiteltava kaikki rahoitusvelat jaksotettuun hankintamenuon *efektiivisen koron menetelmää* käyttäen myöhemmin arvostettaviksi seuraavia lukuun ottamatta:**

- a) ...
- c) liitteessä A määritellyt *takaussopimukset*. Tällaisen sopimuksen myyjäosapuolen on arvostettava se alkuperäisen kirjaamisen jälkeen seuraavista määristä siihen, joka on suurempi (ellei sovelleta kappaletta 4.2.1(a) tai (b)):
  - i) IAS 37:n *Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat* mukaisesti määritetty rahamäärä; ja
  - ii) alun perin kirjattu määrä (ks. kappale 5.1.1.) vähennettynä IFRS 15:n *Myyntituotot asiakassopimuksista* periaatteiden mukaisesti kirjatulla kertyneillä tuotoilla, kun tämä on asianmukaista.
- d) sitoumukset antaa laina markkinakorkoa alemmalla korolla. Luottositoumuksen myöntäjän on myöhemmin arvostettava tällainen sitoumus seuraavista määristä siihen, joka on suurempi (ellei kappaletta 4.2.1(a) sovelleta):
  - i) IAS 37:n mukaisesti määritettävä rahamäärä; ja
  - ii) alun perin kirjattu määrä (ks. kappale 5.1.1.) vähennettynä IFRS 15:n periaatteiden mukaisesti kirjatulla kertyneillä tuotoilla, kun tämä on asianmukaista.
- e) ...

## 5.1 ALKUPERÄINEN ARVOSTAMINEN

**5.1.1** Lukuun ottamatta kappaleen 5.1.3 soveltamisalaan kuuluvia myyntisaamisia yhteisön on alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä arvostettava rahoitusvaroihin kuuluva erä tai rahoitusvelka käypään arvoon, ja jos kyseessä on muu kuin käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattava rahoitusvaroihin kuuluva erä tai rahoitusvelka, siihen lisätään tai siitä vähennetään rahoitusvaroihin kuuluvan erän tai rahoitusvelan hankkimisesta tai liikkeeseenlaskusta välittömästi johtuvat *transaktiomenot*.

...

5.1.3 Kappaleeseen 5.1.1 sisältyvästä vaatimuksesta huolimatta yhteisön on alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä arvostettava (IFRS 15:ssä määriteltyyn) transaktiohintaan sellaiset myyntisaamiset, joissa ei ole (IFRS 15:n mukaisesti määritettävää) merkittävää rahoituskomponenttia.

## 5.2. RAHOITUSVAROJEN MYÖHEMPI ARVOSTAMINEN

**5.2.1** Yhteisön on alkuperäisen kirjaamisen jälkeen arvostettava rahoitusvaroihin kuuluva erä kappaleiden 4.1.1–4.1.5 mukaisesti käypään arvoon tai jaksotettuun hankintamenuun (ks. IAS 39:n kappaleet 9 ja AG5–AG8C).

...

## 5.7. VOITOT JA TAPPIOT

...

5.7.1A *Osingot* kirjataan tulosvaikutteisesti vain, kun:

- a) yhteisölle on syntynyt oikeus maksun saamiseen;
- b) on todennäköistä, että osinkoon liittyvä taloudellinen hyöty koituu yhteisön hyväksi; ja
- c) osingon määrä on luotettavasti määritettävissä.

...

### **Sijoitukset oman pääoman ehtoisin instrumentteihin**

...

5.7.6 Jos yhteisö tekee kappaleen 5.7.5 mukaisen valinnan, sen on kirjattava kyseisestä sijoituksesta saamansa osingot tulosvaikutteisesti kappaleen 5.7.1A mukaisesti.

...

## 7.1 VOIMAANTULO

...

**7.1.4** Toukokuussa 2014 julkaistulla asiakirjalla IFRS 15 *Myyntituotot asiakassopimuksista* muutettiin kappaleita 3.1.1, 4.2.1, 5.1.1, 5.2.1, 5.7.6, B3.2.13, B5.7.1, C5 ja C42 sekä poistettiin kappale C16 ja siihen liittyvä otsikko. Lisättiin kappaleet 5.1.3 ja 5.7.1A sekä määritelmä liitteeseen A. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia, kun se soveltaa IFRS 15:tä.

Lisätään määritelmä liitteeseen A.

**osingot** Voittojen jakamista oman pääoman ehtoisten instrumenttien haltijoille näiden tietystä osakelajista omistaman osuuden suhteessa.

Muutetaan liitteen B kappaleita B3.2.13 and B5.7.1.

*Siirrettyihin omaisuuseriin säilyvä intressi*

B3.2.13 Seuraavat ovat esimerkkejä siitä, miten yhteisö arvostaa siirretyn omaisuuserän ja siihen liittyvän velan kappaleen 3.2.16. mukaisesti.

*Kaikki omaisuuserät*

- a) Jos yhteisön antama, siirrettyyn omaisuuserään liittyvä maksujen laiminlyönneistä aiheutuvia tappioita koskeva takaus estää siirretyn omaisuuserän kirjaamisen pois taseesta siltä osin kuin yhteisöllä on säilynyt siihen intressi, siirretty omaisuuserä arvostetaan siirtopäivänä määrään, joka on seuraavista pienempi: (i) omaisuuserän kirjanpitoarvo ja (ii) siirrosta saadun vastikkeen enimmäismäärä, joka yhteisöä voitaisiin vaatia maksamaan takaisin ("takausmäärä"). Omaisuuserään liittyvä velka kirjataan alun perin takausmäärää vastaavaan määrään lisättyinä takauksen käyvällä arvolla (joka on tavallisesti takauksesta saatu vastike). Myöhemmin takauksen alkuperäinen käypä arvo kirjataan tulosvaikutteisesti kun (tai sitä mukaa kuin) velvoite täytetään (IFRS 15:n periaatteiden mukaisesti), ja omaisuuserän kirjanpitoarvoa pienennetään mahdollisilla arvonalentumistappioilla.

...

### **Voitot ja tappiot (luku 5.7)**

B5.7.1 Kappaleen 5.7.5 mukaan yhteisön on sallittua tehdä peruuttamaton valinta, jonka mukaan sellaisen oman pääoman ehtoisen instrumentin, jota ei pidetä kaupankäyntitarkoituksessa, käyvän arvon muutokset esitetään muissa laajan tuloksen erissä. Tämä valinta tehdään instrumentikohtaisesti (ts. kunkin osakkeen osalta erikseen). Muissa laajan tuloksen erissä esitettyjä määriä ei saa myöhemmin siirtää tulosvaikutteisiksi. Yhteisö saa kuitenkin siirtää kertyneitä voittoja tai tappioita oman pääoman sisällä. Tällaisista sijoituksista saatavat osingot kirjataan tulosvaikutteisesti kappaleen 5.7.6 mukaisesti, paitsi jos osinko selvästi edustaa sijoituksen hankintamenon täyttää tai osittaista takaisinsaantia.

Muutetaan liitteen C kappaleita C5 ja C42. Poistetaan kappale C16 ja siihen liittyvä otsikko.

### **IFRS 3 Liiketoimintojen yhdistäminen**

C5 Muutetaan kappaleet 16, 42, 53, 56 ja 58(b) seuraavanlaisiksi, poistetaan kappale 64A ja lisätään kappale 64D:

...

56 Hankkijaosapuolen on arvostettava liiketoimintojen yhdistämisessä kirjattu ehdollinen velka sen alkuperäisestä kirjaamisesta lukien ja siihen asti, kunnes velka suoritetaan, peruutetaan tai lakkaa olemasta voimassa, määrään, joka seuraavista on suurempi:

- a) määrä, joka kirjattaisiin IAS 37:n mukaisesti, ja
- b) alun perin kirjattu määrä vähennettynä IFRS 15:n *Myyntituotot asiakassopimuksista* periaatteiden mukaisesti kirjatulla kertyneillä tuotoilla, jos tämä on sovellettavissa.

Tämä vaatimus ei koske sopimuksia, jotka käsitellään kirjanpidossa IFRS 9:n mukaisesti.

...

### **IAS 39 Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen**

...

C42 Liitteen A kappaleet AG3–AG4 muutetaan seuraavanlaisiksi:

...

AG4 Takaussopimukset voivat olla oikeudelliselta muodoltaan erilaisia, kuten esimerkiksi ...

- a) ... myyjäosapuoli arvostaa sen seuraavista määristä siihen, joka on suurempi:
  - i) IAS 37:n mukaisesti määritettävä rahamäärä; ja
  - ii) alun perin kirjattu määrä vähennettynä IFRS 15:n periaatteiden mukaisesti kirjatulla kertyneillä tuotoilla, kun tämä on asianmukaista (ks. IFRS 9:n kappale 4.2.1(c)).
- b) ...

**IFRS 9 Rahoitusinstrumentit (suojauslaskenta sekä muutokset IFRS 9:ään, IFRS 7:ään ja IAS 39:ään) <sup>(1)</sup>**

Muutetaan kappaletta 5.2.1.

**5.2. RAHOITUSVAROJEN MYÖHEMPI ARVOSTAMINEN****5.2.1 Yhteisön on alkuperäisen kirjaamisen jälkeen arvostettava rahoitusvaroihin kuuluva erä kappaleiden 4.1.1–4.1.5 mukaisesti käypään arvoon tai jaksotettuun hankintamenuun (ks. IAS 39:n kappaleet 9 ja AG5–AG8C).**

Lisätään määritelmä liitteeseen A.

**osingot** Voittojen jakamista oman pääoman ehtoisten instrumenttien haltijoille näiden tietystä osakelajista omistaman osuuden suhteessa.

Muutetaan liitteen C kappaleita C5 ja C38. Poistetaan kappale C21 ja siihen liittyvä otsikko.

**IFRS 3 Liiketoimintojen yhdistäminen**

C5 Muutetaan kappaleet 16, 42, 53, 56 ja 58(b) seuraavanlaisiksi, poistetaan kappaleet 64A ja 64D ja lisätään kappale 64H:

...

56 Hankkijaosapuolen on arvostettava liiketoimintojen yhdistämisessä kirjattu ehdollinen velka sen alkuperäisestä kirjaamisesta lukien ja siihen asti, kunnes velka suoritetaan, peruutetaan tai lakkaa olemasta voimassa, määrään, joka seuraavista on suurempi:

- a) määrä, joka kirjattaisiin IAS 37:n mukaisesti, ja
- b) alun perin kirjattu määrä vähennettynä IFRS 15:n *Myyntituotot asiakassopimuksista* periaatteiden mukaisesti kirjatulla kertyneillä tuotoilla, jos tämä on sovellettavissa.

Tämä vaatimus ei koske sopimuksia, jotka käsitellään kirjanpidossa IFRS 9:n mukaisesti.

...

**IAS 39 Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen**

...

C38 Liitteen A kappaleet AG3–AG4 muutetaan seuraavanlaisiksi:

...

AG4 Takaussopimukset voivat olla oikeudelliselta muodoltaan erilaisia, kuten esimerkiksi ...

- a) ... myyjäosapuoli arvostaa sen seuraavista määristä siihen, joka on suurempi:
  - i) IAS 37:n mukaisesti määritettävä rahamäärä; ja
  - ii) alun perin kirjattu määrä vähennettynä IFRS 15:n periaatteiden mukaisesti kirjatulla kertyneillä tuotoilla, kun tämä on asianmukaista (ks. IFRS 9:n kappale 4.2.1(c)).
- b) ...

<sup>(1)</sup> Muutoksia, joita IFRS 15:stä aiheutuu IFRS 9:ään (suojauslaskenta ja muutokset IFRS 9:ään, IFRS 7:ään ja IAS 39:ään) tulee lukea yhdessä niiden muutosten kanssa, joita IFRS 15 aiheuttaa IFRS 9:ään (2010). Tämä johtuu siitä, että IFRS 9 (suojauslaskenta ja muutokset IFRS 9:ään, IFRS 7:ään ja IAS 39:ään) sisältää vain ne IFRS 9:n (2010) kappaleet, joita se on muuttanut tai jotka on tarpeellista esittää tarkastelun helpottamiseksi. Tämän vuoksi IFRS 9:ään (suojauslaskenta ja muutokset IFRS 9:ään, IFRS 7:ään ja IAS 39:ään) ei ole lisätty voimaantulopäivää, koska se sisältyy IFRS 9:ään (2010) lisättävään voimaantuloa koskevaan kappaleeseen.

**IAS 1 Tilinpäätöksen esittäminen**

Muutetaan kappaletta 34 ja lisätään kappale 139N.

**Erien vähentäminen toisistaan**

...

34 IFRS 15:ssä *Myyntituotot asiakassopimuksista* vaaditaan yhteisöä kirjaamaan asiakassopimuksista saatavat myyntituotot vastikemääränä, johon yhteisö odottaa olevansa oikeutettu luvattujen tavaroiden tai palvelujen luovuttamista vastaan. Kirjattavien myyntituottojen määrässä otetaan huomioon mahdolliset yhteisön myöntämät paljousalennukset ja muut alennukset. Yhteisö toteuttaa tavanomaisessa toiminnassaan muitakin liiketoimia, jotka eivät synnytä myyntituottoja vaan ovat pääasiallisen tuloa tuottavan toiminnan kannalta poikkeuksellisia. Yhteisö esittää tällaisten liiketoimien tulokset vähentämällä toisistaan tuotot ja vastaavat samasta liiketoimesta johtuvat kulut, kun tämä esittämistapa kuvastaa liiketoimen tai muun tapahtuman tosiasiallista sisältöä. Esimerkiksi:

- a) yhteisö esittää pitkäaikaisten omaisuuserien – sekä sijoitusten että liiketoiminnassa käytettävän omaisuuden – luovutusvoitot ja -tappiot vähentämällä luovutuksesta saatavasta vastikemäärästä omaisuuserän kirjanpitoarvon ja myynnistä aiheutuneet menot; ja
- b) ...

**SIIRTYMÄSÄÄNNÖT JA VOIMAANTULO**

...

139N Toukokuussa 2014 julkaistulla asiakirjalla IFRS 15 *Myyntituotot asiakassopimuksista* muutettiin kappaletta 34. Yhteisön on sovellettava tätä muutosta, kun se soveltaa IFRS 15:tä.

**IAS 2 Vaihto-omaisuus**

Muutetaan kappaleita 2, 8, 29 ja 37 sekä lisätään kappale 40E: Poistetaan kappale 19.

**SOVELTAMISALA**

2 **Tätä standardia sovelletaan kaikkeen vaihto-omaisuuteen seuraavia vaihto-omaisuuseriä lukuun ottamatta:**

- a) [poistettu]
- b) ...

**MÄÄRITELMÄT**

...

8 Vaihto-omaisuus käsittää ostetut ja myytäväksi tarkoitetut hyödykkeet, joihin kuuluvat esimerkiksi vähittäiskauppiaan ostamat myytäväksi tarkoitetut kauppatavarat taikka myytäväksi tarkoitetut maa-alueet ja muut kiinteistöt. Yhteisön valmistamat valmiit tuotteet ja tuotannossa olevat keskeneräiset tuotteet kuuluvat myös vaihto-omaisuuteen, joka niiden lisäksi sisältää tuotantoprosessissa käytettäväksi tarkoitetut raaka-aineet ja tarvikkeet. Asiakassopimuksen täyttämistä aiheutuvat menot, jotka eivät johda vaihto-omaisuuden (tai jonkin muun standardin soveltamisalaan kuuluvien omaisuuserien) syntymiseen, käsitellään kirjanpidossa IFRS 15:n *Myyntituotot asiakassopimuksista* mukaisesti.

...

**Nettorealisointiarvo**

...

29 Vaihto-omaisuuden kirjanpitoarvon alentaminen nettorealisointiarvoa vastaavaksi toteutetaan yleensä hyödykekohtaisesti. Joissakin tapauksissa voi kuitenkin olla asianmukaista yhdistää samankaltaisia tai toisiinsa liittyviä hyödykkeitä. Tämä voi koskea esimerkiksi hyödykkeitä, jotka kuuluvat samaan tuotelinjaan, joilla on sama tarkoituserä tai lopullinen käyttötarkoitus, joita valmistetaan ja myydään samalla maantieteellisellä alueella ja joita ei ole käytännössä mahdollista arvioida erillään muista kyseisen tuotelinjan hyödykkeistä. Vaihto-omaisuuden kirjanpitoarvon alentamiseksi tehtäviä kulukirjauksia ei ole soveliasta tehdä vaihto-omaisuusryhmittäin, esimerkiksi kaikista valmiista tuotteista tai jonkin toimintasegmentin koko vaihto-omaisuudesta.

...

## TILINPÄÄTÖKSESSÄ ESITETTÄVÄT TIEDOT

...

- 37 Eri vaihto-omaisuusryhmien kirjanpitoarvoja ja niiden muutoksia koskeva informaatio on hyödyllistä tilinpäätöksen käyttäjille. Tavanomaisia vaihto-omaisuusryhmiä ovat kauppavarat, tuotantotarvikkeet, raaka-aineet, keskeneräinen tuotanto ja valmiit tuotteet.

...

## VOIMAANTULO

...

- 40E Toukokuussa 2014 julkaistulla asiakirjalla IFRS 15 *Myyntituotot asiakassopimuksista* muutettiin kappaleita 2, 8, 29 ja 37 sekä poistettiin kappale 19. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia, kun se soveltaa IFRS 15:tä.

**IAS 12 Tuloverot**

Muutetaan kappaletta 59 ja lisätään kappale 98E.

**Tulosvaikutteisesti kirjatut erät**

...

- 59 Useimmat laskennalliset verovelat ja -saamiset syntyvät, kun tuotto tai kulu sisällytetään kirjanpidon tulokseen yhdellä kaudella mutta verotettavaan tuloon (tai verotukselliseen tappioon) toisella kaudella. Tästä johtuva laskennallinen vero kirjataan tulosvaikutteisesti. Esimerkiksi:

a) korko-, rojalti- tai osinkotulo saadaan jälkikäteen ja otetaan huomioon kirjanpidon tuloksessa IFRS 15:n *Myyntituotot asiakassopimuksista*, IAS 39 *Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen* tai IFRS 9:n *Rahoitusinstrumentit* mukaisesti sen mukaan kuin on asianmukaista, mutta verotettavaan tulon (tai verotukselliseen tappioon) se luetaan maksuperusteisesti; ja

b) ...

## VOIMAANTULO

...

- 98E Toukokuussa 2014 julkaistulla asiakirjalla IFRS 15 *Myyntituotot asiakassopimuksista* muutettiin kappaletta 59. Yhteisön on sovellettava tätä muutosta, kun se soveltaa IFRS 15:tä.

**IAS 16 Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet**

Muutetaan kappaleita 69 ja 72 ja lisätään kappale 81J.

## KIRJAAMINEN POIS TASEESTA

...

- 69 Aineellinen käyttöomaisuushyödyke voidaan luovuttaa usealla eri tavalla (esimerkiksi myymällä se, tekemällä siitä rahoitusleasingsopimus tai lahjoittamalla se). Aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen luovutuspäivä on päivä, jona vastaanottaja saa määräysvallan kyseiseen hyödykkeeseen niiden IFRS 15:een sisältyvien vaatimusten mukaan, joita sovelletaan määritettäessä, milloin suoriteveloitte on täytetty. Myyntinä ja takaisinvuokrauksena tapahtuvaan luovutukseen sovelletaan IAS 17:ää.

...

- 72 Vastikemäärä, joka sisällytetään aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen taseesta pois kirjaamisesta syntyvään voittoon tai tappioon, määritetään transaktiohinnan määrittämistä koskevien, IFRS 15:n kappaleisiin 47–72 sisältyvien vaatimusten mukaisesti. Myöhemmät muutokset voittoon tai tappioon sisällytetyssä arvioidussa vastikemäärässä on käsiteltävä kirjanpidossa IFRS 15:een sisältyvien transaktiohinnan muutoksia koskevien vaatimusten mukaisesti.

...

## VOIMAANTULO

...

- 81J Toukokuussa 2014 julkaistulla asiakirjalla IFRS 15 *Myyntituotot asiakassopimuksista* muutettiin kappaleita 68A, 69 ja 72. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia, kun se soveltaa IFRS 15:tä.

**IAS 32 Rahoitusinstrumentit: esittämistapa**

Lisätään kappale 97Q.

## VOIMAANTULO JA SIIRTYMÄSÄÄNNÖT

...

- 97Q Toukokuussa 2014 julkaistulla asiakirjalla IFRS 15 *Myyntituotot asiakassopimuksista* muutettiin kappaletta AG21. Yhteisön on sovellettava tätä muutosta, kun se soveltaa IFRS 15:tä.

Soveltamisohjeistuksen kappaletta AG21 muutetaan.

**Muiden kuin rahoituserien osto- tai myyntisopimukset (kappaleet 8–10)**

...

- AG21 Lukuun ottamatta tapauksia, joita koskevia vaatimuksia sisältyy IFRS 15:een *Myyntituotot asiakassopimuksista*, sopimus, joka koskee aineellisten hyödykkeiden vastaanottamista tai luovuttamista, ei synnytä rahoitusvaroja yhdelle osapuolelle ja rahoitusvelkaa toiselle osapuolelle, jollei vastaava maksu siirry aineellisten hyödykkeiden toimittamispäivää myöhäisemmäksi. Näin on esimerkiksi, kun ostetaan tai myydään tavaroita luotolla.

**IAS 34 Osavuositarkastukset**

Muutetaan kappaleita 15B ja 16A sekä lisätään kappale 55.

**Merkittävät tapahtumat ja liiketoimet**

...

- 15B Seuraavassa on luettelo tapahtumista ja liiketoimista, joista tietoja edellytetään, jos ne ovat merkittäviä; luettelo ei ole tyhjentävä.
- ...
  - rahoitusvarojen, aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden, aineettomien hyödykkeiden, asiakassopimuksista aiheutuvien omaisuuserien tai muiden omaisuuserien arvon alentumisesta johtuvan tappion kirjaaminen ja tällaisen arvonalentumistappion peruuttaminen;
  - ...

**Muut tilinpäätöksessä esitettävät tiedot**

- 16A Sen lisäksi, että yhteisö esittää tiedot merkittävistä tapahtumista ja liiketoimista kappaleiden 15–15C mukaisesti, sen on sisällytettävä osavuositilinpäätöksen liitetietoihin seuraavat tiedot, mikäli niitä ei esitetä muualla osavuositarkastuksessa. Tiedot on esitettävä normaalisti perustuen ajanjaksoon tilikauden alusta osavuositarkastuksen loppuun.
- ...
  - IFRS 15:n *Myyntituotot asiakassopimuksista* kappaleissa 114–115 vaadittava myyntituottojen jaottelu.

...

## VOIMAANTULO

...

- 55 Toukokuussa 2014 julkaistulla asiakirjalla IFRS 15 *Myyntituotot asiakassopimuksista* muutettiin kappaleita 15B ja 16A. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia, kun se soveltaa IFRS 15:tä.

**IAS 36 Omaisuuserien arvon alentuminen**

Muutetaan kappaletta 2 ja lisätään kappale 140L.

## SOVELTAMISALA

- 2 **Tätä standardia on sovellettava kaikkien omaisuuserien arvon alentumisen kirjanpitokäsittelyyn lukuun ottamatta seuraavia:**
- a) ...
  - b) **IFRS 15:n Myyntituotot asiakassopimuksista mukaisesti kirjatut sopimukseen perustuvat omaisuuserät sekä sopimuksen saamisesta tai täyttämisestä aiheutuvista menoista johtuvat omaisuuserät;**
  - c) ...

## SIIRTYMÄSÄÄNNÖT JA VOIMAANTULO

...

- 140L Toukokuussa 2014 julkaistulla asiakirjalla IFRS 15 *Myyntituotot asiakassopimuksista* muutettiin kappaletta 2. Yhteisön on sovellettava tätä muutosta, kun se soveltaa IFRS 15:tä.

**IAS 37 Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat <sup>(1)</sup>**

Muutetaan kappaletta 5 ja lisätään kappale 100. Poistetaan kappale 6.

## SOVELTAMISALA

...

- 5 Silloin kun jossakin muussa standardissa käsitellään tietyntyyppisiä varauksia, ehdollisia velkoja tai ehdollisia varoja, yhteisö soveltaa tämän standardin sijasta kyseistä standardia. Joitakin varaustyyppisiä käsitellään esimerkiksi standardeissa, jotka koskevat:
- a) [poistettu]
  - b) ...
  - e) vakuutus sopimuksia (ks. IFRS 4 *Vakuutus sopimukset*). Tämä standardi koskee kuitenkin vakuutuksenantajien varauksia, ehdollisia velkoja ja ehdollisia varoja, lukuun ottamatta IFRS 4:n soveltamisalaan kuuluviin vakuutus sopimuksiin perustuvia velvoitteita ja oikeuksia;
  - f) hankkijaosapuolen ehdollista vastiketta liiketoimintojen yhdistämisessä (ks. IFRS 3 *Liiketoimintojen yhdistäminen*); ja
  - g) asiakassopimuksista saatavia myyntituottoja (ks. IFRS 15 *Myyntituotot asiakassopimuksista*). Koska IFRS 15 ei kuitenkaan sisällä erityisiä vaatimuksia tappiollisten tai tappiollisiksi muuttuneiden asiakassopimusten käsittelystä, tällaisissa tapauksissa sovelletaan tätä standardia.

...

## VOIMAANTULO

...

- 100 Toukokuussa 2014 julkaistulla asiakirjalla IFRS 15 *Myyntituotot asiakassopimuksista* muutettiin kappaletta 5 ja poistettiin kappale 6. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia, kun se soveltaa IFRS 15:tä.

<sup>(1)</sup> IFRS-standardien vuotuisissa parannuksissa 2010–2012, jotka julkaistiin joulukuussa 2013, on merkitty näkyviin IAS 37:n kappaleeseen 5 tehdyt muutokset. Tässä julkaisussa kyseiset muutokset on jo tehty ja näkyviin on merkitty uudet muutokset.



**IAS 38 Aineettomat hyödykkeet**

Muutetaan kappaleita 3, 114 ja 116 ja lisätään kappale 130K.

## SOVELTAMISALA

- ...
- 3 Jos tietyn tyyppisen aineettoman hyödykkeen kirjanpito­käsittelystä määrätään jossakin muussa standardissa, yhteisö soveltaa kyseistä standardia tämän standardin sijaan. Tämä standardi ei koske esimerkiksi seuraavia eriä:
- a) aineettomat hyödykkeet, jotka ovat yhteisön hallussa tavanomaisessa liiketoiminnassa tapahtuvaa myyntiä varten (ks. IAS 2 *Vaihto-omaisuus*).
  - b) ...
  - i) IFRS 15:n *Myyntituotot asiakassopimuksista* mukaisesti kirjatut asiakassopimuksista johtuvat omaisuuserät.
- ...

## KÄYTÖSTÄ POISTAMISET JA LUOVUTUKSET

- ...
- 114 Aineeton hyödyke voidaan luovuttaa usealla eri tavalla (esimerkiksi myymällä se, tekemällä siitä rahoitusleasingsopimus tai lahjoittamalla se). Aineettoman hyödykkeen luovutuspäivä on päivä, jona vastaanottaja saa määräysvallan kyseiseen hyödykkeeseen niiden IFRS 15:een *Myyntituotot asiakassopimuksista* sisältyvien vaatimusten mukaan, joita sovelletaan määrittettäessä, milloin suoritevelvoite on täytetty. Myyntinä ja takaisin­vuokrauksena tapahtuvaan luovutukseen sovelletaan IAS 17:ää.
- ...
- 116 Vastikemäärä, joka sisällytetään aineettoman hyödykkeen taseesta pois kirjaamisesta syntyvään voittoon tai tappioon, määritetään transaktiohinnan määrittämistä koskevien, IFRS 15:n kappaleisiin 47–72 sisältyvien vaatimusten mukaisesti. Myöhemmät muutokset voittoon tai tappioon sisällytetyssä arvioidussa vastikemäärässä on käsiteltävä kirjanpidossa IFRS 15:een sisältyvien transaktiohinnan muutoksia koskevien vaatimusten mukaisesti.
- ...

## SIIRTYMÄSÄÄNNÖT JA VOIMAANTULO

- ...
- 130K Toukokuussa 2014 julkaistulla asiakirjalla IFRS 15 *Myyntituotot asiakassopimuksista* muutettiin kappaleita 3, 114 ja 116. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia, kun se soveltaa IFRS 15:tä.

**IAS 39 Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen**

Muutetaan kappaleita 2, 9, 43, 47 ja 55 sekä lisätään kappaleet 2A, 44A, 55A ja 103T.

## SOVELTAMISALA

- 2 **Kaikkien yhteisöjen on sovellettava tätä standardia kaiken tyyppisiin rahoitusinstrumentteihin lukuun ottamatta seuraavia:**
- a) ...
  - k) IFRS 15:n *Myyntituotot asiakassopimuksista* soveltamisalaan kuuluvat oikeudet ja veloitteet, jotka ovat rahoitusinstrumentteja, lukuun ottamatta niitä, jotka IFRS 15:ssä määrätään käsiteltäviksi kirjanpidossa IFRS 9:n mukaisesti.
- 2A Tähän standardiin sisältyviä arvon alentumista koskevia vaatimuksia on sovellettava niihin oikeuksiin, jotka IFRS 15:ssä määrätään käsiteltäviksi tämän standardin mukaisesti arvonalentumistappioiden kirjaamisen osalta.
- ...

## MÄÄRITELMÄT

...

9

...

**Kirjaamiseen ja arvostamiseen liittyvät määritelmät**

...

*Efektiivisen koron menetelmä* on menetelmä, jota käytetään rahoitusvaroihin kuuluvan erän tai rahoitusvelan (tai rahoitusvarojen tai -velkojen ryhmän) jaksotetun hankintamenon laskemiseen ja korkotuoton tai kulun kohdistamiseen asianomaiselle ajanjaksolle. Efektiivinen korko on se korkokanta, jota käyttäen rahoitusinstrumentin odotettavissa olevana juoksuaikana tai – mikäli tämä on asianmukaista – lyhyemmän ajanjakson kuluessa saatavaksi tai suoritettavaksi arvioidut vastaiset maksut tulevat diskontatuiksi täsmälleen kyseisen rahoitusvaroihin kuuluvan erän tai rahoitusvelan nettokirjanpitoarvon suuruisiksi. Efektiivistä korkokantaa laskettaessa yhteisön on arvioitava rahavirrat ottamalla huomioon rahoitusinstrumentin kaikki sopimusehdot (esimerkiksi mahdollisuus suorittaa maksu ennen eräpäivää tai lunastaa instrumentti ja muut vastaavat optiot), mutta se ei saa ottaa huomioon vastaisia luottotappioita. Laskelmaan on sisällytettävä kaikki sellaiset sopimusapuolten välillä suoritettavat tai saatavat palkkiot ja korkopisteet, jotka ovat kiinteä osa efektiivistä korkoa (ks. kappaleet AG8A–AG8B), transaktiomenot sekä kaikki muut yli- tai alikurssit. Lähtökohteisesti oletetaan, että samankaltaisten rahoitusinstrumenttien muodostaman ryhmän rahavirrat ja odotettavissa oleva juoksuaika ovat arvioitavissa luotettavasti. Niissä harvoissa tapauksissa, joissa rahoitusinstrumentin (tai rahoitusinstrumenttien ryhmän) rahavirtoja tai odotettavissa olevaa juoksuaikaa ei ole mahdollista arvioida luotettavasti, yhteisön on kuitenkin käytettävä sopimukseen perustuvia rahavirtoja rahoitusinstrumentin (tai rahoitusinstrumenttien ryhmän) koko sopimusajalta.

*Kirjaaminen pois taseesta* tarkoittaa aikaisemmin kirjatun rahoitusvaroihin kuuluvan erän tai rahoitusvelan poistamista yhteisön taseesta.

*Osingot* ovat voittojen jakamista oman pääoman ehtoisten instrumenttien haltijoille näiden tietystä osakelajista omistaman osuuden suhteessa.

*Käypä arvo* on hinta, joka saataisiin omaisuuserän myynnistä tai maksettaisiin velan siirtämisestä markkinaosapuolten välillä arvostuspäivänä toteutuvassa tavanmukaisessa liiketoimessa. (Ks. IFRS 13.)

...

**Rahoitusvarojen ja -velkojen alkuperäinen arvostaminen**

43

Kappaleen 44A soveltamisalaan kuuluvia myyntisaamisia lukuun ottamatta, kun rahoitusvaroihin kuuluva erä tai rahoitusvelka merkitään alun perin kirjanpitoon, yhteisön on arvostettava se käypään arvoon, johon lisätään kyseisen rahoitusvaroihin kuuluvan erän tai rahoitusvelan hankinnasta tai liikkeeseenlaskusta välittömästi johtuvat transaktiomenot, kun kyseessä on sellainen rahoitusvaroihin kuuluva erä tai rahoitusvelka, jota ei arvosteta käypään arvoon tulosvaikutteisesti.

...

44A

Kappaleeseen 43 sisältyvästä vaatimuksesta huolimatta yhteisön on alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä arvostettava (IFRS 15:ssä määriteltyyn) transaktiointaan sellaiset myyntisaamiset, joissa ei ole (IFRS 15:n mukaisesti määritettävää) merkittävää rahoituskomponenttia.

...

**Rahoitusvelkojen myöhempi arvostaminen**

47

Alkuperäisen kirjaamisen jälkeen yhteisön on arvostettava kaikki rahoitusvelat jaksotettuun hankintamenuun efektiivisen koron menetelmää käyttäen lukuun ottamatta seuraavia:

a) ...

c) kappaleessa 9 esitetyn määritelmän mukaiset takaussopimukset. Tällaisen takauksen myyjäosapuolen on arvostettava se alkuperäisen kirjaamisen jälkeen (paitsi milloin sovelletaan kappaletta 47(a) tai (b)):

i) IAS 37:n mukaisesti kirjattavaan määrään; ja

- ii) alun perin kirjattuun määrään (ks. kappale 43), josta on, milloin se on asianmukaista, vähennetty IFRS 15:n periaatteiden mukaisesti kirjatut kertyneet tuotot, jos tämä määrä on suurempi.
- d) sitoumukset antaa laina markkinakorkoa alemmalla korolla. Luottositoumuksen myöntäjän on arvostettava se alkuperäisen kirjaamisen jälkeen (ellei kappaletta 47(a) sovelleta):
- i) IAS 37:n mukaisesti kirjattavaan määrään; tai
  - ii) alun perin kirjattuun määrään (ks. kappale 43), josta on, milloin se on asianmukaista, vähennetty IFRS 15:n periaatteiden mukaisesti kirjatut kertyneet tuotot, jos tämä määrä on suurempi.

Suojauskohteiksi määritettyihin rahoitusvelkoihin sovelletaan kappaleiden 89–102 suojauslaskentaa koskevia vaatimuksia.

...

#### Voitot ja tappiot

- 55 **Voitto tai tappio, joka syntyy sellaisen rahoitusvaroihin kuuluvan erän tai rahoitusvelan käyvän arvon muutoksesta, joka ei ole osana suojaussuhdetta (ks. kappaleet 89–102), on kirjattava seuraavasti:**
- a) ...
  - b) **Voitto tai tappio myytävissä oleviin rahoitusvaroihin kuuluvasta erästä on kirjattava muihin laajan tuloksen eriin lukuun ottamatta arvonalentumistappioita (ks. kappaleet 67–70) ja kurssivoittoja ja -tappioita (ks. liitteen A kappale AG83) siihen asti kun rahoitusvaroihin kuuluva erä kirjataan pois taseesta. Tällöin aiemmin muihin laajan tuloksen eriin kirjattu kertynyt voitto tai tappio on siirrettävä luokittelun muutoksesta johtuvana oikaisuna omasta pääomasta tulosvaikutteiseksi (ks. IAS 1 *Tilinpäätöksen esittäminen* (uudistettu 2007)). Efektiivisen koron menetelmää käyttäen (ks. kappale 9) laskettu korko kirjataan kuitenkin tulosvaikutteisesti. Myytävissä olevan oman pääoman ehtoisen instrumentin osingot kirjataan tulosvaikutteisesti kappaleen 55A mukaisesti.**
- 55A Osingot kirjataan tulosvaikutteisesti vain, kun:
- a) yhteisölle on syntynyt oikeus maksun saamiseen;
  - b) on todennäköistä, että osinkoon liittyvä taloudellinen hyöty koituu yhteisön hyväksi; ja
  - c) osingon määrä on luotettavasti määritettävissä.

...

#### VOIMAANTULO JA SIIRTYMÄSÄÄNNÖT

...

- 103T Toukokuussa 2014 julkaistulla asiakirjalla IFRS 15 *Myyntituotot asiakassopimuksista* muutettiin kappaleita 2, 9, 43, 47, 55, AG2, AG4 ja AG48 sekä lisättiin kappaleet 2A, 44A, 55A ja AG8A–AG8C. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia, kun se soveltaa IFRS 15:tä.

Muutetaan liitteen A kappaleita AG4 ja AG48 sekä lisätään kappaleet AG8A–AG8C.

#### SOVELTAMISALA (KAPPALEET 2–7)

...

- AG4 Takaussopimukset voivat olla oikeudelliselta muodoltaan erilaisia, kuten esimerkiksi takaus, tietynlainen remburssi, luottoriskin siirtosopimus (*credit default contract*) tai vakuutus sopimus. Niiden kirjanpitokäsittely eri riippu oikeudellisesta muodosta. Seuraavassa on esimerkkejä asiaankuuluvasta käsittelystä (ks. kappale 2(e)):
- a) ... myyjäosapuoli arvostaa sen seuraavista määristä siihen, joka on suurempi:
    - i) IAS 37:n mukaisesti kirjattavaan määrään; tai
    - ii) alun perin kirjattuun määrään, josta on, milloin tämä on asianmukaista, vähennetty IFRS 15:n periaatteiden mukaisesti kirjatut kertyneet tuotot, jos tämä määrä on suurempi (ks. kappale 47(c)).

b) ...

c) Jos takaussopimus on tehty tavaroiden myynnin yhteydessä, takauksen myyjäosapuoli soveltaa IFRS 15:tä määrittäessään, milloin takauksesta ja tavaroiden myynnistä saadut tuotot kirjataan.

...

### **Efektiivinen korko**

...

AG8A Efektiivisen koron menetelmää soveltaessaan yhteisö yksilöi palkkiot, jotka ovat kiinteä osa rahoitusinstrumentin efektiivistä korkoa. Rahoituspalvelupalkkioista käytettävät nimitykset eivät välttämättä osoita palvelujen luonnetta ja tosiasiallista sisältöä. Palkkiot, jotka ovat kiinteä osa rahoitusinstrumentin efektiivistä korkoa, käsitellään efektiivisen koron oikaisuina, paitsi jos rahoitusinstrumentti arvostetaan käypään arvoon ja käyvän arvon muutokset kirjataan tulosvaikutteisesti. Näissä tapauksissa palkkiot tuloutetaan instrumentin alkuperäisen kirjaamisen tapahtuessa.

AG8B Palkkioita, jotka ovat kiinteä osa rahoitusinstrumentin efektiivistä korkoa, ovat:

a) yhteisön saamat järjestelypalkkiot, jotka liittyvät rahoitusvaroihin kuuluvan erän hankkimiseen tai aikaansaamiseen. Tällaiset palkkiot saattavat sisältää korvausta esimerkiksi lainanottajan taloudellisen tilanteen arvioinnista, takausten, panttien ja muiden vakuusjärjestelyjen arvioinnista ja rekisteröinnistä, instrumentin ehdosta neuvottelemisesta, asiakirjojen laatimisesta ja käsittelystä sekä liiketoimen loppuun saattamisesta. Nämä palkkiot ovat kiinteä osa syntyvään rahoitusinstrumenttiin liittyvän sitoumuksen aikaansaamista.

b) yhteisön saamat sitoutumispalkkiot lainan järjestämisestä, kun lainasitoumus ei kuulu tämän standardin soveltamisalaan ja on todennäköistä, että yhteisö osallistuu tiettyyn lainajärjestelyyn. Näitä palkkioita pidetään korvauksena osallistumisesta rahoitusinstrumentin hankkimiseen. Jos sitoumusaika kuluu loppuun ilman, että laina toteutuu, palkkio tuloutetaan ajanjakson päättyessä.

c) yhteisön saamat järjestelypalkkiot, jotka on saatu laskettaessa liikkeeseen jaksotettuun hankintamenuon arvostettavia rahoitusvelkoja. Nämä palkkiot ovat kiinteä osa rahoitusvelkaan liittyvän sitoumuksen aikaansaamista. Yhteisö erottelee sellaiset palkkiot ja menot, jotka ovat kiinteä osa rahoitusvelan efektiivistä korkoa, sellaisista järjestelypalkkioista ja transaktiomenoista, jotka liittyvät oikeuteen tarjota palveluja, kuten esimerkiksi sijoitusten hallinnointipalveluja.

AG8C Palkkioita, jotka eivät ole kiinteä osa rahoitusinstrumentin efektiivistä korkoa ja käsitellään IFRS 15:n mukaisesti, ovat:

a) lainan hallinnoimisesta perityt palkkiot;

b) sitoutumispalkkiot lainan järjestämisestä, kun lainasitoumus ei kuulu tämän standardin soveltamisalaan eikä ole todennäköistä, että osallistutaan tiettyyn lainajärjestelyyn; ja

c) yhteisön saamat syndikointipalkkiot, kun yhteisö järjestää lainan eikä jätä itselleen mitään osaa lainakokonaisuudesta (tai jättää itselleen osan samalla efektiivisellä korolla kuin toiset osallistujat riskin ollessa vertailukelpoinen).

...

### *Siirrettyihin omaisuuseriin säilyvä intressi*

AG48 Seuraavat ovat esimerkkejä siitä, miten yhteisö arvostaa siirretyn omaisuuserän ja siihen liittyvän velan kappaleen 30 mukaisesti.

*Kaikki omaisuuserät*

- a) Jos yhteisön antama, siirrettyyn omaisuuserään liittyvä maksujen laiminlyönneistä aiheutuvia tappioita koskeva takaus estää siirretyn omaisuuserän kirjaamisen pois taseesta siltä osin kuin yhteisöllä on säilynyt siihen intressi, siirretty omaisuuserä arvostetaan siirtopäivänä määrään, joka on seuraavista pienempi: (i) omaisuuserän kirjanpitoarvo ja (ii) siirrosta saadun vastikkeen enimmäismäärä, joka yhteisöä voitaisiin vaatia maksamaan takaisin ("takausmäärä"). Omaisuuserään liittyvä velka kirjataan alun perin takausmäärää vastaavaan määrään lisätynä takauksen käyvällä arvolla (joka on tavallisesti takauksesta saatu vastike). Myöhemmin takauksen alkuperäinen käypä arvo kirjataan tulosvaikutteisesti kun (tai sitä mukaa kuin) velvoite täytetään (IFRS 15:n periaatteiden mukaisesti), ja omaisuuserän kirjanpitoarvoa pienennetään mahdollisilla arvonalentumistappioilla.

...

**IAS 40 Sijoituskiinteistöt**

Muutetaan kappaleita 9, 67 ja 70 ja lisätään kappale 85E.

## KIINTEISTÖN LUOKITTELU SJOITUSKIINTEISTÖKSI TAI OMASSA KÄYTÖSSÄ OLEVAKSI KIINTEISTÖKSI

...

- 9 Esimerkkejä kiinteistöistä, jotka eivät ole sijoituskiinteistöjä ja näin ollen jäävät tämän standardin soveltamisalan ulkopuolelle:
- a) ...
- b) [poistettu]
- c) ...

## LUOVUTUKSET

...

- 67 Sijoituskiinteistö voidaan luovuttaa myymällä se tai antamalla se vuokralle rahoitusleasingsopimuksella. Sijoituskiinteistön luovutuspäivä on päivä, jona vastaanottaja saa määräysvallan sijoituskiinteistöön niiden IFRS 15:een sisältyvien vaatimusten mukaan, joita sovelletaan määrittäessä, milloin suoritevelvoite on täytetty. Rahoitusleasingsopimuksen tekemiseen sekä myyntiin ja takaisinvuokraukseen sovelletaan IAS 17:ää.

...

- 70 Sijoituskiinteistön taseesta pois kirjaamisesta johtuvaan voittoon tai tappioon sisällytettävä vastikemäärä määritetään transaktiohinnan määrittämistä koskevien, IFRS 15:n kappaleisiin 47–72 sisältyvien vaatimusten mukaisesti. Myöhemmät muutokset voittoon tai tappioon sisällytyssä arvioidussa vastikemäärässä on käsiteltävä kirjanpidossa IFRS 15:een sisältyvien transaktiohinnan muutoksia koskevien vaatimusten mukaisesti.

...

## VOIMAANTULO

...

- 85E Toukokuussa 2014 julkaistulla asiakirjalla IFRS 15 *Myyntituotot asiakassopimuksista* muutettiin kappaleita 3(b), 9, 67 ja 70. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia, kun se soveltaa IFRS 15:tä.

**IFRIC 12 Palvelutoimilupajärjestelyt**

Otsikon "Viittaukset" alla poistetaan viittaukset IAS 11:een *Pitkäaikaishankkeet* ja IAS 18:aan *Tuotot* ja lisätään viittaus IFRS 15:een *Myyntituotot asiakassopimuksista*. Muutetaan kappaleita 13–15, 18–20 ja 27 sekä lisätään kappale 28D.

**Järjestelystä saatavan vastikkeen kirjaaminen ja arvostaminen**

...

- 13 Ylläpitäjän on kirjattava ja arvostettava tuottamistaan palveluista saamansa tuotot IFRS 15:n mukaisesti. Vastikkeen luonne määrää sen myöhemmän kirjanpitokäsittelyn. Rahoitusvaroihin kuuluvana eränä ja aineettomana hyödykkeenä saadun vastikkeen myöhempää kirjanpitokäsittelyä käsitellään yksityiskohtaisesti jäljempänä kappaleissa 23–26.

**Rakentamiseen tai parantamiseen liittyvät palvelut**

- 14 Ylläpitäjän on käsiteltävä rakentamiseen ja parantamiseen liittyvät palvelut kirjanpidossaan IFRS 15:n mukaisesti.

*Toimiluvan antajan ylläpitäjälle antama vastike*

- 15 Jos ylläpitäjä tarjoaa rakentamiseen tai parantamiseen liittyviä palveluja, ylläpitäjän saama tai myöhemmin saatava vastike on kirjattava IFRS 15:n mukaisesti. Vastikkeena voivat olla oikeudet:

a) ...

...

- 18 Jos ylläpitäjälle maksetaan rakentamispalveluista osin rahoitusvaroihin kuuluvana eränä ja osin aineettomana hyödykkeenä, ylläpitäjän saaman vastikkeen eri osat on käsiteltävä kirjanpidossa erillisinä. Saadun tai saatavan vastikkeen molemmat osat on alun perin kirjattava IFRS 15:n mukaisesti.

- 19 Toimiluvan antajan ylläpitäjälle antaman vastikkeen luonteen on määrädyttävä sopimusehtojen ja mahdollisen voimassa olevan sopimusoikeuden perusteella. Vastikkeen luonne määrää myöhemmän kirjanpitokäsittelyn kappaleissa 23–26 kuvatulla tavalla. Kummankin tyyppiset vastikkeet luokitellaan kuitenkin rakentamis- tai parantamisaikana sopimukseen perustuvaksi omaisuuseräksi IFRS 15:n mukaisesti.

**Ylläpitopalvelut**

- 20 Ylläpitäjän on kirjattava ylläpitopalveluista saamansa tulot ja niistä aiheutuneet menot IFRS 15:n mukaisesti.

...

**Toimiluvan antajan ylläpitäjälle antamat hyödykkeet**

- 27 Kappaleen 11 mukaisesti infrastruktuuria, jonka käyttöoikeudet toimiluvan antaja myöntää ylläpitäjälle palvelutoimilupajärjestelyä varten, ei merkitä ylläpitäjän taseeseen aineellisiksi käyttöomaisuushyödykkeiksi. Toimiluvan antaja voi antaa ylläpitäjälle myös muita hyödykkeitä, jotka ylläpitäjä saa pitää tai joille se voi tehdä mitä haluaa. Jos tällaiset omaisuuserät muodostavat osan vastiketta, jonka toimiluvan antaja maksaa palvelujen tarjoamisesta, ne eivät ole IAS 20:ssä määriteltyjä julkisia avustuksia. Sen sijaan ne käsitellään osana IFRS 15:ssä määriteltyä transaktiohintaa.

...

**VOIMAANTULO**

...

- 28D Toukokuussa 2014 julkaistulla asiakirjalla IFRS 15 *Myyntituotot asiakassopimuksista* muutettiin kappaleita 13–15, 18–20 ja 27. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia, kun se soveltaa IFRS 15:tä.

**SIC-27 Sellaisten liiketoimien tosiasiallisen sisällön arvioiminen, joihin sisältyvä sopimus on oikeudelliselta muodoltaan vuokrasopimus**

Otsikon ”Viittaukset” alla poistetaan viittaukset IAS 11:een *Pitkäaikaishankkeet* ja IAS 18:aan *Tuotot* ja lisätään viittaus IFRS 15:een *Myyntituotot asiakassopimuksista*. Muutetaan kappaletta 8 ja otsikon ”Voimaantulo” alla olevaa tekstiä.

## PÄÄTÖS

...

- 8 Kuhunkin järjestelyyn liittyviin tosiasioihin ja olosuhteisiin on sovellettava IFRS 15:n vaatimuksia määritettäessä, milloin palkkio voidaan kirjata yhteisön mahdollisena tulona. Huomioon otettavia tekijöitä ovat mm. onko yhteisöllä säilynyt intressi esimerkiksi siten, että palkkion ansaitseminen edellyttää merkittävää vastaisen toiminnan tulosvaatimusta, onko riskejä jäänyt itselle, takausjärjestelyiden ehdot sekä riski joutua palauttamaan palkkio. Merkkejä, jotka jo yksittäisinä osoittavat, ettei saadun palkkion tulouttaminen kokonaisuudessaan heti ole perusteltua, jos palkkio on saatu järjestelyn alussa:

a) ...

## VOIMAANTULO

...

Toukokuussa 2014 julkaistulla asiakirjalla IFRS 15 *Myyntituotot asiakassopimuksista* muutettiin osiota "Viittaukset" sekä kappaletta 8. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia, kun se soveltaa IFRS 15:tä.

**SIC-32 Aineettomat hyödykkeet – verkkosivustoista johtuvat menot**

Otsikon "Viittaukset" alla poistetaan viittaus IAS 11:een *Pitkäaikaishankkeet* ja lisätään viittaus IFRS 15:een *Myyntituotot asiakassopimuksista*. Muutetaan otsikon "Voimaantulo" alla olevaa tekstiä.

## VOIMAANTULO

...

IAS 1 (uudistettu 2007) aiheutti muutoksia IFRS-standardeissa kauttaaltaan käytettävään terminologiaan. Lisäksi se aiheutti muutoksen kappaleeseen 5. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia 1.1.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Jos yhteisö soveltaa IAS 1:tä (uudistettu 2007) aikaisemmalla kaudella, muutoksia on sovellettava tällä aikaisemmalla kaudella.

Toukokuussa 2014 julkaistulla asiakirjalla IFRS 15 *Myyntituotot asiakassopimuksista* muutettiin osiota "Viittaukset" sekä kappaletta 6. Yhteisön on sovellettava tätä muutosta, kun se soveltaa IFRS 15:tä.

---