

Euroopan unionin virallinen lehti

L 149



Suomenkielinen laitos

Lainsäädäntö

52. vuosikerta
12. kesäkuuta 2009

Sisältö

I EY:n ja Euratomin perustamissopimuksia soveltamalla annetut säädökset, joiden julkaiseminen on pakollista

ASETUKSET

- ★ **Neuvoston asetus (EY) N:o 492/2009, annettu 25 päivänä toukokuuta 2009, yhteisen kalastuspolitiikan alalla annettujen 14 vanhentuneen asetuksen kumoamisesta** 1
- Komission asetus (EY) N:o 493/2009, annettu 11 päivänä kesäkuuta 2009, kiinteistä tuontiarvoista tiettyjen hedelmien ja vihannesten tulohinnan määrittämiseksi 4
- ★ **Komission asetus (EY) N:o 494/2009, annettu 3 päivänä kesäkuuta 2009, tiettyjen kansainvälisten tilinpäätösstandardien hyväksymisestä Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen (EY) N:o 1606/2002 mukaisesti annetun asetuksen (EY) N:o 1126/2008 muuttamisesta kansainvälisen tilinpäätösstandardin IAS 27 osalta ⁽¹⁾** 6
- ★ **Komission asetus (EY) N:o 495/2009, annettu 3 päivänä kesäkuuta 2009, tiettyjen kansainvälisten tilinpäätösstandardien hyväksymisestä Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen (EY) N:o 1606/2002 mukaisesti annetun asetuksen (EY) N:o 1126/2008 muuttamisesta kansainvälisen tilinpäätösstandardin IFRS 3 osalta ⁽¹⁾** 22
- ★ **Komission asetus (EY) N:o 496/2009, annettu 11 päivänä kesäkuuta 2009, uusista Liberiaa koskevista rajoittavista toimenpiteistä annetun neuvoston asetuksen (EY) N:o 872/2004 muuttamisesta** 60

Hinta: 18 EUR

⁽¹⁾ ETA:n kannalta merkityksellinen teksti

(jatkuu kääntöpuolella)

FI

Säädökset, joiden otsikot on painettu laihalla kirjasintyyppillä, ovat maatalouspolitiikan alaan kuuluvia juoksevien asioiden hoitoon liittyviä säädöksiä, joiden voimassaoloaika on yleensä rajoitettu.

Kaikkien muiden säädösten otsikot on painettu lihavalla kirjasintyyppillä ja merkitty tähdellä.

- II EY:n ja Euroatomin perustamissopimuksia soveltamalla annetut säädökset, joiden julkaiseminen ei ole pakollista

PÄÄTÖKSET

Neuvosto

2009/447/EY:

- ★ Neuvoston päätös, tehty 25 päivänä toukokuuta 2009, direktiivin 83/515/ETY ja yhteisen kalastuspolitiikan alalla tehtyjen 11 vanhentuneen päätöksen kumoamisesta 62

2009/448/EY:

- ★ Neuvoston päätös, tehty 28 päivänä toukokuuta 2009, kansallisten keskuspankkien ulkopuolisten tilintarkastajien hyväksymisestä tehdyn päätöksen 1999/70/EY muuttamisesta De Nederlandsche Bankin ulkopuolisen tilintarkastajan osalta 64

Komissio

2009/449/EY:

- ★ Komission päätös, tehty 13 päivänä toukokuuta 2009, satelliittivälitteisiä matkaviestintäpalveluja tarjoavien yleiseurooppalaisten järjestelmien operaattorien valitsemisesta (tiedoksiannettu numerolla K(2009) 3746) 65

2009/450/EY:

- ★ Komission päätös, tehty 8 päivänä kesäkuuta 2009, Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 2003/87/EY liitteessä I lueteltujen ilmailutoimintojen yksityiskohtaisesta tulkinnasta (tiedoksiannettu numerolla K(2009) 4293) ⁽¹⁾ 69

2009/451/EY:

- ★ Komission päätös, tehty 8 päivänä kesäkuuta 2009, Yhdistyneen kuningaskunnan aikomuksesta hyväksyä toimivallasta, sovellettavasta laista, päätösten tunnustamisesta ja täytäntöönpanosta sekä yhteistyöstä elatusveloitteita koskevissa asioissa annettu neuvoston asetus (EY) N:o 4/2009 (tiedoksiannettu numerolla K(2009) 4427) 73

2009/452/EY:

- ★ Komission päätös, tehty 11 päivänä kesäkuuta 2009, Amerikan yhdysvalloista peräisin olevan metallisen natriumin tuontia koskevan tukien vastaisen menettelyn päättämisestä 74

2009/453/EY:

- ★ Komission päätös, tehty 11 päivänä kesäkuuta 2009, Amerikan yhdysvalloista peräisin olevan metallisen natriumin tuontia koskevan polkumyynnin vastaisen menettelyn päättämisestä 76



⁽¹⁾ ETA:n kannalta merkityksellinen teksti

I

(EY:n ja Euratomin perustamissopimuksia soveltamalla annetut säädökset, joiden julkaiseminen on pakollista)

ASETUKSET

NEUVOSTON ASETUS (EY) N:o 492/2009,

annettu 25 päivänä toukokuuta 2009,

yhteisen kalastuspolitiikan alalla annettujen 14 vanhentuneen asetuksen kumoamisesta

EUROOPAN UNIONIN NEUVOSTO, joka

ottaa huomioon Euroopan yhteisön perustamissopimuksen ja erityisesti sen 37 artiklan,

ottaa huomioon vuoden 1985 liittymisasiakirjan ja erityisesti sen 162 artiklan, 163 artiklan 3 kohdan, 164 artiklan 2 kohdan, 165 artiklan 8 kohdan, 171 artiklan, 349 artiklan 5 kohdan, 350 artiklan, 351 artiklan 5 kohdan, 352 artiklan 9 kohdan ja 358 artiklan,

ottaa huomioon elollisten vesiluonnonvarojen säilyttämisestä ja kestävästä hyödyntämisestä yhteisessä kalastuspolitiikassa 20 päivänä joulukuuta 2002 annetun neuvoston asetuksen (EY) N:o 2371/2002⁽¹⁾ ja erityisesti sen 20 artiklan,

ottaa huomioon vuoden 2003 liittymisasiakirjan ja erityisesti sen 24 artiklan sekä liitteet VI, VIII, IX ja XII,

ottaa huomioon komission ehdotuksen,

ottaa huomioon Euroopan parlamentin lausunnon,

sekä katsoo seuraavaa:

(1) Yhteisön lainsäädännön avoimuuden lisääminen on olennainen osa parempaa lainsäädäntöä koskevaa strategiaa, jota yhteisön toimielimet soveltavat. Tähän liittyen on tarkoituksenmukaista poistaa sovellettavasta lainsäädännöstä säädökset, joilla ei ole enää todellista vaikutusta.

(2) Seuraavat yhteisen kalastuspolitiikan alaan liittyvät asetukset ovat vanhentuneet, vaikka ne muodollisesti ovat vielä voimassa:

— Neuvoston asetus (ETY) N:o 31/83, annettu 21 päivänä joulukuuta 1982, väliaikaisesta yhteisestä toimenpiteestä rannikoiden kalastusteollisuuden ja vesiviljelyn rakenneuudistuksen toteuttamiseksi⁽²⁾. Asetuksen oikeusvaikutukset ovat lakanneet, sillä se koski investointihankkeiden yhteisön rahoitusta vuonna 1982;

— Neuvoston asetus (ETY) N:o 3117/85, annettu 4 päivänä marraskuuta 1985, sardiinien tasaushyvitysten myöntämistä koskevista yleisistä säännöistä⁽³⁾. Asetuksen oikeusvaikutukset ovat lakanneet, sillä se oli tarkoitettu sovellettavaksi Espanjan liittymistä Euroopan yhteisöihin seuranneen siirtymäkauden aikana;

— Neuvoston asetus (ETY) N:o 3781/85, annettu 31 päivänä joulukuuta 1985, taloudellisia toimijoita, jotka eivät noudata Espanjan ja Portugalin liittymisasiakirjassa säädettyjä kalastustoimintaa koskevia tiettyjä säännöksiä, koskevista toimenpiteistä⁽⁴⁾. Asetuksen oikeusvaikutukset ovat lakanneet, sillä se oli tarkoitettu sovellettavaksi Espanjan liittymistä Euroopan yhteisöihin seuranneen siirtymäkauden aikana;

— Neuvoston asetus (ETY) N:o 3252/87, annettu 19 päivänä lokakuuta 1987, kalatalouden tutkimuksen yhteensovittamisesta ja edistämisestä⁽⁵⁾. Asetuksen oikeusvaikutukset ovat lakanneet, sillä asia kuuluu nykyään kalatalousalan tietojen keruuta, hallintaa ja käyttöä koskevista yhteisön puitteista sekä yhteistä kalastuspolitiikkaa koskevien tieteellisten lausuntojen tukemisesta annetun neuvoston asetuksen (EY) N:o 199/2008⁽⁶⁾ soveltamisalaan;

⁽²⁾ EYVL L 5, 7.1.1983, s. 1.

⁽³⁾ EYVL L 297, 9.11.1985, s. 1.

⁽⁴⁾ EYVL L 363, 31.12.1985, s. 26.

⁽⁵⁾ EYVL L 314, 4.11.1987, s. 17.

⁽⁶⁾ EUVL L 60, 5.3.2008, s. 1.

⁽¹⁾ EYVL L 358, 31.12.2002, s. 59.

- Neuvoston asetus (ETY) N:o 3571/90, annettu 4 päivänä joulukuuta 1990, tiettyjen yhteisen kalastuspolitiikan täytäntöönpanoon liittyvien toimenpiteiden vahvistamisesta entisessä Saksan demokraattisessa tasavallassa ⁽¹⁾. Asetuksen oikeusvaikutukset ovat lakanneet, sillä se oli tarkoitettu sovellettavaksi Saksan yhdistymistä seuranneen siirtymäkauden aikana;
- Neuvoston asetus (ETY) N:o 3499/91, annettu 28 päivänä marraskuuta 1991, yhteisön tarjoamista puitteista Välimeren kalavarojen säilyttämiseen ja hallintoon liittyville tutkimuksille ja mallihankkeille ⁽²⁾. Asetuksen oikeusvaikutukset ovat lakanneet, sillä asia kuuluu nykyään kalavarojen kestävästä hyödyntämisestä koskevista hoitotoimenpiteistä Välimerellä, asetuksen (ETY) N:o 2847/93 muuttamisesta ja asetuksen (EY) N:o 1626/94 kumoamisesta annetun neuvoston asetuksen (EY) N:o 1967/2006 ⁽³⁾ soveltamisalaan;
- Neuvoston asetus (ETY) N:o 1275/94, annettu 30 päivänä toukokuuta 1994, Espanjan ja Portugalin liittymisasiakirjan kalastusta koskevista luvuissa määrättyä järjestelmää koskevista mukautuksista ⁽⁴⁾. Asetuksen oikeusvaikutukset ovat lakanneet, sillä se oli tarkoitettu sovellettavaksi Espanjan liittymistä Euroopan yhteisöihin seuranneen siirtymäkauden aikana;
- Neuvoston asetus (EY) N:o 1448/1999, annettu 24 päivänä kesäkuuta 1999, tietyn Välimerellä harjoitettavan kalastuksen hallintoa koskevista siirtymäkauden toimenpiteistä ja asetuksen (EY) N:o 1626/94 muuttamisesta ⁽⁵⁾. Asetuksen oikeusvaikutukset ovat lakanneet, sillä asia kuuluu nykyään asetuksen (EY) N:o 1967/2006 soveltamisalaan;
- Neuvoston asetus (EY) N:o 300/2001, annettu 14 päivänä helmikuuta 2001, vuonna 2001 sovellettavista toimenpiteistä turskakannan elvyttämiseksi Irlanninmerellä (ICES-alue VII a) ⁽⁶⁾. Asetuksen oikeusvaikutukset ovat lakanneet, sillä sen voimassaoloaika on jo päättynyt;
- Neuvoston asetus (EY) N:o 2561/2001, annettu 17 päivänä joulukuuta 2001, vuoteen 1999 asti Marokon kalastussopimuksen alaisina olleiden alusten ja kalastajien toimintasuunnan muuttamisen edistämisestä ⁽⁷⁾. Asetuksen oikeusvaikutukset ovat lakanneet, sillä kansalliset alusten toimintasuunnan muuttamista koskevat suunnitelmat ovat päättyneet.
- Neuvoston asetus (EY) N:o 2341/2002, annettu 20 päivänä joulukuuta 2002, yhteisön vesialueilla ja yhteisön aluksiin sellaisilla muilla vesialueilla, joilla pyyntirajoitukset ovat tarpeen, sovellettavien eräiden kalakantojen ja kalakantaryhmien kalastusmahdollisuuksien ja niihin liittyvien edellytysten vahvistamisesta vuodeksi 2003 ⁽⁸⁾. Asetuksen oikeusvaikutukset ovat lakanneet, sillä se oli tarkoitettu kattamaan kalastustoimet vuonna 2003;
- Neuvoston asetus (EY) N:o 2372/2002, annettu 20 päivänä joulukuuta 2002, erityistoimenpiteistä korvauksen myöntämiseksi Espanjan kalastus-, simpukanviljely- ja vesiviljelyaloille Prestige-säiliöaluksen öljyvuotojen vuoksi ⁽⁹⁾. Asetuksen oikeusvaikutukset ovat lakanneet, sillä kansallinen korvaushjelma on päättynyt;
- Neuvoston asetus (EY) N:o 2287/2003, annettu 19 päivänä joulukuuta 2003, yhteisön vesialueilla ja yhteisön aluksiin sellaisilla muilla vesialueilla, joilla pyyntirajoitukset ovat tarpeen, sovellettavien eräiden kalakantojen ja kalakantaryhmien kalastusmahdollisuuksien ja niihin liittyvien edellytysten vahvistamisesta vuodeksi 2004 ⁽¹⁰⁾. Asetuksen oikeusvaikutukset ovat lakanneet, sillä se oli tarkoitettu kattamaan kalastustoimet vuonna 2004;
- Neuvoston asetus (EY) N:o 52/2006, annettu 22 päivänä joulukuuta 2005, eräiden kalakantojen ja kalakantaryhmien Itämerellä sovellettavien kalastusmahdollisuuksien ja niihin liittyvien edellytysten vahvistamisesta vuodeksi 2006 ⁽¹¹⁾. Asetuksen oikeusvaikutukset ovat lakanneet, sillä se kattoi kalastustoimet vuonna 2006.
- (3) Oikeusvarmuuden ja oikeudellisen selkeyden vuoksi nämä vanhentuneet asetukset olisi kumottava.

ON ANTANUT TÄMÄN ASETUKSEN:

1 artikla

Kumottavat asetukset

Kumotaan asetukset (ETY) N:o 31/83, (ETY) N:o 3117/85, (ETY) N:o 3781/85, (ETY) N:o 3252/87, (ETY) N:o 3571/90, (ETY) N:o 3499/91, (EY) N:o 1275/94, (EY) N:o 1448/1999, (EY) N:o 300/2001, (EY) N:o 2561/2001, (EY) N:o 2341/2002, (EY) N:o 2372/2002, (EY) N:o 2287/2003 ja (EY) N:o 52/2006.

⁽¹⁾ EYVL L 353, 17.12.1990, s. 10.

⁽²⁾ EYVL L 331, 3.12.1991, s. 1.

⁽³⁾ EUVL L 409, 30.12.2006, s. 11.

⁽⁴⁾ EYVL L 140, 3.6.1994, s. 1.

⁽⁵⁾ EYVL L 167, 2.7.1999, s. 7.

⁽⁶⁾ EYVL L 44, 15.2.2001, s. 12.

⁽⁷⁾ EYVL L 344, 28.12.2001, s. 17.

⁽⁸⁾ EYVL L 356, 31.12.2002, s. 12.

⁽⁹⁾ EYVL L 358, 31.12.2002, s. 81.

⁽¹⁰⁾ EUVL L 344, 31.12.2003, s. 1.

⁽¹¹⁾ EUVL L 16, 20.1.2006, s. 184.

*2 artikla***Voimaantulo**

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

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

Tehty Brysselissä 25 päivänä toukokuuta 2009.

Neuvoston puolesta

Puheenjohtaja

J. ŠEBESTA

KOMISSION ASETUS (EY) N:o 493/2009,**annettu 11 päivänä kesäkuuta 2009,****kiinteistä tuontiarvoista tiettyjen hedelmien ja vihannesten tulohinnan määrittämiseksi**

EUROOPAN YHTEISÖJEN KOMISSIO, joka

ottaa huomioon Euroopan yhteisön perustamissopimuksen,

ottaa huomioon maatalouden yhteisestä markkinajärjestelystä ja tiettyjä maataloustuotteita koskevista erityissäännöksistä (yhteisiä markkinajärjestelyjä koskeva asetus) 22 päivänä lokakuuta 2007 annetun neuvoston asetuksen (EY) N:o 1234/2007 ⁽¹⁾,ottaa huomioon neuvoston asetusten (EY) N:o 2200/96, (EY) N:o 2201/96 ja (EY) N:o 1182/2007 soveltamissäännöistä hedelmä- ja vihannesalalla 21 päivänä joulukuuta 2007 annetun komission asetuksen (EY) N:o 1580/2007 ⁽²⁾ ja erityisesti sen 138 artiklan 1 kohdan,

sekä katsoo seuraavaa:

Asetuksessa (EY) N:o 1580/2007 säädetään Uruguayn kierroksen monenvälisten kauppaneuvottelujen tulosten soveltamiseksi perusteista, joiden mukaan komissio vahvistaa kolmansista maista tapahtuvan tuonnin kiinteät arvot mainitun asetuksen liitteessä XV olevassa A osassa luetelluille tuotteille ja ajanjaksoille,

ON ANTANUT TÄMÄN ASETUKSEN:

1 artikla

Asetuksen (EY) N:o 1580/2007 138 artiklassa tarkoitettujen kiinteät tuontiarvot vahvistetaan tämän asetuksen liitteessä.

2 artikla

Tämä asetus tulee voimaan 12 päivänä kesäkuuta 2009.

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

Tehty Brysselissä 11 päivänä kesäkuuta 2009.

Komission puolesta

Jean-Luc DEMARTY

*Maatalouden ja maaseudun kehittämisen pääosaston
pääjohtaja*

⁽¹⁾ EUVL L 299, 16.11.2007, s. 1.

⁽²⁾ EUVL L 350, 31.12.2007, s. 1.

LIITE

Kiinteät tuontiarvot tiettyjen hedelmien ja vihannesten tulohinnan määrittämiseksi

(EUR/100 kg)

CN-koodi	Kolmansien maiden koodi ⁽¹⁾	Kiinteä tuontiarvo
0702 00 00	MA	37,3
	MK	35,9
	TR	46,6
	ZA	28,0
	ZZ	37,0
0707 00 05	JO	162,3
	MK	31,4
	TR	113,6
	ZZ	102,4
0709 90 70	TR	113,7
	ZZ	113,7
0805 50 10	AR	58,4
	TR	58,3
	ZA	53,0
	ZZ	56,6
0808 10 80	AR	78,3
	BR	73,1
	CL	92,4
	CN	102,4
	NA	101,9
	NZ	106,7
	US	118,7
	ZA	77,1
	ZZ	93,8
0809 10 00	TN	146,2
	TR	186,4
	ZZ	166,3
0809 20 95	TR	441,7
	ZZ	441,7

⁽¹⁾ Komission asetuksessa (EY) N:o 1833/2006 (EUVL L 354, 14.12.2006, s. 19) vahvistettu maanimikkeistö. Koodi "ZZ" tarkoittaa "muuta alkuperää".

KOMISSION ASETUS (EY) N:o 494/2009,**annettu 3 päivänä kesäkuuta 2009,****tiettyjen kansainvälisten tilinpäätösstandardien hyväksymisestä Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen (EY) N:o 1606/2002 mukaisesti annetun asetuksen (EY) N:o 1126/2008 muuttamisesta kansainvälisen tilinpäätösstandardin IAS 27 osalta****(ETA:n kannalta merkityksellinen teksti)**

EUROOPAN YHTEISÖJEN KOMISSIO, joka

tarkasteluryhmä tarkasteli hyväksymistä koskevaa EFRA-Gin lausuntoa ja totesi komissiolle sen olevan tasapuolinen ja puolueeton.

ottaa huomioon Euroopan yhteisön perustamissopimuksen,

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

(4) IAS 27:ään tehtyjen muutosten hyväksymisestä seuraa, että kansainvälisiä tilinpäätösstandardeja IFRS 1, IFRS 4, IFRS 5, IAS 1, IAS 7, IAS 14, IAS 21, IAS 28, IAS 31, IAS 32, IAS 33 ja IAS 39 sekä pysyvän tulkintakomitean tulkintaa SIC-7 on muutettava, jotta voidaan varmistaa kansainvälisten tilinpäätösstandardien välinen johdonmukaisuus.

sekä katsoo seuraavaa:

(5) Asetus (EY) N:o 1126/2008 olisi tämän vuoksi muutettava vastaavasti.

(1) Tiettyt kansainväliset tilinpäätösstandardit ja tulkinnat, jotka olivat voimassa 15 päivänä lokakuuta 2008, hyväksyttiin komission asetuksella (EY) N:o 1126/2008 ⁽²⁾.

(6) Tilinpäätöskysymysten sääntelykomitea on hyväksynyt tässä asetuksessa säädetty toimenpiteet,

(2) IASB (International Accounting Standards Board) julkaisi 10 päivänä tammikuuta 2008 muutoksia kansainväliseen tilinpäätösstandardiin IAS 27 *Konsernitilinpäätös ja erillistilinpäätös*, jäljempänä 'muutokset IFRS 27:ään'. IAS 27:ään tehdyillä muutoksilla määritetään, missä olosuhteissa yhteisön on tehtävä konsernitilinpäätös, kuinka emoyritysten on käsiteltävä kirjanpidossa tytäryrityksissä olevien omistusosuuksiensa muutoksia ja kuinka tytäryrityksen tappiot on kohdistettava määräysvaltaisten ja määräysvalttomien omistajien osuuksille.

ON ANTANUT TÄMÄN ASETUKSEN:

1 artikla

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

(3) Euroopan tilinpäätösraportoinnin neuvonantavan ryhmän (European Financial Reporting Advisory Group, EFRAG) teknisen asiantuntijaryhmän (Technical Expert Group, TEG) kuulemisessa vahvistettiin, että muutokset IAS 27:ään ovat asetuksen (EY) N:o 1606/2002 3 artiklan 2 kohdassa hyväksymiselle asetettujen teknisten edellytysten mukaiset. Tilinpäätösstandardeja koskevien lausuntojen tarkasteluryhmän perustamisesta tietojen antamiseksi komissiolle EFRA-Gin (European Financial Reporting Advisory Group) lausuntojen puolueettomuudesta ja tasapuolisuudesta 14 päivänä heinäkuuta 2006 tehdyn komission päätöksen 2006/505/EY ⁽³⁾ mukaisesti kyseinen1) Muutetaan kansainvälinen tilinpäätösstandardi IAS 27 *Konsernitilinpäätös ja erillistilinpäätös* tämän asetuksen liitteen mukaisesti.

2) Muutetaan kansainväliset tilinpäätösstandardit IFRS 1, IFRS 4, IFRS 5, IAS 1, IAS 7, IAS 14, IAS 21, IAS 28, IAS 31, IAS 32, IAS 33 ja IAS 39 sekä pysyvän tulkintakomitean tulkintaa SIC-7 muutoksissa IAS 27:een esitetyllä tavalla tämän asetuksen liitteen mukaisesti.

2 artikla

Yritysten on sovellettava tämän asetuksen liitteessä tarkoitettuja muutoksia IAS 27:een viimeistään sen ensimmäisen tilikauden alusta, joka alkaa 30 päivänä kesäkuuta 2009 jälkeen.

⁽¹⁾ EYVL L 243, 11.9.2002, s. 1.⁽²⁾ EUVL L 320, 29.11.2008, s. 1.⁽³⁾ EUVL L 199, 21.7.2006, s. 33.

3 artikla

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

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

Tehty Brysselissä 3 päivänä kesäkuuta 2009.

Komission puolesta

Charlie McCREEVY

Komission jäsen

LIITE

KANSAINVÄLISET TILINPÄÄTÖSSTANDARDIT

IAS 27	Konsernitilinpäätös ja erillistilinpäätös
--------	---

KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI IAS 27

Konsernitilinpäätös ja erillistilinpäätös

SOVELTAMISALA

- 1 Tätä standardia on sovellettava emoyrityksen määräysvallassa olevien yhteisöjen muodostamaa ryhmää koskevan konsernitilinpäätöksen laatimiseen ja esittämiseen.
- 2 Tässä standardissa ei käsitellä liiketoimintojen yhdistämisten kirjanpitokäsittelyssä sovellettavia menetelmiä ja niiden vaikutuksia konsernitilinpäätöksen laatimiseen, esimerkiksi liiketoimintojen yhdistämisestä syntyvää liikearvoa (ks. IFRS 3 *Liiketoimintojen yhdistäminen*).
- 3 Tätä standardia on sovellettava myös tytäryrityksiin, yhteisessä määräysvallassa oleviin yksikköihin ja osakkuusyhtiöihin tehtyjen sijoitusten kirjanpitokäsittelyyn silloin, kun yhteisö esittää erillistilinpäätöksen joko vapaaehtoisesti tai paikallisten säädösten vaatimuksesta.

DEFINITIONS

- 4 Tässä standardissa käytetään seuraavia termejä seuraavassa merkityksessä:

Konsernitilinpäätös on konsernista laadittu tilinpäätös, joka esitetään niin kuin se olisi yhden taloudellisen kokonaisuuden tilinpäätös.

Määräysvalta on oikeus määrätä yhteisön talouden ja toiminnan periaatteista hyödyn saamiseksi sen toiminnasta.

Konserni on emoyritys ja sen kaikki tytäryritykset.

Määräysvallattomien omistajien osuus on tytäryrityksen oma pääoma, joka ei kuulu välittömästi eikä välillisesti emoyritykselle.

Emoyritys on yhteisö, jolla on yksi tai useampia tytäryrityksiä.

Erillistilinpäätös on emoyrityksen, osakkuusyhtiön sijoittajayrityksen tai yhteisessä määräysvallassa olevan yksikön osapuolen esittämä tilinpäätös, jossa kyseisten sijoitusten kirjanpitokäsittely perustuu suoraan oman pääoman sijoitukseen, sen sijaan, että se perustuisi sijoituskohteiden esittämään tulokseen ja nettovarallisuuteen.

Tytäryritys on toisen yhteisön (jota sanotaan emoyritykseksi) määräysvallassa oleva yhteisö, joka voi olla myös muu kuin osakeyhtiömuotoinen yhteisö, esimerkiksi henkilöyhtiö.

- 5 Emoyritys tai sen tytäryritys voi olla sijoittajayrityksenä osakkuusyhtiössä tai osapuolena yhteisessä määräysvallassa olevassa yksikössä. Tällöin tämän standardin mukaisesti laadittavaa ja esitettävää konsernitilinpäätöstä laadittaessa noudatetaan myös IAS 28:aa Sijoitukset osakkuusyhtiöihin ja IAS 31:tä *Osuudet yhteisyhtiöissä*.
- 6 Kun kyseessä on kappaleessa 5 kuvattu yhteisö, erillistilinpäätöksellä tarkoitetaan tilinpäätöstä, joka laaditaan ja esitetään kappaleessa 5 tarkoitetun tilinpäätöksen lisäksi. Erillistilinpäätös voidaan liittää tai olla liittämättä tällaiseen tilinpäätökseen tai esittää tai olla esittämättä sen yhteydessä.
- 7 Jos yhteisöllä ei ole lainkaan tytäryrityksiä tai osakkuusyhtiöitä eikä se ole osapuolena yhteisessä määräysvallassa olevassa yksikössä, sen tilinpäätös ei ole erillistilinpäätös.
- 8 Jos emoyritys on kappaleen 10 mukaisesti vapautettu konsernitilinpäätöksen esittämisestä, se saa esittää erillistilinpäätöksen ainoana tilinpäätöksensä.

KONSERNITILINPÄÄTÖKSEN ESITTÄMINEN

- 9 Muun kuin kappaleessa 10 kuvatun emoyrityksen on esitettävä konsernitilinpäätös, johon se yhdistelee tytäryhtiönsä tämän standardin mukaisesti.
- 10 Emoyrityksen ei tarvitse esittää konsernitilinpäätöstä siinä ja vain siinä tapauksessa, että:
 - a) emoyritys on itse kokonaan omistettu tytäryritys tai toisen yhteisön osittain omistama tytäryritys ja sen toisille omistajille, myös niille, joilla ei muutoin olisi äänioikeutta, on ilmoitettu, että emoyritys ei esitä konsernitilinpäätöstä, ja nämä eivät vastusta sitä;

- b) emoyrityksen vieraan tai oman pääoman ehtoisia instrumentteja ei ole julkisen kaupankäynnin kohteena (ei kotimaisessa eikä ulkomaisessa pörssissä eikä OTC-markkinoilla, paikalliset ja alueelliset markkinapaikat mukaan luettuina);
- c) emoyritys ei ole toimittanut tilinpäätöstään arvopaperimarkkinavalvojalle tai muulle viranomaistaholle tarkoituksenaan laskea liikkeeseen minkäänlaisia instrumentteja julkiseen kaupankäyntiin, eikä se ole parhaillaan toteuttamassa tällaista toimenpidettä; ja
- d) koko konsernin emoyritys tai jokin sen ja emoyrityksen välissä oleva alakonsernin emoyritys laatii yleisesti saatavissa olevan, IFRS-standardien mukaisen konsernitilinpäätöksen.
- 11 Jos emoyritys päättää kappaleen 10 mukaisesti olla esittämättä konsernitilinpäätöstä ja esittää ainoastaan erillistilinpäätöksen, se noudattaa kappaleita 38–43.

KONSERNITILINPÄÄTÖKSEN LAAJUUS

12 Konsernitilinpäätöksen on sisällettävä emoyrityksen kaikki tytäryritykset ⁽¹⁾.

- 13 Määräysvallan oletetaan toteutuvan silloin, kun emoyritys omistaa suoraan tai tytäryritysten kautta välillisesti enemmän kuin puolet äänivallasta, paitsi jos poikkeuksellisissa tapauksissa pystytään selkeästi osoittamaan, että tällainen omistus ei aikaansaa määräysvaltaa. Määräysvalta toteutuu myös silloin, kun emoyritys omistaa puolet tai vähemmän kuin puolet äänivallasta yhteisössä, kun sillä on: ⁽²⁾
- a) oikeus enempään kuin puoleen äänivallasta toisten sijoittajien kanssa tehdyn sopimuksen perusteella;
- b) oikeus määrätä yhteisön talouden ja toiminnan periaatteista säädöksen tai sopimuksen perusteella;
- c) oikeus nimittää tai erottaa enemmistö hallituksen tai vastaavan hallintoelimen jäsenistä ja kyseinen hallitus tai muu hallintoelin käyttää määräysvaltaa yhteisössä; tai
- d) oikeus käyttää äänen enemmistöä hallituksen tai vastaavan hallintoelimen kokouksissa, ja kyseinen hallitus tai muu hallintoelin käyttää määräysvaltaa yhteisössä.
- 14 Yhteisö saattaa omistaa osakkeiden merkintäoikeuksia, osakkeiden osto-optioita, kantaosakkeisiin vaihdettavissa olevia vieraan tai oman pääoman ehtoisia instrumentteja tai muita vastaavanlaisia instrumentteja, jotka pystyvät antamaan yhteisölle lisää äänivaltaa tai pienentämään muun osapuolen äänivaltaa määrättäessä toisen yhteisön talouden ja toiminnan periaatteista (potentiaalinen äänivalta), jos oikeudet käytetään tai vaihto suoritetaan. Arvioidessa, onko yhteisöllä oikeus määrätä toisen yhteisön talouden ja toiminnan periaatteista, otetaan huomioon sellaisen potentiaalisen äänivallan olemassaolo ja vaikutus, joka on tarkasteluhetkellä toteutettavissa käyttämällä oikeus tai suorittamalla vaihto, samoin kuin toisten yhteisöjen potentiaalinen äänivalta. Potentiaalinen äänivalta ei ole tarkasteluhetkellä toteutettavissa käyttämällä oikeus tai suorittamalla vaihto esimerkiksi silloin, kun käyttäminen tai vaihtaminen on mahdollista vasta tulevaisuudessa tai jonkin vastaisen tapahtuman toteutuessa.
- 15 Kun yhteisö arvioi, onko potentiaalisella äänivallalla vaikutusta määräysvaltaan, se tutkii kaikki potentiaaliseen äänivaltaan vaikuttavat seikat ja olosuhteet (esimerkiksi potentiaaliseen äänivallan toteuttamiseen liittyvät ehdot ja muut sopimukseen perustuvat järjestelyt erikseen ja yhdessä tarkasteltuna), lukuun ottamatta johdon aikomuksia ja yhteisön taloudellisia mahdollisuuksia tällaisten oikeuksien käyttämiseen tai vaihtojen suorittamiseen.
- 16 Tytäryritystä ei jätetä yhdistelemättä konsernitilinpäätökseen pelkästään sillä perusteella, että sijoittajaryitys on pääomasijoittaja, sijoitusrahasto tai muu vastaavanlainen yhteisö.
- 17 Tytäryritystä ei jätetä yhdistelemättä konsernitilinpäätökseen sillä perusteella, että sen liiketoiminta poikkeaa muiden konserniin kuuluvien yhteisöjen liiketoiminnasta. Tuotettava informaatio on merkityksellistä, kun tällaiset tytäryritykset yhdistellään ja konsernitilinpäätöksessä esitetään lisätietoja tytäryritysten erilaisesta liiketoiminnasta. Esimerkiksi IFRS 8:n *Toimintasegmentit* edellyttämät tiedot ovat avuksi selvittäessä konsernin eri liiketoimintojen merkittävyyttä.

KONSERNITILINPÄÄTÖKSEN LAATIMINEN

- 18 Konsernitilinpäätöstä laatiessaan yhteisö yhdistää emoyrityksen ja sen tytäryritysten tilinpäätökset rivi riviltä laskeamalla yhteen samanlaiset varojen, velkojen, oman pääoman, tuottojen ja kulujen erät. Jotta konsernitilinpäätös esittäisi konsernia koskevan taloudellisen informaation ikään kuin kyseessä olisi yhtä taloudellista kokonaisuutta koskeva informaatio, suoritetaan tämän jälkeen seuraavat toimenpiteet:

⁽¹⁾ Jos tytäryritys hankinta-ajankohtana täyttää myytävänä olevaksi luokittelamisen edellytykset IFRS 5:n *Myytävänä olevat pitkäaikaiset omaisuuserät ja lopetetut toiminnot* mukaan, sitä on käsiteltävä kirjanpidossa kyseisen IFRS-standardin mukaisesti.

⁽²⁾ Ks. myös SIC-12 *Konsernitilinpäätös – erityistä tarkoitustavarten perustetut yksiköt*.

- a) emoyrityksen kuhunkin tytäryritykseen tekemän sijoituksen kirjanpitoarvo ja emoyrityksen osuus kunkin tytäryrityksen omasta pääomasta eliminoidaan (ks. IFRS 3, jossa kuvataan tästä johtuvan liikearvon käsittely);
- b) määritetään määräysvallattomien omistajien osuudet konsernitilinpäätökseen yhdisteltävien tytäryritysten voitosta tai tappiosta raportointikaudelta; ja
- c) määräysvallattomien omistajien osuudet konsernitilinpäätökseen yhdisteltävien tytäryritysten nettovarallisuudesta erotetaan emoyrityksen omistusosuudesta. Määräysvallattomien omistajien osuus nettovarallisuudesta koostuu:
- i) IFRS 3:n mukaisesti lasketusta määräysvallattomien omistajien osuudesta alkuperäisen yhdistämisen ajankohtana; ja
 - ii) määräysvallattomien omistajien osuudesta oman pääoman muutoksiin, jotka ovat tapahtuneet yhdistämisen jälkeen.
- 19 Silloin kun esiintyy potentiaalista äänivaltaa, emoyritykselle ja määräysvallattomille omistajille kohdistettavat osuudet voitosta tai tappiosta ja oman pääoman muutoksista määritetään senhetkisten omistusosuuksien perusteella ilman, että otetaan huomioon mahdollinen potentiaalisen äänivallan toteutumiseen johtava oikeuksien käyttö tai vaihdon suorittaminen.
- 20 Konsernin sisäiset saamiset ja velat, liiketoimet, tuotot ja kulut on eliminointava kokonaisuudessaan.**
- 21 Konsernin sisäiset saamiset ja velat sekä liiketoimet, sisältäen tuotot, kulut ja osingot, eliminoidaan kokonaisuudessaan. Konsernin sisäisistä liiketoimista johtuvat voitot ja tappiot, jotka on sisällytetty omaisuuseriin, kuten vaihto-omaisuuteen ja käyttöomaisuuteen, eliminoidaan kokonaisuudessaan. Konsernin sisäiset tappiot saattavat viitata arvonalentumiseen, joka on kirjattava konsernitilinpäätöksessä. Konsernin sisäisistä liiketoimista johtuvien voittojen ja tappioiden eliminoinnista syntyviin väliaikaisiin eroihin sovelletaan IAS 12:ta *Tuloverot*.
- 22 Konsernitilinpäätöksen laatimiseen käytettävät emoyrityksen ja sen tytäryritysten tilinpäätökset on laadittava samalle päivälle. Silloin kun emoyrityksen ja tytäryrityksen raportointikaudet päättyvät eri päivinä, tytäryritys laatii lisäksi konsernitilinpäätöstä varten tilinpäätöksen samalle päivälle kuin emoyrityksen tilinpäätös, paitsi jos tämä ei ole käytännössä mahdollista.**
- 23 Silloin kun konsernitilinpäätöksen laatimiseen käytettävä tytäryrityksen tilinpäätös laaditaan kappaleen 22 mukaisesti päivälle, joka poikkeaa emoyrityksen tilinpäätöspäivästä, on tehtävä oikaisut, joiden avulla otetaan huomioon kyseisen ajankohdan ja emoyrityksen tilinpäätöspäivän välillä toteutuneiden merkittävien liiketoimien tai tapahtumien vaikutus. Emo- ja tytäryrityksen raportointikausien päättymispäivien välinen ero ei saa missään tapauksessa olla kolmea kuukautta pidempi. Raportointikausien pituuden ja raportointikausien päättymispäivien välisen mahdollisen eron on oltava samat kaudesta toiseen.**
- 24 Konsernitilinpäätös on laadittava soveltaen yhtenäisiä laatimisperiaatteita samankaltaisissa olosuhteissa toteutuviin samanlaisiin liiketoimiin ja muihin tapahtumiin.**
- 25 Jos konserniin kuuluva yhteisö soveltaa erilaisia tilinpäätöksen laatimisperiaatteita kuin konsernitilinpäätöksessä sovelletaan samankaltaisissa olosuhteissa toteutuviin samanlaisiin liiketoimiin ja tapahtumiin, kyseisen yhteisön tilinpäätökseen tehdään tarvittavat oikaisut konsernitilinpäätöstä laadittaessa.
- 26 Tytäryrityksen tuotot ja kulut sisällytetään konsernitilinpäätökseen IFRS 3:ssa määritellystä hankinta-ajankohdasta alkaen. Tytäryrityksen tuottojen ja kulujen on perustuttava varojen ja velkojen arvoihin, jotka on merkitty emoyrityksen konsernitilinpäätökseen hankinta-ajankohtana. Esimerkiksi konsernin laajaan tuloslaskelmaan merkittävien hankinta-ajankohdan jälkeisten poistojen on perustuttava asianomaisten poistojen kohteena olevien omaisuuserien käypiin arvoihin, jotka on merkitty konsernitilinpäätökseen hankinta-ajankohtana. Tytäryrityksen tuotot ja kulut sisällytetään konsernitilinpäätökseen siihen päivään asti, jona emoyrityksen määräysvalta tytäryrityksessä lakkaa.
- 27 Määräysvallattomien omistajien osuus on esitettävä konsernitaseen omassa pääomassa erillään emoyrityksen omistajille kuuluvasta omasta pääomasta.**
- 28 Voitto tai tappio sekä kaikki muihin laajan tuloksen eriin kuuluvat erät kohdistetaan emoyrityksen omistajille ja määräysvallattomille omistajille. Laaja tulos kohdistetaan emoyrityksen omistajille ja määräysvallattomille omistajille, vaikka tämä johtaisi siihen, että määräysvallattomien omistajien osuudesta tulisi negatiivinen.
- 29 Jos tytäryrityksellä on ulkona olevia, kumuloituvaa osinkoa kerryttäviä etuosakkeita, jotka luokitellaan omaksi pääomaksi ja ovat määräysvallattomien omistajien hallussa, emoyritys laskee osuutensa voitosta tai tappiosta tytäryrityksen tällaisille osakkeille kuuluvia osinkoja koskevan oikaisun jälkeen riippumatta siitä, onko osingonjaosta tehty päätös vai ei.

- 30 Emoyrityksellä tytäryrityksessä olevan omistusosuuden muutokset, jotka eivät johda määräysvallan menettämiseen, käsitellään omaa pääomaa koskevinä liiketoimina (ts. liiketoimina omistajien kanssa näiden toimiessa omistajan ominaisuudessa).**
- 31 Tällaisissa tapauksissa määräysvaltaisten ja määräysvallattomien omistajien osuuksien kirjanpitoarvot on oikaistava vastaamaan niiden suhteellisia osuuksia tytäryrityksessä. Määrä, jolla määräysvallattomien omistajien osuuteen tehtävä oikaisu eroaa maksetun tai saadun vastikkeen käyvästä arvosta, on kirjattava suoraan omaan pääomaan ja kohdistettava emoyrityksen omistajille.

MÄÄRÄYSVALLAN MENETTÄMINEN

- 32 Emoyritys voi menettää määräysvallan tytäryrityksessä riippumatta siitä, muuttuuko sen absoluuttinen tai suhteellinen omistusosuus vai ei. Tämä voisi tapahtua esimerkiksi silloin, kun tytäryritys joutuu valtion, tuomioistuimen, hallintoviranomaisen tai muun viranomaistahon määräysvaltaan. Se voisi johtua myös sopimukseen perustuvasta järjestelystä.
- 33 Emoyritys saattaa menettää tytäryritystä koskevan määräysvallan kahden tai useamman järjestelyn (liiketoimen) tuloksena. Joskus olosuhteet viittaavat kuitenkin siihen, että useita eri järjestelyjä pitäisi käsitellä kirjanpidossa yhtenä liiketoimena. Tehdessään päätöstä siitä, käsitelläänkö järjestelyjä yhtenä liiketoimena, emoyrityksen on otettava huomioon järjestelyjen kaikki ehdot ja taloudelliset vaikutukset. Yksi tai useammat seuraavista seikoista saattavat viitata siihen, että emoyrityksen tulisi käsitellä useita eri järjestelyjä kirjanpidossa yhtenä liiketoimena:
- a) Ne on toteutettu samanaikaisesti tai toisiaan ennakoiden.
 - b) Ne muodostavat yhden liiketoimen, joka on suunniteltu jonkin taloudellisen kokonaisvaikutuksen aikaansaamiseksi.
 - c) Yhden järjestelyn toteutuminen riippuu vähintään yhden muun järjestelyn toteutumisesta.
 - d) Yksi järjestely ei ole yksittäin tarkasteltuna taloudellisesti perusteltu, mutta se on taloudellisesti perusteltu tarkasteltuna yhdessä muiden järjestelyjen kanssa. Esimerkki tästä on tilanne, jossa yksi osakkeiden myyntitapahtuma toteutuu alle markkinahinnan ja tämän kompensoi myöhemmin toteutuva myyntitapahtuma markkinahinnan ylittävään hintaan.
- 34 Jos emoyritys menettää määräysvallan tytäryrityksessä, se:**
- a) kirjaa tytäryrityksen varat (mahdollinen liikearvo mukaan luettuna) ja velat pois taseesta määräysvallan menettämispäivän kirjanpitoarvoihin;
 - b) kirjaa entisessä tytäryrityksessä määräysvallan menettämispäivänä mahdollisesti olleen määräysvallattomien omistajien osuuden (niille mahdollisesti kuuluvat muut laajan tuloksen erät mukaan luettuina) pois taseesta;
 - c) kirjaa:
 - i) määräysvallan menettämiseen johtaneesta liiketoimesta, tapahtumasta tai olosuhteista saadun vastikkeen käyvän arvon, jos vastiketta on saatu; ja
 - ii) jos määräysvallan menettämiseen johtaneeseen liiketoimeen kuuluu tytäryrityksen osakkeiden jakamista omistajille näiden toimiessa omistajan ominaisuudessa, kyseisen jakamisen;
 - d) kirjaa entisessä tytäryrityksessä mahdollisesti jäljellä olevan sijoituksen sen määräysvallan menettämispäivän käypään arvoon;
 - e) siirtää kappaleessa 35 tarkoitetut määrät tulosvaikutteisiksi tai muiden IFRS-standardien sitä vaatiessa siirtää ne suoraan kertyneisiin voittovaroihin; ja
 - f) kirjaa tästä mahdollisesti syntyvän erotuksen tulosvaikutteisesti emoyritykselle kuuluvaksi voitoksi tai tappioksi.
- 35 Jos emoyritys menettää määräysvallan tytäryrityksessä, emoyrityksen on käsiteltävä kaikki kyseiseen tytäryritykseen liittyvät muihin laajan tuloksen eriin kirjatut määrät samalla perusteella kuin ne olisi käsiteltävä, jos emoyritys olisi suoraan luovuttanut asianomaiset varat tai velat. Näin ollen jos aiemmin muihin laajan tuloksen eriin kirjattu voitto tai tappio siirrettäisiin tulosvaikutteiseksi asianomaisten varojen tai velkojen luovutuksen yhteydessä, emoyritys siirtää kyseisen voiton tai tappion omasta pääomasta tulosvaikutteiseksi (luokittelun muutoksesta johtuvana oikaisuna), kun se menettää määräysvallan tytäryrityksessä. Esimerkiksi jos tytäryrityksellä on myytävissä olevia rahoitusvaroja ja emoyritys menettää siinä määräysvallan, emoyrityksen on siirrettävä tulosvaikutteiseksi kyseisiin varoihin liittyvä voitto tai tappio, joka on aiemmin kirjattu muihin laajan tuloksen eriin. Vastaavasti jos aiemmin muihin laajan tuloksen eriin kirjattu uudelleenarvostuksesta johtuva lisäys siirrettäisiin kyseisen omaisuuserän myynnin yhteydessä suoraan kertyneisiin voittovaroihin, emoyritys siirtää uudelleenarvostuksesta johtuvan lisäyksen suoraan kertyneisiin voittovaroihin, kun se menettää määräysvallan tytäryrityksessä.

- 36** Kun tytäryritystä koskeva määräysvalta menetetään, entisessä tytäryrityksessä mahdollisesti jäljellä olevaa sijoitusta taikka mahdollisia velkoja entiselle tytäryritykselle tai entisellä tytäryrityksellä emoyritykselle olevia velkoja on käsiteltävä kirjanpidossa määräysvallan menettämispäivästä alkaen muiden IFRS-standardien mukaisesti.
- 37 Entisessä tytäryrityksessä jäljellä olevan sijoituksen määräysvallan menettämispäivän käypää arvoa on pidettävä käypänä arvona, kun alun perin kirjataan rahoitusvaroihin kuuluva erä IAS 39:n *Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen mukaisesti*, tai soveltuviissa tapauksissa hankintamenona, kun alun perin kirjataan sijoitus osakkuusyri-tykseen tai yhteisessä määräysvallassa olevaan yksikköön.

TYTÄRYRITYKSIIN, YHTEISESSÄ MÄÄRÄYSVALLASSA OLEVIIN YKSIKKÖIHIN JA OSAKKUUSYRITYKSIIN TEHTYJEN SIIJOITUSTEN KÄSITTELY ERILLISTILINPÄÄTÖKSESSÄ

- 38** Silloin kun yhteisö laatii erillistilinpäätöksen, sijoituksia tytäryrityksiin, yhteisessä määräysvallassa oleviin yksikköihin ja osakkuusyri-tyksiin on käsiteltävä joko:

- a) hankintamenoon perustuen, tai
- b) IAS 39:n mukaisesti.

Yhteisön on sovellettava jokaiseen sijoitusten ryhmään samaa kirjanpitokäsittelyä. Sijoituksia, jotka käsitellään hankintamenoon perustuen, on käsiteltävä IFRS 5:n Myytävänä olevat pitkäaikaiset omaisuuserät ja lopetetut toiminnot mukaisesti, jos ne on luokiteltu myytävänä oleviksi (tai sisältyvät myytävänä olevaksi luokiteltuun luovutettavien erien ryhmään) IFRS 5:n mukaisesti. IAS 39:n mukaisesti käsiteltyjen sijoitusten arvostamisperusteita ei tällöin muuteta.

- 38A** Yhteisön on merkittävä tytäryritykseltä, yhteisessä määräysvallassa olevalta yksiköltä tai osakkuusyri-tykseltä saamansa osingot erillistilinpäätökseensä tulosvaikutteisesti, kun sille on syntynyt oikeus osingon saamiseen.
- 38B Kun emoyritys muuttaa konsernin rakennetta perustamalla uuden yhteisön emoyrityksekseen siten, että seuraavat kriteerit täyttyvät:
- a) uusi emoyritys saa määräysvallan alkuperäisessä emoyrityksessä laskemalla liikkeeseen oman pääoman ehtoisia instrumentteja alkuperäisen emoyrityksen oman pääoman ehtoisia instrumentteja vastaan;
- b) uudella ja alkuperäisellä konsernilla on samat varat ja velat välittömästi ennen uudelleenorganisointia ja sen jälkeen; ja
- c) alkuperäisen emoyrityksen omistajilla on ennen uudelleenorganisointia samat absoluuttiset ja suhteelliset osuudet alkuperäisen ja uuden konsernin nettovarallisuudesta välittömästi ennen uudelleenorganisointia ja sen jälkeen

ja uusi emoyritys käsittelee sijoitustaan alkuperäiseen emoyritykseen erillistilinpäätöksessään kappaleen 38(a) mukaisesti, uuden emoyrityksen on määritettävä hankintamenoksi sen osuuden kirjanpitoarvo, joka sillä on alkuperäisen emoyrityksen erillistilinpäätöksen osoittamista oman pääoman eristä uudelleenorganisoinnin toteutumisa-jankohtana.

- 38C** Vastaavasti yhteisö, joka ei itse ole emoyritys, saattaisi perustaa uuden yhteisön emoyrityksekseen siten, että kappaleen 38B mukaiset kriteerit täyttyvät. Kappaleen 38B vaatimuksia sovelletaan samalla tavoin myös tällaisiin uudelleenorganisointeihin. Tällöin viitataan "alkuperäisen emoyrityksen" ja "alkuperäisen konsernin" sijaan "alkuperäiseen yhteisöön".
- 39 Tässä standardissa ei määrätä, mitkä yhteisöt laativat yleisesti saatavissa olevan erillistilinpäätöksen. Kun yhteisö laatii IFRS-standardien mukaisen erillistilinpäätöksen, sovelletaan kappaleita 38 ja 40–43. Yhteisö laatii myös yleisesti saatavissa olevan kappaleessa 9 vaaditun konsernitilinpäätöksen, paitsi milloin kappaleen 10 mukainen helpotus on sovellettavissa.
- 40** Jos sijoituksia yhteisessä määräysvallassa oleviin yksikköihin ja osakkuusyri-tyksiin käsitellään konserniti-linpäätöksessä IAS 39:n mukaisesti, niitä on käsiteltävä samalla tavalla myös sijoittajayrityksen erillisti-linpäätöksessä.

TILINPÄÄTÖKSESSÄ ESITETTÄVÄT TIEDOT

41 Konsernitilinpäätöksessä on esitettävä seuraavat tiedot:

- a) emoyrityksen ja tytäryrityksen välisen suhteen luonne silloin, kun emoyritys ei omista enempää kuin puolet äänivallasta suoraan tai tytäryritysten kautta välillisesti;
- b) syyt siihen, että suora tai tytäryritysten kautta välillisesti toteutuva omistus, joka kattaa yli puolet äänivallasta sijoituskohteessa, ei synnytä määräysvaltaa;
- c) tytäryrityksen raportointikauden päättymispäivä, kun sen tilinpäätöstä käytetään konsernitilinpäätöksen laatimiseen ja tilinpäätös on laadittu eri päivälle tai kattaa eri ajanjakson kuin emoyrityksen tilinpäätös, sekä syy eri aikana päättyvän tai eripituisen kauden käyttämiseen;
- d) sellaisten merkittävien rajoitusten (jotka johtuvat esimerkiksi lainajärjestelyistä tai viranomaistahojen vaatimuksista) luonne ja laajuus, jotka heikentävät tytäryritysten kykyä siirtää varoja emoyritykselle käteisosinkoina tai kykyä maksaa lainoja takaisin;
- e) taulukko, joka osoittaa, miten emoyrityksellä tytäryrityksessä olevan omistuosuuden muutokset, jotka eivät johda määräysvallan menettämiseen, vaikuttavat emoyrityksen omistajille kuuluvaan omaan pääomaan; ja
- f) jos tytäryritystä koskeva määräysvalta on menetetty, emoyrityksen on ilmoitettava kappaleen 34 mukaisesti kirjattu voitto tai tappio, jos sellaista on, ja:
 - i) kyseisen voiton tai tappion se osuus, joka johtuu entisessä tytäryrityksessä jäljellä olevan sijoituksen arvostamisesta määräysvallan menettämispäivän käypään arvoon; ja
 - ii) laajan tuloslaskelman erä(t), johon (tai joihin) voitto tai tappio on kirjattu (ellei sitä esitetä laajassa tuloslaskelmassa omana eränään).

42 Kun emoyritys, joka kappaleen 10 mukaisesti päättää olla laatimatta konsernitilinpäätöstä, laatii erillistilinpäätöksen, tässä erillistilinpäätöksessä on esitettävä:

- a) että kyseinen tilinpäätös on erillistilinpäätös; että on käytetty oikeutta jättää konsernitilinpäätös laatimatta; mikä on nimeltään ja missä valtiossa on rekisteröity tai pitää kotipaikkaansa sellainen yhteisö, jonka IFRS-standardien mukaisesti laadittu konsernitilinpäätös on yleisesti saatavissa; sekä osoite, josta tällainen konsernitilinpäätös on saatavissa;
- b) luettelo merkittävistä sijoituksista tytäryrityksiin, yhteisessä määräysvallassa oleviin yksikköihin ja osakkuusyhtiöihin, sisältäen nimen, valtion jossa yhteisö on rekisteröity tai jossa sillä on kotipaikka, omistuosuuden sekä osuuden äänivallasta, jos se eroaa omistuosuudesta; ja
- c) kuvaus menetelmästä, jolla kohdan (b) mukaisesti lueteltuja sijoituksia on käsitelty kirjanpidossa.

43 Silloin kun emoyritys (muu kuin kappaleessa 42 tarkoitettu emoyritys), osapuoli, jolla on osuus yhteisessä määräysvallassa olevassa yksikössä, tai osakkuusyhtiön sijoittajaryitys laatii erillistilinpäätöksen, tässä erillistilinpäätöksessä on esitettävä:

- a) että kyseessä on erillistilinpäätös, ja syyt sen laatimiseen, jos laki ei vaadi sitä;
- b) luettelo merkittävistä sijoituksista tytäryrityksiin, yhteisessä määräysvallassa oleviin yksikköihin ja osakkuusyhtiöihin, sisältäen nimen, valtion jossa yhteisö on rekisteröity tai jossa sillä on kotipaikka, omistuosuuden sekä osuuden äänivallasta, jos se eroaa omistuosuudesta; ja

c) kuvaus menetelmästä, jolla kohdan (b) mukaisesti lueteltuja sijoituksia on käsitelty kirjanpidossa;

ja siinä on yksilöitävä se tämän standardin kappaleen 9 tai IAS 28:n ja IAS 31:n mukaisesti laadittu tilinpäätös, johon ne liittyvät.

VOIMAANTULO JA SIIRTYMÄSÄÄNNÖT

- 44 Yhteisön on sovellettava tätä standardia 1.1.2005 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on suositeltavaa. Jos yhteisö soveltaa tätä standardia aikaisemmin kuin 1.1.2005 alkavalla kaudella, tästä on annettava tieto.
- 45 Yhteisön on sovellettava IASB:n IAS 27:n kappaleisiin 4, 18, 19, 26–37 sekä 41(e) ja (f) vuonna 2008 tekemiä muutoksia 1.7.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Yhteisö ei kuitenkaan saa soveltaa näitä muutoksia ennen 1.7.2009 alkavilla tilikausilla, ellei se sovelle myös IFRS 3:a (jonka IASB uudisti vuonna 2008). Jos yhteisö soveltaa muutoksia ennen 1.7.2009, tästä on annettava tieto. Yhteisön on sovellettava muutoksia takautuvasti seuraavin poikkeuksin:
- a) kappaleen 28 muutos, joka koskee laajan tuloksen kohdistamista emoyrityksen omistajille ja määräysvallattomille omistajille, vaikka tämä johtaisi siihen, että määräysvallattomien omistajien osuudesta tulisi negatiivinen. Näin ollen yhteisö ei saa oikaista voiton tai tappion kohdistamista muutoksen soveltamista edeltäviltä raportointikausilta.
- b) kappaleiden 30 ja 31 vaatimukset tytäryrityksessä olevien omistusosuuksien määräysvallan saamisen jälkeisten muutosten kirjanpitokäsittelystä. Täten kappaleiden 30 ja 31 vaatimuksia ei sovelleta niihin muutoksiin, jotka ovat tapahtuneet ennen kuin yhteisö soveltaa tämän standardin muutoksia.
- c) kappaleiden 34–37 vaatimukset tytäryritystä koskevan määräysvallan menettämisestä. Yhteisö ei saa oikaista entisessä tytäryrityksessä olevan sijoituksensa kirjanpitoarvoa, jos määräysvalta on menetetty ennen kuin se soveltaa kyseisiä muutoksia. Yhteisö ei myöskään saa laskea uudelleen voittoa tai tappiota, joka johtuu tytäryritystä koskevan määräysvallan menettämisestä ennen muutosten soveltamista.
- 45A Kappaletta 38 muutettiin toukokuussa 2008 julkaistulla asiakirjalla IFRS-standardeihin tehdyt parannukset. Yhteisön on sovellettava kyseistä muutosta 1.1.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla ei-takautuvasti siitä päivästä, jona yhteisö sovelsi ensimmäisen kerran IFRS 5:tä. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa muutosta aikaisemmalla kaudella, tästä on annettava tieto.
- 45B Toukokuussa 2008 julkaistun Tytäryritykseen, yhteisessä määräysvallassa olevaan yksikköön tai osakkuusyrittäykseen tehdyn sijoituksen hankintameno (muutokset IFRS 1:een ja IAS 27:ään) seurauksena poistettiin hankintamenoon perustuvan kirjaamisen määritelmä kappaleesta 4 sekä lisättiin kappale 38A. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia ei-takautuvasti 1.1.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa muutoksia aikaisemmalla kaudella, tästä on annettava tieto, ja sen on samanaikaisesti sovellettava IAS 18:aan ja IAS 21:een ja IAS 36:een tehtyjä tähän liittyviä muutoksia.
- 45C Toukokuussa 2008 julkaistun Tytäryritykseen, yhteisessä määräysvallassa olevaan yksikköön tai osakkuusyrittäykseen tehdyn sijoituksen hankintameno (muutokset IFRS 1:een ja IAS 27:ään) seurauksena lisättiin kappaleet 38B ja 38C. Yhteisön on sovellettava näitä kappaleita ei-takautuvasti 1.1.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla tapahtuviin uudelleenorganisointeihin. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Lisäksi yhteisö saa halutessaan soveltaa kappaleita 38B ja 38C takautuvasti kyseisten kappaleiden soveltamisalaan kuuluviin aikaisempiin uudelleenorganisointeihin. Jos yhteisö kuitenkin oikaisee yhdenkin uudelleenorganisoinnin kappaleen 38B tai 38C mukaiseksi, sen on oikaistava kaikki kyseisten kappaleiden soveltamisalaan kuuluvat myöhemmät uudelleenorganisoinnit. Jos yhteisö soveltaa kappaletta 38B tai 38C aikaisemmalla kaudella, tästä on annettava tieto.

IAS 27:n (2003) KUMOAMINEN

- 46 Tämä standardi korvaa IAS 27:n *Konsernitilinpäätös ja erillistilinpäätös* (uudistettu 2003).

Liite

Muutokset muihin IFRS-standardeihin

Tämän liitteen sisältämiä muutoksia on sovellettava 1.7.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Jos yhteisö soveltaa IAS 27:ää aikaisemmalla kaudella, näitä muutoksia on sovellettava tällä aikaisemmalla kaudella. Muutetuissa kappaleissa poistettu teksti esitetään ylivivattuna ja uusi teksti allevivattuna.

- A1 Seuraavissa 1.7.2009 voimassa olevissa IFRS-standardeissa viittaukset "vähemmistöosuuteen" muutetaan alla mainituissa kappaleissa viittauksiksi "muutetaan alla mainituissa kappaleissa viittauksiksi".

IFRS	kappale(et)
IFRS 1	B2(c)(i), B2(g)(i), B2(k)
IFRS 4	34(c)
IAS 1	54(q), 83(a)(i), 83(b)(i)
IAS 7	20(b)
IAS 14	16
IAS 21	41
IAS 32	AG29
IAS 33	A1

IFRS 1 Ensimmäinen IFRS-standardien käyttöönotto

- A2 Ensimmäinen IFRS-standardien käyttöönotto

Kappaletta 26 muutetaan seuraavasti:

- "26 Tämä IFRS-standardi kieltää tiettyjen muihin IFRS-standardeihin sisältyvien kohtien takautuvan soveltamisen, ja nämä kohdat liittyvät:

...

- c) arvioihin (kappalet 31–34);
- d) myytävänä oleviksi luokiteltuihin omaisuuseriin ja lopetettuihin toimintoihin (kappalet 34A ja 34B); ja
- e) määräysvallattomien omistajien osuuden kirjanpitokäsittelyn joihinkin osa-alueisiin (kappale 34C)."

Kappaleen 34B jälkeen lisätään uusi otsikko ja kappale 34C seuraavasti:

"Määräysvallattomien omistajien osuus

- 34C Ensilaatijan on sovellettava seuraavia IAS 27:n (jota IASB muutti vuonna 2008) vaatimuksia ei-takautuvasti IFRS-standardeihin siirtymispäivästä alkaen:

- a) kappaleen 28 vaatimus, jonka mukaan laaja tulos kohdistetaan emoyrityksen omistajille ja määräysvallattomille omistajille, vaikka tämä johtaisi siihen, että määräysvallattomien omistajien osuudesta tulisi negatiivinen;
- b) kappaleiden 30 ja 31 vaatimukset tytäryrityksessä olevien omistusosuuksien muutosten kirjanpitokäsittelystä, kun muutokset eivät johda määräysvallan menettämiseen; ja
- c) kappaleiden 34–37 vaatimukset tytäryritystä koskevan määräysvallan menettämisen käsittelystä kirjanpidossa sekä asiaan liittyvät IFRS 5:n kappaleen 8A vaatimukset [Vuotuisiin parannuksiin sisällytynyt muutos]."

Jos ensilaatija kuitenkin päättää soveltaa IFRS 3:a (jonka IASB uudisti vuonna 2008) takautuvasti aiempiin liiketoimintojen yhdistämissä, sen on sovellettava myös IAS 27:ää (jota IASB muutti vuonna 2008) tämän IFRS-standardin kappaleen B1 mukaisesti.

Lisätään seuraavanlainen kappale 47J:

"47J IAS 27 (jota IASB muutti vuonna 2008) aiheutti muutoksia kappaleisiin 26 ja 34C. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia 1.7.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Jos yhteisö soveltaa IAS 27:ää (muutettu 2008) aikaisemmalla kaudella, muutoksia on sovellettava tällä aikaisemmalla kaudella."

IFRS 5 Myytävänä olevat pitkäaikaiset omaisuuserät ja lopetetut toiminnot

A3 IFRS 5:een tehdään alla kuvatut muutokset:

Kappaletta 33 muutetaan seuraavasti:

"33 Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään:

a) ...

d) emoyrityksen omistajille kuuluva jatkuvien ja lopetettujen toimintojen tulos. Nämä tiedot voidaan esittää joko liitetiedoissa tai laajassa tuloslaskelmassa."

Lisätään seuraavanlainen kappale 44B:

"44B IAS 27:n (jota IASB muutti vuonna 2008) seurauksena lisättiin kappale 33(d). Yhteisön on sovellettava tätä muutosta 1.7.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Jos yhteisö soveltaa IAS 27:ää (muutettu 2008) aikaisemmalla kaudella, muutosta on sovellettava tällä aikaisemmalla kaudella. Tätä muutosta on sovellettava takautuvasti."

IAS 1 Tilinpäätöksen esittäminen

A4 IAS 1:n (uudistettu 2007) kappaleeseen 106 tehdään seuraavat muutokset:

"106 Yhteisön on esitettävä laskelma oman pääoman muutoksista, jossa esitetään:

a) kauden laaja tulos siten, että esitetään erikseen emoyhteisön omistajille ja määräysvallattomille omistajille kuuluvat kokonaismäärät;

b) IAS 8:n mukaisesti kirjatun takautuvan soveltamisen tai oikaisun vaikutukset kuhunkin oman pääoman erään; ja

c) [poistettu] ja

d) jokaisesta oman pääoman erästä täsmäytyslaskelma, joka osoittaa kirjanpitoarvon kauden alussa ja lopussa sekä erikseen muutokset, jotka johtuvat:

i) voitosta tai tappiosta;

ii) kustakin muun laajan tuloksen erästä; ja

iii) liiketoimista omistajien kanssa näiden toimiessa omistajan ominaisuudessa siten, että esitetään erikseen omistajien tekemät sijoitukset ja varojen jakaminen omistajille sekä sellaiset muutokset tytäryritysten omistusosuuksissa, jotka eivät johda määräysvallan menettämiseen."

Lisätään seuraavanlainen kappale 139A:

"139A IAS 27 (jota IASB muutti vuonna 2008) aiheutti muutoksen kappaleeseen 106. Yhteisön on sovellettava tätä muutosta 1.7.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Jos yhteisö soveltaa IAS 27:ää (muutettu 2008) aikaisemmalla kaudella, muutosta on sovellettava tällä aikaisemmalla kaudella. Muutosta on sovellettava takautuvasti."

IAS 7 Rahavirtalaskelmat

A5 IAS 7:ään tehdään alla kuvatut muutokset.

Kappaletta 39 edeltävä otsikko ja kappaleet 39–42 muutetaan seuraavasti:

"Omistusosuuksien muutokset tytäryrityksissä ja muissa liiketoiminnoissa

- 39 Kokonaisrahavirrat, jotka johtuvat tytäryrityksiä tai muita liiketoimintoja koskevan määräysvallan saamisesta tai menettämisestä, on esitettävä omina erinään ja luokiteltava investointien rahavirroiksi.
- 40 Yhteisön on ilmoitettava kauden aikana tapahtuneista tytäryrityksiä tai muita liiketoimintoja koskevista määräysvallan saamisista ja menettämisistä seuraavat tiedot yhteenlaskettuina määrinä:
- maksettu tai saatu kokonaisvastike;
 - rahavaroista koostuva osuus vastikkeesta;
 - rahavarat niissä tytäryrityksissä tai muissa liiketoiminnoissa, joita koskeva määräysvalta on saatu tai menetetty; ja
 - varat ja velat rahavaroja lukuun ottamatta pääryhmittäin yhteen laskettuina niissä tytäryrityksissä tai muissa liiketoiminnoissa, joita koskeva määräysvalta on saatu tai menetetty.
- 41 Tytäryrityksiä tai muita liiketoimintoja koskevan määräysvallan saamisesta tai menettämisestä aiheutuneiden rahavirtavaikutusten esittäminen omina erinään samoin kuin hankittujen ja luovutettujen varojen ja velkojen esittäminen erikseen auttavat erottamaan nämä rahavirrat muista liiketoiminnan, investointien ja rahoituksen rahavirroista. Määräysvallan menettämisen rahavirtavaikutuksia ei vähennetä määräysvallan saamisen rahavirtavaikutuksista.
- 42 Yhteenlasketut käteisvaroina maksetut tai saadut vastikkeet tytäryrityksiä tai muita liiketoimintoja koskevan määräysvallan saamisesta tai menettämisestä esitetään rahavirtalaskelmassa hankittujen tai luovutettujen rahavarojen määrällä vähennettyinä osana tällaisia liiketoimia, tapahtumia tai olosuhteiden muutoksia."

Lisätään seuraavanlaiset kappaleet 42A ja 42B:

- "42A Rahavirrat, jotka johtuvat sellaisista omistusosuuden muutoksista tytäryrityksessä, jotka eivät aiheuta määräysvallan menetystä, on luokiteltava rahoituksen rahavirroiksi.
- 42B Sellaiset omistusosuuden muutokset tytäryrityksessä, jotka eivät aiheuta määräysvallan menetystä, esimerkiksi tilanne, jossa emoyritys myöhemmin ostaa tai myy tytäryrityksen oman pääoman ehtoisia instrumentteja, käsitellään kirjanpidossa omaa pääomaa koskevinä liiketoiminna (ks. IAS 27 *Konsernitilinpäätös ja erillistilinpäätös* (jota IASB muutti vuonna 2008)). Näin ollen tästä johtuvat rahavirrat luokitellaan samalla tavalla kuin muut kappaleessa 17 kuvatut liiketoimet omistajien kanssa. "

Lisätään seuraavanlainen kappale 54:

- "54 IAS 27 (jota IASB muutti vuonna 2008) aiheutti muutoksia kappaleisiin 39–42, ja sen seurauksena lisättiin kappaleet 42A ja 42B. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia 1.7.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Jos yhteisö soveltaa IAS 27:ää (muutettu 2008) aikaisemmalla kaudella, muutoksia on sovellettava tällä aikaisemmalla kaudella. Muutoksia on sovellettava takautuvasti."

IAS 21 Valuuttakurssien muutosten vaikutukset

A6 IAS 21:een tehdään alla kuvatut muutokset:

Kappaletta 48 edeltävää otsikkoa muutetaan ja lisätään kappaleet 48A–48D seuraavasti:

"Luopuminen tai osittainen luopuminen ulkomaisesta yksiköstä

48 ...

- 48A Sen lisäksi, että yhteisön luopumista koko omistususuudesta ulkomaisessa yksikössä käsitellään kirjanpidossa luopumisena, myös seuraavia tapauksia käsitellään luopumisina, vaikka yhteisölle jäisi osuus entisessä tytär-, osakkuus- tai yhteisyrityksessään:
- määräsvallan menettäminen ulkomaisen yksikön sisältävässä tytäryrityksessä;
 - huomattavan vaikutusvallan menettäminen ulkomaisen yksikön sisältävässä osakkuusyrityksessä; ja
 - yhteisen määräsvallan menettäminen ulkomaisen yksikön sisältävässä yhteisessä määräsvallassa olevassa yksikössä.
- 48B Kun luovutaan ulkomaisen yksikön sisältävästä tytäryrityksestä, kyseiseen ulkomaiseen yksikköön liittyvät kertyneet kurssierot, jotka on kohdistettu määräsvallattomille omistajille, on kirjattava pois taseesta, mutta niitä ei saa siirtää tulosvaikutteisiksi.
- 48C Kun yhteisö luopuu ulkomaisen yksikön sisältävästä tytäryrityksestä osittain, sen on siirrettävä suhteellinen osuus muihin laajan tuloksen eriin kirjatusta kertyneistä kurssieroista kyseisen ulkomaisen yksikön määräsvallattomille omistajille. Muissa osittaisissa luopumisissa ulkomaisista yksiköistä yhteisön on siirrettävä tulosvaikutteiseksi vain suhteellinen osuus muihin laajan tuloksen eriin kirjatusta kertyneistä kurssieroista.
- 48D Osittaisella luopumisella yhteisön osuudesta ulkomaisessa yksikössä tarkoitetaan mitä tahansa yhteisön omistususuuden vähennystä ulkomaisessa yksikössä lukuun ottamatta kappaleessa 48A tarkoitettuja vähennyksiä, joita käsitellään luopumisina.”

Lisätään seuraavanlainen kappale 60B:

- ”60B IAS 27:n (jota IASB muutti vuonna 2008) seurauksena lisättiin kappaleet 48A–48D. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia 1.7.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Jos yhteisö soveltaa IAS 27:ää (muutettu 2008) aikaisemmalla kaudella, muutoksia on sovellettava tällä aikaisemmalla kaudella.”

IAS 28 Sijoitukset osakkuusyrityksiin

A7 IAS 28:aan tehdään alla kuvatut muutokset:

Kappaleita 18 ja 19 muutetaan seuraavasti:

- ”18 Sijoittajayrityksen on lopetettava pääomaosuusmenetelmän soveltaminen sinä päivänä, jona sillä lakkaa olemasta huomattava vaikutusvalta osakkuusyrityksessä, ja sen on tuosta päivästä alkaen käsiteltävä sijoitusta IAS 39:n mukaisesti, edellyttäen ettei osakkuusyrityksestä tule tytäryritystä tai IAS 31:ssä määriteltyä yhteisyritystä. Kun huomattava vaikutusvalta menetetään, sijoittajayrityksen on arvostettava entisessä osakkuusyrityksessä mahdollisesti jäljellä oleva sijoituksensa käypään arvoon. Sijoittajayrityksen on kirjattava tulosvaikutteisesti seuraavien erien välinen erotus:
- jäljellä olevan sijoituksen käypä arvo ja mahdollinen luovutustulo osakkuusyritysosuuden osasta; ja
 - sijoituksen kirjanpitoarvo huomattavan vaikutusvallan menettämispäivänä.
- 19 Kun sijoitus lakkaa olemasta osakkuusyritys ja sitä käsitellään kirjanpidossa IAS 39:n mukaisesti, sijoituksen käypää arvoa päivänä, jona se lakkaa olemasta osakkuusyritys, on pidettävä sen käypänä arvona, kun se alun perin kirjataan rahoitusvaroihin kuuluvaksi eräksi IAS 39:n mukaisesti. ”

Lisätään seuraavanlainen kappale 19A:

- ”19A Jos sijoittajayritys menettää huomattavan vaikutusvallan osakkuusyrityksessä, sijoittajayrityksen on käsiteltävä kaikki kyseiseen osakkuusyritykseen liittyvät muihin laajan tuloksen eriin kirjatut määrät samalla perusteella kuin ne olisi käsiteltävä, jos osakkuusyritys olisi suoraan luovuttanut asianomaiset varat tai velat. Näin ollen jos osakkuusyrityksen aiemmin muihin laajan tuloksen eriin kirjaama voitto tai tappio siirrettäisiin tulosvaikutteiseksi asianomaisten varojen tai velkojen luovutuksen yhteydessä, sijoittajayritys siirtää kyseisen voiton tai tappion omasta pääomasta tulosvaikutteiseksi (luokittelun muutoksesta johtuvana oikaisuna), kun se menettää huomattavan vaikutusvallan osakkuusyrityksessä. Esimerkiksi jos osakkuusyrityksellä on myytävissä olevia rahoitusvaroja ja sijoittajayritys menettää huomattavan vaikutusvallan osakkuusyrityksessä, sijoittajayrityksen on siirrettävä tulosvaikutteiseksi kyseisiin varoihin liittyvä voitto tai tappio, joka on aiemmin kirjattu muihin laajan tuloksen eriin. Jos sijoittajayrityksen omistususuus osakkuusyrityksessä pienenee mutta sijoitus on edelleen osakkuusyritys, sijoittajayrityksen on siirrettävä tulosvaikutteiseksi vain suhteellinen osuus aiemmin muihin laajan tuloksen eriin kirjatusta voitosta tai tappiosta. ”

Lisätään seuraavanlainen kappale 41B:

"41B IAS 27 (jota IASB muutti vuonna 2008) aiheutti muutoksia kappaleisiin 18 ja 19, ja sen seurauksena lisättiin kappale 19A. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia 1.7.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikaudilla. Jos yhteisö soveltaa IAS 27:ää (muutettu 2008) aikaisemmalla kaudella, muutoksia on sovellettava tällä aikaisemmalla kaudella."

IAS 31 Osuudet yhteisyrityksissä

A8 IAS 31:een tehdään alla kuvatut muutokset:

Kappaletta 45 muutetaan seuraavasti:

"45 Kun sijoittajayrityksellä lakkaa olemasta yhteinen määräysvalta yksikössä, sen on tuosta päivästä alkaen käsiteltävä mahdollista jäljellä olevaa sijoitustaan kirjanpidossa IAS 39:n mukaisesti, edellyttäen, ettei entisestä yhteisessä määräysvallassa olevasta yksiköstä tule tytär- tai osakkuusyritystä. Siitä päivästä alkaen, jona yhteisessä määräysvallassa olevasta yksiköstä tulee sijoittajayrityksen tytäryritys, sijoittajayrityksen on käsiteltävä osuuttaan kirjanpidossa IAS 27:n ja IFRS 3:n *Liiketoimintojen yhdistäminen* (jonka IASB uudisti 2008) mukaisesti. Siitä päivästä alkaen, jona yhteisessä määräysvallassa olevasta yksiköstä tulee sijoittajayrityksen osakkuusyritys, sijoittajayrityksen on käsiteltävä osuuttaan kirjanpidossa IAS 28:n mukaisesti. Jos yhteinen määräysvalta menetetään, sijoittajayrityksen on arvostettava entisessä yhteisessä määräysvallassa olevassa yksikössä mahdollisesti jäljellä oleva sijoituksensa käypään arvoon. Sijoittajayrityksen on kirjattava tulosvaikutteisesti seuraavien erien välinen erotus:

- a) jäljellä olevan sijoituksen käypä arvo ja mahdollinen luovutustulo yhteisessä määräysvallassa olevassa yksikössä olleen osuuden osasta; ja
- b) sijoituksen kirjanpitoarvo yhteisen määräysvallan menettämispäivänä."

Lisätään seuraavanlaiset kappaleet 45A ja 45B:

"45A Kun sijoitus lakkaa olemasta yhteisessä määräysvallassa oleva yksikkö ja sitä käsitellään kirjanpidossa IAS 39:n mukaisesti, sijoituksen käypää arvoa silloin, kun se lakkaa olemasta yhteisessä määräysvallassa oleva yksikkö, on pidettävä sen käypänä arvona, kun se alun perin kirjataan rahoitusvaroihin kuuluvaksi eräksi IAS 39:n mukaisesti.

45B Jos sijoittajayritys menettää yhteisen määräysvallan yksikössä, sijoittajayrityksen on käsiteltävä kaikki kyseiseen yksikköön liittyvät muihin laajan tuloksen eriin kirjatut määrät samalla perusteella kuin ne olisi käsiteltävä, jos yhteisessä määräysvallassa oleva yksikkö olisi suoraan luovuttanut asianomaiset varat tai velat. Näin ollen jos aiemmin muihin laajan tuloksen eriin kirjattu voitto tai tappio siirrettäisiin tulosvaikutteiseksi asianomaisten varojen tai velkojen luovutuksen yhteydessä, sijoittajayritys siirtää kyseisen voiton tai tappion omasta pääomasta tulosvaikutteiseksi (luokittelun muutoksesta johtuvana oikaisuna), kun se menettää yhteisen määräysvallan yksikössä. Esimerkiksi jos yhteisessä määräysvallassa olevalla yksiköllä on myytävissä olevia rahoitusvaroja ja sijoittajayritys menettää yhteisen määräysvallan yksikössä, sijoittajayrityksen on siirrettävä tulosvaikutteiseksi kyseisiin varoihin liittyvä voitto tai tappio, joka on aiemmin kirjattu muihin laajan tuloksen eriin. Jos sijoittajayrityksen omistusosuus yhteisessä määräysvallassa olevassa yksikössä pienenee mutta sijoitus on edelleen yhteisessä määräysvallassa oleva yksikkö, sijoittajayrityksen on siirrettävä tulosvaikutteiseksi vain suhteellinen osuus aiemmin muihin laajan tuloksen eriin kirjatusta voitosta tai tappiosta."

Lisätään seuraavanlainen kappale 58A:

"58A IAS 27 (jota IASB muutti vuonna 2008) aiheutti muutoksen kappaleeseen 45, ja sen seurauksena lisättiin kappaleet 45A ja 45B. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia 1.7.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikaudilla. Jos yhteisö soveltaa IAS 27:ää (muutettu 2008) aikaisemmalla kaudella, muutoksia on sovellettava tällä aikaisemmalla kaudella."

IAS 39 Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen

A9 IAS 39:ään tehdään alla kuvatut muutokset:

Kappaleen 102 viimeistä virkettä muutetaan seuraavasti:

"102 ... Suojauksen tehokkaaseen osaan liittyvä suojausinstrumentin voitto tai tappio, joka on kirjattu muihin laajan tuloksen eriin, on siirrettävä luokittelun muutoksesta johtuvana oikaisuna omasta pääomasta tulosvaikutteiseksi (ks. IAS 1 (uudistettu 2007)), kun ulkomaisesta yksiköstä luovutaan kokonaan tai osaksi IAS 21:n kappaleiden 48–49 mukaisesti."

Lisätään seuraavanlainen kappale 103E:

"103E IAS 27 (jota IASB muutti 2008) aiheutti muutoksen kappaleeseen 102. Yhteisön on sovellettava tätä muutosta 1.7.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Jos yhteisö soveltaa IAS 27:ää (muutettu 2008) aikaisemmalla kaudella, muutosta on sovellettava tällä aikaisemmalla kaudella."

SIC-7 Euron käyttöönotto

A10 SIC-7:ään tehdään alla kuvatut muutokset:

"Viittaukset" -osioon lisätään "IAS 27 *Tilinpäätöksen esittäminen* (uudistettu 2008)".

Kappaletta 4 muutetaan seuraavasti:

"4 Kappaletta 4 muutetaan seuraavasti:

a) ...

b) muihin laajan tuloksen eriin kirjatut kertyneet kurssierot, jotka liittyvät ulkomaisten yksiköiden tilinpäätösten muuntamiseen, on kerrytettävä omaan pääomaan ja siirrettävä omasta pääomasta tulosvai-
kutteisiksi vasta silloin, kun nettosijoituksesta ulkomaiseen yksikköön luovutaan kokonaan tai osaksi; ja
..."

Otsikon "Voimaantulo" alle lisätään uusi kappale, jossa kuvataan IAS 1:n muutosten voimaantuloa seuraavasti:

"IAS 27 (jota IASB muutti 2008) aiheutti muutoksen kappaleeseen 4(b). Yhteisön on sovellettava tätä muutosta 1.7.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Jos yhteisö soveltaa IAS 27:ää (muutettu 2008) aikaisemmalla kaudella, muutosta on sovellettava tällä aikaisemmalla kaudella."

KOMISSION ASETUS (EY) N:o 495/2009,**annettu 3 päivänä kesäkuuta 2009,****tiettyjen kansainvälisten tilinpäätösstandardien hyväksymisestä Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen (EY) N:o 1606/2002 mukaisesti annetun asetuksen (EY) N:o 1126/2008 muuttamisesta kansainvälisen tilinpäätösstandardin IFRS 3 osalta****(ETA:n kannalta merkityksellinen teksti)**

EUROOPAN YHTEISÖJEN KOMISSIO, joka

ottaa huomioon Euroopan yhteisön perustamissopimuksen,

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

sekä katsoo seuraavaa:

- (1) Tietty kansainväliset tilinpäätösstandardit ja tulkinnat, jotka olivat voimassa 15 päivänä lokakuuta 2008, hyväksyttiin komission asetuksella (EY) N:o 1126/2008 ⁽²⁾.
- (2) IASB (International Accounting Standards Board) julkaisi 10 päivänä tammikuuta 2008 kansainvälisen tilinpäätösstandardin IFRS 3 (uudistettu) *Liiketoimintojen yhdistäminen*, jäljempänä 'uudistettu IFRS 3'. Uudistetussa IFRS 3:ssa vahvistetaan periaatteet ja säännöt siltä osin, kuinka hankkijaosapuolen on liiketoimintojen yhdistämisessä merkittävä tilinpäätökseensä ja arvostettava eri osatekijät (kuten yksilöitävissä olevat varat, vastattaviksi otetut velat, määräysvallattomien omistajien osuus ja liikearvo), jotka ovat yhteydessä hankinnan kirjanpitokäsittelyyn. Siinä määritellään myös tiedot, jotka on esitettävä tällaisista liiketoimista.
- (3) Euroopan tilinpäätösraportoinnin neuvoo-antavan ryhmän (European Financial Reporting Advisory Group, EFRAG) teknisen asiantuntijaryhmän (Technical Expert Group, TEG) kuulemisessa vahvistettiin, että uudistettu IFRS 3 on asetuksen (EY) N:o 1606/2002 3 artiklan 2 kohdassa hyväksymiselle asetettujen teknisten edellytysten mukainen. Tilinpäätösstandardeja koskevien lausuntojen tarkasteluryhmän perustamisesta tietojen antamiseksi komissiolle EFRAGin (European Financial Reporting Advisory Group) lausuntojen puolueettomuudesta ja tasapuolisuudesta 14 päivänä heinäkuuta 2006 tehdyn komission päätöksen 2006/505/EY ⁽³⁾ mukaisesti kyseinen tarkasteluryhmä tarkasteli hyväksymistä koskevaa EFRAGin lausuntoa ja totesi komissiolle sen olevan tasapuolinen ja puolueeton.

(4) Uudistetun IFRS 3:n hyväksymisestä seuraa, että kansainvälisiä tilinpäätösstandardeja IFRS 1, IFRS 2, IFRS 7, IAS 12, IAS 16, IAS 28, IAS 32, IAS 33, IAS 34, IAS 36, IAS 37, IAS 38 ja IAS 39 sekä pysyvän tulkintakomitean tulkintaa IFRIC-9 on muutettava, jotta voidaan varmistaa kansainvälisten tilinpäätösstandardien välinen johdonmukaisuus.

(5) Asetus (EY) N:o 1126/2008 olisi tämän vuoksi muutettava vastaavasti.

(6) Tilinpäätöskysymysten sääntelykomitea on hyväksynyt tässä asetuksessa säädetty toimenpiteet,

ON ANTANUT TÄMÄN ASETUKSEN:

1 artikla

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

- 1) Korvataan kansainvälinen tilinpäätösstandardi IFRS 3 *Liiketoimintojen yhdistäminen* uudistetulla IFRS 3:lla tämän asetuksen liitteen mukaisesti.
- 2) Muutetaan kansainväliset tilinpäätösstandardit IFRS 1, IFRS 2, IFRS 7, IAS 12, IAS 16, IAS 28, IAS 32, IAS 33, IAS 34, IAS 36, IAS 37, IAS 38 ja IAS 39 sekä pysyvän tulkintakomitean tulkinta IFRIC-9 muutoksissa IAS 3:een esitetyllä tavalla tämän asetuksen liitteen mukaisesti.

2 artikla

Yritysten on sovellettava tämän asetuksen liitteessä tarkoitettua uudistettua IFRS 3:a viimeistään sen ensimmäisen tilikauden alusta, joka alkaa 30 päivän kesäkuuta 2009 jälkeen.

⁽¹⁾ EYVL L 243, 11.9.2002, s. 1.⁽²⁾ EUVL L 320, 29.11.2008, s. 1.⁽³⁾ EUVL L 199, 21.7.2006, s. 33.

3 artikla

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

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

Tehty Brysselissä 3 päivänä kesäkuuta 2009,

Komission puolesta

Charlie McCREEVY

Komission jäsen

LIITE

KANSAINVÄLISET TILINPÄÄTÖSSTANDARDIT

IFRS 3	Liiketoimintojen yhdistäminen
--------	-------------------------------

KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI IFRS 3

Liiketoimintojen yhdistäminen

TAVOITE

- 1 Tämän IFRS-standardin tavoitteena on parantaa raportoivan yhteisön tilinpäätöksessään *liiketoimintojen yhdistämisestä* ja sen vaikutuksista esittämien tietojen merkityksellisyyttä, luotettavuutta ja vertailukelpoisuutta. Kyseisen tavoitteen saavuttamiseksi tämä IFRS-standardi sisältää periaatteita ja vaatimuksia siitä, kuinka *hankkijaosapuoli*:
- merkitsee tilinpäätökseensä ja arvostaa hankitut *yksilöitävissä olevat* varat, vastattaviksi otetut velat ja mahdollisen *määräysvallattomien omistajien osuuden hankinnan kohteessa*;
 - merkitsee tilinpäätökseensä ja arvostaa liiketoimintojen yhdistämisessä hankitun *liikearvon* tai edullisesta kaupasta syntyvän voiton; ja
 - päättää, mitä tietoja esitetään, jotta tilinpäätöksen käyttäjät pystyvät arvioimaan liiketoimintojen yhdistämisen luonnetta ja taloudellisia vaikutuksia.

SOVELTAMISALA

- 2 Tätä IFRS-standardia sovelletaan liiketoimeen tai muuhun tapahtumaan, joka vastaa liiketoimintojen yhdistämisen määritelmää. Tätä IFRS-standardia ei sovelleta:
- yhteisyrityksen muodostamiseen.
 - sellaisen omaisuuserän tai omaisuuseräryhmän hankintaan, joka ei muodosta *liiketoimintaa*. Tällaisissa tapauksissa hankkijaosapuolen on yksilöitävä ja kirjattava yksittäiset yksilöitävissä olevat hankitut varat (mukaan lukien varat, jotka vastaavat IAS 38:aan *Aineettomat hyödykkeet* sisältyvää *aineettoman hyödykkeen* määritelmää ja täyttävät sen mukaiset kirjausedellytykset) sekä vastattaviksi otetut velat. Ryhmän hankintameno on kohdistettava yksittäisille yksilöitävissä oleville omaisuuserille ja veloille niiden ostopäivän *käypien arvojen* suhteessa. Tällaisesta liiketoimesta tai tapahtumasta ei synny liikearvoa.
 - saman määräysvallan alaisten yhteisöjen tai liiketoimintojen yhdistämiseen (tähän liittyvää soveltamisohjeistusta on kappaleissa B1–B4).

LIIKETOIMINTOJEN YHDISTÄMISEN TUNNISTAMINEN

- 3 **Yhteisön on ratkaistava, onko liiketoimi tai muu tapahtuma liiketoimintojen yhdistäminen, soveltamalla tähän IFRS-standardiin sisältyvää määritelmää, jonka mukaan edellytetään, että hankitut varat ja vastattaviksi otetut velat muodostavat liiketoiminnan. Jos hankitut varat eivät muodosta liiketoimintaa, raportoivan yhteisön on käsiteltävä liiketoimintaa tai muuta tapahtumaa varojen hankintana. Kappaleissa B5–B12 on ohjeistusta liiketoimintojen yhdistämisen tunnistamisesta ja liiketoiminnan määritelmästä.**

HANKINTAMENETELMÄ

- 4 **Yhteisön on käsiteltävä kaikki liiketoimintojen yhdistämiset kirjanpidossaan hankintamenetelmällä.**
- 5 Hankintamenetelmän soveltaminen edellyttää:
- hankkijaosapuolen nimeämistä;
 - hankinta-ajankohdan* määrittämistä;
 - hankittujen yksilöitävissä olevien varojen, vastattaviksi otettujen velkojen ja hankinnan kohteessa mahdollisesti olevan määräysvallattomien omistajien osuuden kirjaamista ja arvostamista; ja
 - liikearvon tai edullisesta kaupasta syntyvän voiton kirjaamista ja määrittämistä.

Hankkijaosapuolen nimeäminen

- 6 **Jokaisessa liiketoimintojen yhdistämisessä on yksi yhdistyvistä yhteisöistä nimettävä hankkijaosapuoleksi.**
- 7 Hankkijaosapuolen – siis yhteisön, joka saa *määräysvallan* hankinnan kohteessa – nimeämiseen on sovellettava IAS 27:een *Konsernitilinpäätös ja erillistilinpäätös* sisältyvää ohjeistusta. Jos on tapahtunut liiketoimintojen yhdistäminen mutta IAS 27:n sisältämää ohjeistusta soveltamalla ei tule selvästi osoitetuksi, mikä yhdistyvistä yhteisöistä on hankkijaosapuoli, ratkaisua tehtäessä on otettava huomioon kappaleissa B14–B18 mainitut tekijät.

Hankinta-ajankohdan määrittäminen

- 8 **Hankkijaosapuolen on määritettävä hankinta-ajankohta, joka on se päivä, jona hankkijaosapuoli saa määräysvallan hankinnan kohteessa.**

- 9 Päivä, jona hankkijaosapuoli saa määräysvallan hankinnan kohteessa, on yleensä se päivä, jona hankkijaosapuoli laillisesti luovuttaa vastikkeen, hankkii hankinnan kohteen varat ja ottaa sen velat vastattavikseen – hankinnan toteuttamispäivä. Hankkijaosapuoli voi kuitenkin saada määräysvallan joko aikaisemmin tai myöhemmin kuin hankinnan toteuttamispäivänä. Hankinta-ajankohta on aikaisempi kuin hankinnan toteuttamispäivä esimerkiksi, jos hankkijaosapuoli saa kirjallisen sopimuksen perusteella määräysvallan hankinnan kohteessa hankinnan toteuttamispäivää edeltävänä ajankohtana. Hankkijaosapuolen on otettava hankinta-ajankohtaa määrittäessään huomioon kaikki asiaankuuluvat seikat ja olosuhteet.

Hankittujen yksilöitävissä olevien varojen, vastattaviksi otettujen velkojen ja mahdollisen hankinnan kohteessa olevan määräysvallattomien omistajien osuuden kirjaaminen ja arvostaminen

Kirjaamisperiaate

- 10 **Hankkijaosapuolen on hankinta-ajankohtana kirjattava hankitut yksilöitävissä olevat varat, vastattaviksi otetut velat ja mahdollinen hankinnan kohteessa oleva määräysvallattomien omistajien osuus erillään liikearvosta. Hankittujen yksilöitävissä olevien varojen ja vastattaviksi otettujen velkojen kirjaamiseen sovelletaan kappaleissa 11 ja 12 mainittuja ehtoja.**

Kirjaamisen ehdot

- 11 Jotta hankitut yksilöitävissä olevat varat ja vastattaviksi otetut velat olisivat kirjattavissa hankintamenetelmää sovellettaessa, niiden täytyy vastata varojen ja velkojen määritelmiä, jotka on esitetty *Tilinpäätöksen laatimisen ja esittämisen yleisissä perusteissa*. Esimerkiksi menot, joiden hankkijaosapuoli odottaa toteutuvan tulevaisuudessa mutta joita se ei ole velvollinen toteuttamaan pannakseen täytäntöön suunnitelmansa hankinnan kohteen jonkin toiminnon lopettamisesta tai hankinnan kohteen palveluksessa olevien henkilöiden työsuhteen päättämisestä tai henkilöiden siirtämisestä toiseen paikkaan, eivät ole hankinta-ajankohdan velkoja. Sen vuoksi hankkijaosapuoli ei kirjaa kyseisiä menoja hankintamenetelmää soveltaessaan. Sen sijaan hankkijaosapuoli merkitsee kyseiset menot hankinnan jälkeisiin tilinpäätöksiinsä muiden IFRS-standardien mukaisesti.
- 12 Jotta hankitut yksilöitävissä olevat varat ja vastattaviksi otetut velat olisivat kirjattavissa hankintamenetelmää sovellettaessa, niiden täytyy lisäksi olla osa sitä kokonaisuutta, jonka hankkijaosapuoli ja hankinnan kohde (tai sen aiemmat *omistajat*) ovat vaihtaneet liiketoimintojen yhdistämistä koskevassa liiketoimessa sen sijaan, että ne olisivat seurausta erillisistä liiketoimista. Hankkijaosapuolen on sovellettava kappaleisiin 51–53 sisältyvää ohjeistusta sen ratkaisemiseksi, mitkä hankitut varat tai vastattaviksi otetut velat ovat osa hankinnan kohdetta koskevaa vaihtoa ja mitkä mahdollisesti ovat seurausta erillisistä liiketoimista, joita on käsiteltävä niiden luonteen ja niihin sovellettavien IFRS-standardien mukaisesti.
- 13 Kirjaamisperiaatteen ja -ehtojen soveltamisesta voi johtua, että hankkijaosapuoli kirjaa joitakin sellaisia varoja ja velkoja, joita hankinnan kohde ei ollut aiemmin merkinnyt varoiksi ja veloiksi tilinpäätökseensä. Hankkijaosapuoli esimerkiksi kirjaa hankitut yksilöitävissä olevat aineettomat hyödykkeet, kuten brändin, patentin tai asiakassuhteen, joita hankinnan kohde ei ole merkinnyt varoiksi tilinpäätökseensä, koska se on aikaansaanut ne sisäisesti ja kirjannut niihin liittyvät menot kuluiksi.
- 14 Kappaleissa B28–B40 on ohjeistusta muiden vuokrasopimusten ja aineettomien hyödykkeiden kirjaamisesta. Kappaleissa 22–28 täsmennetään, minkä tyyppisiin yksilöitävissä oleviin varoihin ja velkoihin kuuluu eriä, joita tämän IFRS-standardin rajoitetut poikkeukset kirjaamisperiaatteesta ja -ehdoista koskevat.

Liiketoimintojen yhdistämisessä hankittujen yksilöitävissä olevien varojen ja vastattaviksi otettujen velkojen luokittelu tai määrittäminen

- 15 **Hankkijaosapuolen on hankinta-ajankohtana luokiteltava tai määritettävä hankitut yksilöitävissä olevat varat ja vastattaviksi otetut velat sen mukaan kuin tämä on tarpeellista muiden IFRS-standardien myöhempää soveltamista varten. Hankkijaosapuolen on tehtävä nämä luokittelut tai määrittämiset sopimusehtojen, taloudellisten olosuhteiden, noudattamiensa liiketoimintaperiaatteiden tai tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden ja muiden asiaankuuluvien hankinta-ajankohtana vallitsevien olosuhteiden mukaisesti.**
- 16 Joissakin tilanteissa IFRS-standardeissa määrätään erilainen kirjanpitokäsittely sen mukaan, miten yhteisö luokittelee tai määrittää tietyn omaisuuserän tai velan. Esimerkkejä luokitteluista tai määrittämisistä, jotka hankkijaosapuolen on tehtävä hankinta-ajankohtana vallitsevien olosuhteiden perusteella, ovat seuraavat niihin kuitenkin rajoittumatta:
- a) tiettyjen rahoitusvarojen ja -velkojen luokittelu käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavaksi rahoitusvaroihin kuuluvaksi eräksi tai rahoitusvelaksi taikka myytävissä olevaksi tai eräpäivään asti pidettäväksi rahoitusvaroihin kuuluvaksi eräksi IAS 39:n *Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen* mukaisesti;
- b) johdannaisinstrumentin määrittäminen suojausinstrumentiksi IAS 39:n mukaisesti; ja
- c) sen arvioiminen, pitäisikö kytketty johdannainen erottaa pääsopimuksesta IAS 39:n mukaisesti (missä on kysymys ”luokittelusta” siten kuin termiä käytetään tässä IFRS-standardissa).

- 17 Tässä IFRS-standardissa määrätään kaksi poikkeusta kappaleessa 15 esitetystä periaatteesta:
- vuokrasopimuksen luokittelu joko muuksi vuokrasopimukseksi tai rahoitusleasingisopimukseksi IAS 17:n *Vuokrasopimukset* mukaisesti; ja
 - sopimuksen luokittelu vakuutusopimukseksi IFRS 4:n *Vakuutusopimukset* mukaisesti.

Hankkijaosapuolen on luokiteltava nämä sopimukset sopimusehtojen ja muiden tekijöiden perusteella sopimuksen syntymisajankohtana (tai, jos sopimuksen ehtoja on muutettu siten, että sen luokittelu muuttuisi, kyseisen muutoksen toteutumispäivänä, joka voi olla hankinta-ajankohta).

Arvostamisperiaate

- 18 Hankkijaosapuolen on arvostettava hankitut yksilöitävissä olevat varat ja vastattaviksi otetut velat niiden hankinta-ajankohdan käypiin arvoihin.**
- 19 Hankkijaosapuolen on jokaisessa liiketoimintojen yhdistämisessä arvostettava mahdollinen määräysvallattomien omistajien osuus hankinnan kohteessa joko käypään arvoon tai määrään, joka vastaa määräysvallattomien omistajien osuuden suhteellista osuutta hankinnan kohteen yksilöitävissä olevasta nettovarallisuudesta.
- 20 Kappaleissa B41–B45 on ohjeistusta tiettyjen yksilöitävissä olevien varojen ja hankinnan kohteessa olevan määräysvallattomien omistajien osuuden käyvän arvon määrittämisestä. Kappaleissa 24–31 täsmennetään, minkä tyyppiisiin yksilöitävissä oleviin varoihin ja velkoihin kuuluu erää, joita tämän IFRS-standardin rajoitetut poikkeukset arvostamisperiaatteista koskevat.

Poikkeukset kirjaamis- tai arvostamisperiaatteista

- 21 Tämä IFRS-standardi sisältää rajoitettuja poikkeuksia siinä olevista kirjaamis- ja arvostamisperiaatteista. Kappaleissa 22–31 täsmennetään sekä ne nimenomaiset erät, joita poikkeukset koskevat, että näiden poikkeuksien luonne. Hankkijaosapuolen on käsiteltävä kyseiset erät kirjanpidossaan kappaleisiin 22–31 sisältyvien vaatimusten mukaisesti, mistä seuraa, että jotkin erät:
- kirjataan joko soveltamalla kappaleiden 11 ja 12 sisältämien ehtojen lisäksi muita kirjaamisehtoja tai soveltamalla muiden IFRS-standardien vaatimuksia, jolloin tulokset poikkeavat siitä, mitä ne olisivat sovellettaessa yleistä kirjaamisperiaatetta ja -ehtoja.
 - arvostetaan muuhun arvoon kuin hankinta-ajankohdan käypiin arvoihin.

Poikkeus kirjaamisperiaatteesta

Ehdolliset velat

- 22 Ehdollinen velka määritellään IAS 37:ssä *Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat* siten, että se on:
- mahdollinen velvoite, joka on syntynyt aikaisempien tapahtumien seurauksena ja jonka olemassaolo varmistuu vasta, kun yksi tai useampi epävarma tapahtuma, joka ei ole kokonaan yhteisön määräysvallassa, toteutuu tai jää toteutumatta tulevaisuudessa; tai
 - olemassa oleva velvoite, joka on syntynyt aikaisempien tapahtumien seurauksena mutta jota ei merkitä taseeseen, koska:
 - ei ole todennäköistä, että velvoitteen täyttäminen edellyttää taloudellista hyötyä ilmentävien voimavarojen siirtymistä pois yhteisöstä; tai
 - velvoitteen suuruus ei ole määritettävissä riittävän luotettavasti.

- 23 IAS 37:n mukaisia vaatimuksia ei sovelleta ratkaistaessa, mitkä ehdolliset velat kirjataan hankinta-ajankohtana. Sen sijaan hankkijaosapuolen on kirjattava liiketoimintojen yhdistämisessä vastattavaksi otettu ehdollinen velka hankinta-ajankohtana, jos kyseessä on olemassa oleva velvoite, joka on syntynyt aikaisempien tapahtumien seurauksena, ja sen käypä arvo on luotettavasti määritettävissä. Sen vuoksi hankkijaosapuoli kirjaa, toisin kuin IAS 37:n mukaan tehtäisiin, liiketoimintojen yhdistämisessä vastattavaksi otetun ehdollisen velan hankinta-ajankohtana, vaikka ei olisi todennäköistä, että velvoitteen täyttäminen edellyttää taloudellista hyötyä ilmentävien voimavarojen siirtymistä pois yhteisöstä. Kappaleessa 56 on ohjeistusta ehdollisten velkojen myöhemmästä kirjanpitokäsittelystä.

Poikkeukset sekä kirjaamis- että arvostamisperiaatteista

Tuloverot

- 24 Hankkijaosapuolen on kirjattava ja arvostettava liiketoimintojen yhdistämisessä hankituista varoista ja vastattaviksi otetuista veloista aiheutuva laskennallinen verosaaminen tai -velka IAS 12:n *Tuloverot* mukaisesti.

- 25 Hankkijaosapuolen on käsiteltävä hankinnan kohteella hankinta-ajankohtana olleiden tai hankinnan seurauksena syntyvien väliaikaisten erojen ja tulevaisuudessa käytettävien verotukseen liittyvien erien potentiaaliset verovaikutukset IAS 12:n mukaisesti.

Työsuhde-etuudet

- 26 Hankkijaosapuolen on kirjattava ja arvostettava hankinnan kohteen työsuhde-etuusjärjestelyihin liittyvä velka (tai mahdollinen omaisuuserä) IAS 19:n *Työsuhde-etuudet* mukaisesti.

Korvausvelvoitteeseen perustuvat omaisuuserät

- 27 Myyjäosapuoli voi liiketoimintojen yhdistämisessä sopimuksen perusteella korvata hankkijaosapuolelle tiettyyn omaisuuserään tai velkaan taikka sen osaan liittyvän ehdollisen tapahtuman tai epävarmuustekijän toteuman. Myyjäosapuoli voi esimerkiksi korvata hankkijaosapuolelle määrätystä ehdollisesta tapahtumasta aiheutuvasta velasta johtuvat, tietyn määrän ylittävät tappiot; toisin sanoen myyjäosapuoli takaa, että hankkijaosapuolen velka ei ylitä tiettyä määrää. Tästä syntyy hankkijaosapuolelle korvausvelvoitteeseen perustuva omaisuuserä. Hankkijaosapuolen on kirjattava korvausvelvoitteeseen perustuva omaisuuserä samanaikaisesti kuin se kirjaa korvattavan erän ja arvostettava se samalla perusteella kuin korvattava erä ottaen huomioon, että määristä, joita ei saada perityksi, pitää kirjata arvon alentumisesta johtuva vähennyserä. Jos korvaus näin ollen liittyy omaisuuserään tai velkaan, joka on kirjattu hankinta-ajankohtana ja arvostettu hankinta-ajankohdan käypään arvoon, hankkijaosapuolen on kirjattava korvausvelvoitteeseen perustuva omaisuuserä hankinta-ajankohtana ja arvostettava se hankinta-ajankohdan käypään arvoon. Jos kyseessä on käypään arvoon arvostettu korvausvelvoitteeseen perustuva omaisuuserä, vastaisia rahavirtoja koskevan perittävyteen liittyvän epävarmuuden vaikutukset otetaan huomioon käyvässä arvossa, eikä erillistä arvon alentumisesta johtuvaa vähennyserää tarvita (kappaleessa B41 on tätä koskevaa soveltamisohjeistusta).

- 28 Korvaus voi joissakin olosuhteissa liittyä omaisuuserään tai velkaan, jota koskee poikkeus kirjaamis- ja arvostamisperiaatteista. Korvaus voi esimerkiksi liittyä ehdolliseen velkaan, jota ei kirjata hankinta-ajankohtana, koska sen käypä arvo ei ole kyseisenä päivänä määritettävissä luotettavasti. Korvaus voi vaihtoehtoisesti liittyä esimerkiksi työsuhde-etuudesta johtuvaan omaisuuserään tai velkaan, joka arvostetaan muulla perusteella kuin hankinta-ajankohdan käypään arvoon. Tällaisissa olosuhteissa korvausvelvoitteeseen perustuva omaisuuserä on kirjattava ja arvostettava käyttäen oletuksia, jotka ovat yhdenmukaisia korvattavan erän arvostamisessa käytettyjen oletusten kanssa, ottaen huomioon johdon arvio korvausvelvoitteeseen perustuvan omaisuuserän perittävyyydestä ja mahdolliset korvattavaa määrää koskevat sopimukseen perustuvat rajoitukset. Kappaleessa 57 on ohjeistusta korvausvelvoitteeseen perustuvien omaisuuserien myöhemmästä kirjanpitoikästä.

Poikkeukset arvostamisperiaatteesta

Takaisin hankitut oikeudet

- 29 Hankkijaosapuolen on määritettävä aineettomaksi hyödykkeeksi kirjatun takaisin hankitun oikeuden arvo siihen liittyvän sopimuksen jäljellä olevan voimassaoloajan perusteella riippumatta siitä, ottaisivatko markkinaosapuolet sopimuksen mahdolliset uudistamiset huomioon sen käypää arvoa määrittäessään. Kappaleissa B35 ja B36 on tätä koskevaa soveltamisohjeistusta.

Osakeperusteiset palkitsemisjärjestelyt

- 30 Hankkijaosapuolen on arvostettava velka tai oman pääoman ehtoinen instrumentti, joka liittyy hankinnan kohteen osakeperusteisten palkitsemisjärjestelyjen korvaamiseen hankkijaosapuolen osakeperusteisilla palkitsemisjärjestelyillä, IFRS 2:ssa *Osakeperusteiset maksut* kuvatun menetelmän mukaisesti. (Tässä IFRS-standardissa kyseisen menetelmän soveltamisen tuloksena saatavaa määrää nimitetään palkitsemisjärjestelyn "markkinaperusteiseksi arvoksi".)

Myytävänä olevat omaisuuserät

- 31 Hankkijaosapuolen on arvostettava hankinta-ajankohtana myytävänä olevaksi luokiteltu hankittu pitkäaikainen omaisuuserä (tai luovutettavien erien ryhmä) IFRS 5:n *Myytävänä olevat pitkäaikaiset omaisuuserät ja lopetetut toiminnot* mukaisesti myynnistä aiheutuvilla menoilla vähennettyyn käypään arvoon kyseisen standardin kappaleiden 15–18 mukaisella tavalla.

Liikearvon tai edullisesta kaupasta syntyvän voiton kirjaaminen ja määrittäminen

- 32 **Hankkijaosapuolen on kirjattava hankinta-ajankohtana liikearvo, joka määritetään alla olevien kohtien (a) ja (b) erotuksena:**

a) seuraavien yhteenlaskettu määrä:

i) luovutettu vastike arvostettuna tämän IFRS-standardin mukaisesti, mikä yleensä edellyttää hankinta-ajankohdan käypää arvoa (ks. kappale 37);

ii) mahdollinen määräysvallattomien omistajien osuus hankinnan kohteessa tämän IFRS-standardin mukaisesti arvostettuna; ja

iii) vaiheittain toteutuneessa liiketoimintojen yhdistämisessä (ks. kappaleet 41 ja 42) hankkija-osapuolella hankinnan kohteessa aiemmin olleen oman pääoman ehtoisen osuuden hankinta-ajankohdan käypä arvo.

b) hankittujen yksilöitävissä olevien varojen ja vastattaviksi otettujen velkojen hankinta-ajankohdan nettomäärä tämän IFRS-standardin mukaisesti arvostettuna.

- 33 Liiketoimintojen yhdistämisessä, jossa hankkijaosapuoli ja hankinnan kohde (tai sen aiemmat omistajat) vaihtavat keskenään vain oman pääoman ehtoisia osuuksia, hankinnan kohteen oman pääoman ehtoisten osuuksien hankinta-ajankohdan käypä arvo saattaa olla määritettävissä luotettavammin kuin hankkijaosapuolen oman pääoman ehtoisten osuuksien hankinta-ajankohdan käypä arvo. Jos näin on, hankkijaosapuolen on määritettävä liikearvo käyttäen hankinnan kohteen oman pääoman ehtoisten osuuksien hankinta-ajankohdan käypää arvoa sen sijaan, että se käyttäisi luovutettujen oman pääoman ehtoisten osuuksien hankinta-ajankohdan käypää arvoa. Määritettäessä liikearvoa liiketoimintojen yhdistämisessä, jossa ei luovuteta lainkaan vastiketta, hankkijaosapuolen on käytettävä luovutetun vastikkeen hankinta-ajankohdan käyvän arvon asemesta hankkijaosapuolella hankinnan kohteessa olevan osuuden hankinta-ajankohdan käypää arvoa, joka määritetään arvostusmenetelmää käyttäen (kappale 32(a)(i)). Kappaleissa B46–B49 on tätä koskevaa soveltamisohjeistusta.

Edulliset kaupat

- 34 Toisinaan hankkijaosapuoli tekee edullisen kaupan, jolla tarkoitetaan sellaista liiketoimintojen yhdistämistä, jossa kappaleen 32(b) mukainen määrä on suurempi kuin kappaleessa 32(a) tarkoitettu yhteenlaskettu määrä. Jos tätä ylimenevää määrää on jäljellä kappaleen 36 mukaisten vaatimusten soveltamisen jälkeen, hankkijaosapuolen on kirjattava tästä syntyvä voitto tulosvaikutteisesti hankinta-ajankohtana. Voitto on kohdistettava hankkijaosapuolelle.
- 35 Edullinen kauppa voi toteutua esimerkiksi liiketoimintojen yhdistämisessä, jossa on kyseessä pakkotilanteessa toteutuva kauppa ja myyjäosapuoli toimii painostuksen alaisena. Kuitenkin myös kappaleissa 22–31 käsiteltävät tiettyjen erien kirjaamista tai arvostamista koskevat poikkeukset saattavat johtaa edullisesta kaupasta syntyvän voiton kirjaamiseen (tai kirjatun voiton muuttumiseen).
- 36 Hankkijaosapuolen on ennen edullisesta kaupasta syntyvän voiton kirjaamista arvioitava uudelleen, onko se yksilöinyt kaikki hankitut varat ja kaikki vastattaviksi otetut velat oikein, ja kirjattava mahdolliset tässä tarkastelussa vielä tunnistettavat varat tai velat. Sen jälkeen hankkijaosapuolen on tarkasteltava menettelytapoja, joita se on noudattanut määrittäessään tämän IFRS-standardin mukaisesti hankinta-ajankohtana kirjattaviksi vaadittavia määriä, kaikkien seuraavien osalta:

- a) hankitut yksilöitävissä olevat varat ja vastattaviksi otetut velat;
- b) mahdollinen määräysvallattomien omistajien osuus hankinnan kohteessa;
- c) vaiheittain toteutetussa liiketoimintojen yhdistämisessä hankkijaosapuolella aiemmin ollut oman pääoman ehtoinen osuus hankinnan kohteessa; ja
- d) luovutettu vastike.

Tämän tarkastelun tavoitteena on varmistua siitä, että arvonmääritykset kuvastavat asianmukaisella tavalla kaiken hankinta-ajankohtana käytettävissä olevan informaation huomioon ottamista.

Luovutettu vastike

- 37 Liiketoimintojen yhdistämisessä luovutettu vastike on arvostettava käypään arvoon, joka on määritettävä laske-malla yhteen hankkijaosapuolen luovuttamien varojen, hankkijaosapuolelle hankinnan kohteen aiempia omistajia kohtaan syntyneiden velkojen sekä hankkijaosapuolen liikkeeseen laskemien oman pääoman ehtoisten osuuksien hankinta-ajankohdan käyvät arvot. (Liiketoimintojen yhdistämisessä luovutettavaan vastikkeeseen mahdollisesti sisältyvät osuudet hankkijaosapuolen osakeperusteisista palkitsemisjärjestelyistä, jotka vaihdetaan hankinnan kohteen työntekijöillä oleviin palkitsemisjärjestelyihin, on kuitenkin arvostettava käyvän arvon sijaan kappaleen 30 mukaisesti.) Vastikkeen mahdollisia muotoja ovat esimerkiksi käteisvarat, muut varat, hankkijaosapuolen liiketoiminta tai tytäryritys, *ehdollinen vastike*, kanta- tai etuosakkeet, optiot, merkintäoikeudet ja *keskinäisten yhteisöjen* jäsenosuudet.
- 38 Luovutettu vastike voi sisältää hankkijaosapuolen varoja tai velkoja, joiden kirjanpitoarvot poikkeavat niiden hankinta-ajankohdan käyvistä arvoista (esimerkiksi hankkijaosapuolen ei-monetaraisia varoja tai liiketoiminta). Jos näin on, hankkijaosapuolen on arvostettava luovutetut varat tai velat niiden hankinta-ajankohdan käyppiin arvoihin ja kirjattava tästä mahdollisesti aiheutuvat voitot tai tappiot tulosvaikutteisesti. Joskus luovutetut varat tai velat kuitenkin jäävät syntyneeseen yhteisökokonaisuuteen liiketoimintojen yhdistämisen jälkeen (esimerkiksi koska varat tai velat on siirretty hankinnan kohteelle eikä sen aiemmille omistajille) ja näin ollen hankkijaosapuolella säilyy niihin määräysvalta. Tällaisessa tilanteessa hankkijaosapuolen on arvostettava kyseiset varat ja velat kirjanpitoarvoihin, jotka niillä on välittömästi ennen hankinta-ajankohtaa, eikä se saa kirjata tulosvaikutteisesti voittoa tai tappiota sellaisista varoista tai veloista, joihin sillä on määräysvalta sekä ennen liiketoimintojen yhdistämistä että sen jälkeen.

Ehdollinen vastike

- 39 Vastikkeeseen, jonka hankkijaosapuoli luovuttaa hankinnan kohteesta, luetaan myös mahdollisesta ehdollista vastiketta koskevasta järjestelystä (ks. kappale 37) aiheutuva omaisuuserä tai velka. Hankkijaosapuolen on kirjattava ehdollisen vastikkeen hankinta-ajankohdan käypä arvo osana hankinnan kohteesta luovutettua vastiketta.
- 40 Hankkijaosapuolen on luokiteltava ehdollisen vastikkeen suorittamisvelvoite velaksi tai omaksi pääomaksi IAS 32:n *Rahoitusinstrumentit: esittämistapa* kappaleessa 11 olevien oman pääoman ehtoisen instrumentin ja rahoitusvelan määritelmien tai muiden sovellettavien IFRS-standardien perusteella. Hankkijaosapuolen on luokiteltava aiemmin luovutetun vastikkeen takaisinsaantioikeus omaisuuseräksi määrättyjen ehtojen täyttyessä. Kappaleessa 58 on ohjeistusta ehdollisen vastikkeen myöhemmästä kirjanpitokäsittelystä.

Lisäohjeistusta hankintamenetelmän soveltamisesta tietyn tyyppiin liiketoimintojen yhdistämisiin

Vaiheittain toteutunut liiketoimintojen yhdistäminen

- 41 Joskus hankkijaosapuoli saa määräysvallan hankinnan kohteeseen, jossa sillä on välittömästi ennen hankinta-ajankohtaa ollut oman pääoman ehtoinen osuus. Esimerkiksi yhteisöllä A on 31.12.20X1:ssä määräysvallaton 35 %:n suuruinen oman pääoman ehtoinen osuus yhteisössä B. Yhteisö A ostaa kyseisenä ajankohtana 40 %:n lisäosuuden yhteisöstä B, jolloin se saa määräysvallan yhteisössä B. Tässä IFRS-standardissa tällaista liiketoimintaa nimitetään vaiheittain toteutuneeksi liiketoimintojen yhdistämiseksi, ja joskus sitä nimitetään myös portaittaiseksi hankinnaksi.
- 42 Vaiheittain toteutuneessa liiketoimintojen yhdistämisessä hankkijaosapuolen on arvostettava aiemmin omistamansa oman pääoman ehtoinen osuus hankinnan kohteessa hankinta-ajankohdan käypään arvoon ja kirjattava tästä mahdollisesti aiheutuva voitto tai tappio tulospäätöksellään. Hankkijaosapuoli on saattanut aiemmillä raportointikausilla kirjata sillä hankinnan kohteessa olevan oman pääoman ehtoisen osuuden arvon muutokset muihin laajan tuloksen eriin (esimerkiksi koska sijoitus on luokiteltu myytävissä olevaksi). Jos näin on tapahtunut, muihin laajan tuloksen eriin kirjattu määrä on kirjattava samalla perusteella kuin se olisi kirjattava, jos hankkijaosapuoli olisi suoraan luopunut aiemmin omistamastaan oman pääoman ehtoista osuudesta.

Liiketoimintojen yhdistäminen vastiketta luovuttamatta

- 43 Joskus hankkijaosapuoli saa määräysvallan hankinnan kohteessa vastiketta luovuttamatta. Näihin liiketoimintojen yhdistämisiin sovelletaan hankintamenetelmää. Tällaisia olosuhteita ovat mm. seuraavat:
- a) Hankinnan kohde ostaa takaisin riittävän määrän omia osakkeitaan, niin että senhetkinen sijoittaja (hankkijaosapuoli) saa määräysvallan.
- b) Vähemmistön veto-oikeudet, jotka ovat aiemmin estäneet hankkijaosapuolta käyttämästä määräysvaltaa hankinnan kohteessa, jossa sillä on ollut äänivallan enemmistö, lakkaavat.
- c) Hankkijaosapuoli ja hankinnan kohde sopivat liiketoimintojensa yhdistämisestä yksinomaan sopimukseen perustuen. Hankkijaosapuoli ei luovuta vastiketta saadakseen määräysvallan hankinnan kohteessa eikä sillä ole hankinnan kohteessa oman pääoman ehtoisia osuuksia hankinta-ajankohtana eikä ennen sitä. Esimerkkejä yksinomaan sopimukseen perustuen toteutuneista liiketoimintojen yhdistämisistä ovat kahden liiketoiminnan saattaminen yhteen järjestelyllä, jossa arvopaperi liitetään muihin arvopapereihin yhden myyntikelpoisen arvopaperin muodostamiseksi, tai muodostamalla kaksoislistautunut yhtiö.

- 44 Yksinomaan sopimukseen perustuvassa liiketoimintojen yhdistämisessä hankkijaosapuolen on kohdistettava tämän IFRS-standardin mukaisesti kirjattava hankinnan kohteen nettovarallisuus hankinnan kohteen omistajille. Toisin sanoen muiden osapuolten kuin hankkijaosapuolen oman pääoman ehtoiset osuudet hankinnan kohteessa ovat hankkijaosapuolen hankinnan jälkeisissä tilinpäätöksissä määräysvallattomien omistajien osuutta, vaikka tämä johtaisi siihen, että kaikki oman pääoman ehtoiset osuudet hankinnan kohteessa kohdistettaisiin määräysvallattomille omistajille.

Tarkastelujakso

- 45 Jos liiketoimintojen yhdistämisen kirjanpitokäsittelyä ei saada valmiiksi sen raportointikauden loppuun mennessä, jonka aikana yhdistäminen tapahtuu, hankkijaosapuolen on esitettävä tilinpäätöksessään alustavat määrät niistä eristä, joiden kirjanpitokäsittely on kesken. Hankkijaosapuolen on tarkastelujakson aikana oikaistava takautuvasti hankinta-ajankohtana kirjattuja alustavia määriä sellaisen uuden informaation huomioon ottamiseksi, joka koskee hankinta-ajankohtana vallinneita tosiseikkoja ja olosuhteita ja joka, jos se olisi ollut tiedossa, olisi vaikuttanut tuona ajankohtana kirjattuihin määriin. Hankkijaosapuolen on kirjattava tarkastelujakson aikana myös uusia varoja tai velkoja, jos hankinta-ajankohtana vallinneista tosiseikoista ja olosuhteista saadaan uutta informaatiota, joka, jos se olisi ollut tiedossa, olisi tuona ajankohtana johtanut kyseisten varojen ja velkojen kirjaamiseen. Tarkastelujakso päättyy, kun hankkijaosapuoli saa tavoittelemansa informaation hankinta-ajankohtana vallinneista tosiseikoista ja olosuhteista tai saa tietää, ettei enempää informaatiota ole saatavissa. Tarkastelujakso ei kuitenkaan saa olla pidempi kuin yksi vuosi hankinta-ajankohdasta lukien.

- 46 Tarkastelujakso on se hankinta-ajankohdan jälkeinen ajanjakso, jonka kuluessa hankkijaosapuoli saa oikaista liiketoimintojen yhdistämisestä kirjattuja alustavia määriä. Tarkastelujakson ansiosta hankkijaosapuolella on kohtuullisesti aikaa hankkia tarvittava informaatio seuraavien seikkojen hankinta-ajankohdan tilanteen tunnistamiseksi ja määrittämiseksi tämän IFRS-standardien mukaisesti:
- hankitut yksilöitävissä olevat varat, vastattaviksi otetut velat ja mahdollinen määräysvallattomien omistajien osuus hankinnan kohteessa;
 - hankinnan kohteen saamiseksi luovutettu vastike (tai muu liikearvoa määritettäessä käytettävä määrä);
 - vaiheittain toteutuneessa liiketoimintojen yhdistämisessä hankkijaosapuolella aiemmin ollut oman pääoman ehtoinen osuus hankinnan kohteessa; ja
 - näistä aiheutuva liikearvo tai edullisesta kaupasta syntyvä voitto.
- 47 Hankkijaosapuolen on otettava huomioon kaikki asiaankuuluvat tekijät ratkaistessaan, tulisiko kirjattuja alustavia tietoja oikaista hankinta-ajankohdan jälkeen saadun informaation seurauksena vai johtuuko informaatio hankinta-ajankohdan jälkeisistä tapahtumista. Asiaankuuluvia tekijöitä ovat esimerkiksi se, milloin lisäinformaatio saadaan, ja se, pystyykö hankkijaosapuoli tunnistamaan syyn alustavien määrien muuttamiseen. Pian hankinta-ajankohdan jälkeen saatava informaatio kuvastaa hankinta-ajankohtana vallinneita olosuhteita todennäköisemmin kuin useita kuukausia myöhemmin saatava informaatio. Esimerkiksi omaisuuserän myynti kolmannelle osapuolelle pian hankinta-ajankohdan jälkeen hintaan, joka poikkeaa merkittävästi sille kyseisenä ajankohtana määritetystä käyvästä arvosta, osoittaa alustavan määrän todennäköisesti olevan virheellinen, paitsi milloin pystytään yksilöimään näiden ajankohtien välillä toteutunut tapahtuma, joka on muuttanut omaisuuserän käypää arvoa.
- 48 Hankkijaosapuoli kirjaa yksilöitävissä olevan omaisuuserän (tai velan) alustavasti kirjatun määrän lisäyksen (tai vähennyksen) vähentämällä (tai lisäämällä) liikearvoa. Joskus tarkastelujakson aikana saatu informaatio voi kuitenkin johtaa useamman kuin yhden omaisuuserän tai velan alustavan arvon oikaisemiseen. Hankkijaosapuoli on esimerkiksi saattanut ottaa vastattavakseen hankinnan kohteen toimipaikassa tapahtuneeseen onnettomuuteen liittyvän vahingonkorvauksen, jonka hankinnan kohteen vastuuvakuutus kattaa kokonaan tai osaksi. Jos hankkijaosapuoli saa tarkastelujakson aikana uutta informaatiota kyseisen velan hankinta-ajankohdan käyvästä arvosta, velan alustavana kirjatun määrän muuttamisesta johtuva liikearvon oikaisu kumoutuisi (kokonaan tai osaksi), kun kirjataan vastaava liikearvon oikaisu, joka johtuu vakuutusenantajalta olevan korvaussaamisen alustavana kirjatun määrän muuttamisesta.
- 49 Hankkijaosapuolen on kirjattava alustavien määrien muutokset tarkastelujakson aikana ikään kuin liiketoimintojen yhdistämisen kirjanpitokäsittely olisi valmistunut hankinta-ajankohtana. Täten hankkijaosapuolen on tarvittaessa oikaistava tilinpäätöksessä esitettäviä aiempien kausien vertailutietoja, mihin kuuluu, että muutetaan poistoja ja muita jaksotuksia tai kirjataan muut alkuperäisen kirjanpitokäsittelyn valmistumisen yhteydessä kirjattavat tulosvaikutukset.
- 50 Tarkastelujakson päätyttyä hankkijaosapuoli oikaisee liiketoimintojen yhdistämisen kirjanpitokäsittelyä ainoastaan virheen korjaamiseksi IAS 8:n *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet* mukaisesti.

Sen ratkaiseminen, mikä kuuluu liiketoimintojen yhdistämistapahtumaan

- 51 **Hankkijaosapuolen ja hankinnan kohteen välillä voi olla aiempi suhde tai muu järjestely jo ennen liiketoiminnan yhdistämistä koskevien neuvottelujen aloittamista, tai ne voivat tehdä neuvottelujen aikana liiketoimintojen yhdistämisestä erillään olevan järjestelyn. Hankkijaosapuolen on kummassakin tapauksessa yksilöitävä mahdolliset määrät, jotka eivät kuulu siihen kokonaisuuteen, jonka hankkijaosapuoli ja hankinnan kohde (tai sen aiemmat omistajat) vaihtavat liiketoimintojen yhdistämisessä, ts. määrät, jotka eivät kuulu hankinnan kohdetta koskevaan vaihtotapahtumaan. Hankkijaosapuolen on kirjattava hankintamenetelmää soveltaessaan vain hankinnan kohteesta luovutettu vastike sekä varat, jotka on hankittu, ja velat, jotka on otettu vastattaviksi hankinnan kohdetta koskevassa vaihtotapahtumassa. Erilliset liiketoimet on käsiteltävä kirjanpidossa asiaankuuluvien IFRS-standardien mukaisesti.**
- 52 Liiketoimi, johon hankkijaosapuoli tai sen puolesta muu osapuoli on ryhtynyt tai johon on ryhdytty pääasiassa hankkijaosapuolen tai syntyneen yhteisökokonaisuuden hyödyksi ennen yhdistämistä sen sijaan, että kyseessä olisi ensisijaisesti hankinnan kohteen (tai sen aiempien omistajien) hyöty, on todennäköisesti erillinen liiketoimi. Seuraavat ovat esimerkkejä erillisistä liiketoimista, joita ei oteta mukaan hankintamenetelmää sovellettaessa:
- liiketoimi, jolla tosiasiallisesti selvitetään hankkijaosapuolen ja hankinnan kohteen välisiä aiempia suhteita;
 - liiketoimi, jolla maksetaan hankinnan kohteen henkilöstölle tai aiemmille omistajille palkkaa tulevista työsuorituksista; ja
 - liiketoimi, jolla hankinnan kohteelle tai sen aiemmille omistajille korvataan näiden maksamia hankintaan liittyviä hankkijaosapuolen menoja.

Kappaleissa B50–B62 on tätä koskevaa soveltamisohjeistusta.

Hankintaan liittyvät menot

- 53 Hankintaan liittyvät menot ovat menoja, joita hankkijaosapuolelle aiheutuu liiketoimintojen yhdistämisen toteuttamisesta. Näihin menoihin kuuluvat löytämispalkkiot; palkkiot neuvonta-, lakiasia-, kirjanpito- ja arvonmääritys-palveluista sekä muut asiantuntija- tai konsultointipalkkiot; yleiset hallintomenot, mukaan lukien yrityskauppoja toteuttavan osaston ylläpidosta aiheutuvat menot; sekä vieraan ja oman pääoman ehtoisten arvopapereiden rekisteröinnistä ja liikkeeseenlaskusta aiheutuvat menot. Hankkijaosapuolen on kirjattava hankintaan liittyvät menot kuluiksi kausilla, joiden aikana menot toteutuvat ja palvelut otetaan vastaan, yhtä poikkeusta lukuun ottamatta. Vieraan tai oman pääoman ehtoisten arvopapereiden liikkeeseenlaskusta aiheutuvat menot on kirjattava IAS 32:n ja IAS 39:n mukaisesti.

MYÖHEMPI ARVOSTAMINEN JA KIRJANPITOKÄSITTELY

- 54 Yleisesti hankkijaosapuolen on myöhemmin arvostettava liiketoiminnan yhdistämisessä hankitut varat, syntyneet tai vastattaviksi otetut velat sekä liikkeeseen lasketut oman pääoman ehtoiset instrumentit ja käsiteltävä niitä kirjanpidossa muiden kyseisiin eriin sovellettavien IFRS-standardien mukaisesti sen mukaan, minkä luonteisista eristä on kysymys. Tämä IFRS-standardi sisältää kuitenkin ohjeistusta seuraavien liiketoimintojen yhdistämisessä hankittujen varojen, syntyneiden tai vastattaviksi otettujen velkojen ja liikkeeseen laskettujen oman pääoman ehtoisten instrumenttien myöhemmästä arvostamisesta ja kirjanpitoikästä:

- a) takaisin hankitut oikeudet;
- b) hankinta-ajankohtana kirjatut ehdolliset velat;
- c) korvausvelvoitteeseen perustuvat omaisuuserät; ja
- d) ehdollinen vastike.

Kappaleessa B63 on tätä koskevaa soveltamisohjeistusta.**Takaisin hankitut oikeudet**

- 55 Aineettomaksi hyödykkeeksi kirjatusta takaisin hankitusta oikeudesta on tehtävä poistot sen sopimuksen jäljellä olevana voimassaoloaikana, jolla oikeus on myönnetty. Hankkijaosapuolen, joka myöhemmin myy takaisin hankitun oikeuden kolmannelle osapuolelle, on otettava aineettoman hyödykkeen kirjanpitoarvo huomioon myyntivoittoa tai -tappiota määrittäessään.

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 korkeampi:

- a) määrä, joka kirjattaisiin IAS 37:n mukaisesti; ja
- b) alun perin kirjattu määrä vähennettynä IAS 18:n *Tuotot* mukaisilla kertyneillä jaksotuksilla, jos tämä on sovellettavissa.

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

Korvausvelvoitteeseen perustuvat omaisuuserät

- 57 Hankkijaosapuolen on jokaisen myöhemmän raportointikauden lopussa arvostettava hankinta-ajankohtana kirjattu korvausvelvoitteeseen perustuva omaisuuserä samalla perusteella kuin korvattava velka tai omaisuuserä ottaen huomioon mahdolliset sopimukseen perustuvat määrää koskevat rajoitukset ja, jos kyseessä on korvausvelvoitteeseen perustuva omaisuuserä, jota ei myöhemmin arvosteta käypään arvoon, ottaen huomioon johdon arvio siitä, tullaanko korvausvelvoitteeseen perustuvasta omaisuuserästä saamaan maksu. Hankkijaosapuolen on kirjattava korvausvelvoitteeseen perustuva omaisuuserä pois taseesta vain silloin, kun se saa omaisuuserästä maksun, myy sen tai muutoin menettää oikeuden siihen.

Ehdollinen vastike

- 58 Jotkin hankkijaosapuolen hankinta-ajankohdan jälkeen kirjaamat ehdollisen vastikkeen käyvän arvon muutokset voivat johtua hankkijaosapuolen kyseisen ajankohdan jälkeen saamasta lisäinformaatiosta, joka koskee hankinta-ajankohtana vallinneita tosiseikkoja ja olosuhteita. Tällaiset muutokset ovat kappaleiden 45–49 mukaisia tarkastelujakson aikaisia oikaisuja. Muutokset, jotka johtuvat hankinta-ajankohdan jälkeisistä tapahtumista, kuten tulostavoitteeseen pääsemisestä, tietyn osakehinnan toteutumisesta tai tutkimus- ja kehittämisprojektin ratkaisevan vaiheen saavuttamisesta, eivät kuitenkaan ole tarkastelujakson aikaisia oikaisuja. Hankkijaosapuolen on käsiteltävä niitä ehdollisen vastikkeen käyvän arvon muutoksia, jotka eivät ole tarkastelujakson aikaisia oikaisuja, kirjanpidossaan seuraavasti:

- a) Omaksi pääomaksi luokiteltua ehdollista vastiketta ei saa arvostaa uudelleen, ja sen myöhempi toteutuminen on käsiteltävä omassa pääomassa.

- b) Omaisuuseräksi tai velaksi luokiteltu ehdollinen vastike, joka:
- i) on rahoitusinstrumentti ja kuuluu IAS 39:n soveltamisalaan, on arvostettava käypään arvoon, ja tästä mahdollisesti syntyvä voitto tai tappio on kirjattava kyseisen IFRS-standardin mukaisesti joko tulosvaikutteisesti tai muihin laajan tuloksen eriin.
 - ii) ei kuulu IAS 39:n soveltamisalaan, on käsiteltävä kirjanpidossa IAS 37:n tai muiden IFRS-standardien mukaisesti sen mukaan, mikä on asianmukaista.

TILINPÄÄTÖKSESSÄ ESITETTÄVÄT TIEDOT

- 59 Hankkijaosapuolen on esitettävä tilinpäätöksessään tiedot, joiden avulla sen tilinpäätöksen käyttäjien on mahdollista arvioida sellaisen liiketoimintojen yhdistämisten luonnetta ja taloudellisia vaikutuksia, joka toteutuu joko:**
- a) tarkasteltavana olevan raportointikauden aikana; tai
 - b) raportointikauden päättymisen jälkeen mutta ennen kuin tilinpäätös on hyväksytty julkistettavaksi.
- 60 Kappaleen 59 mukaisen tavoitteen saavuttamiseksi hankkijaosapuolen on esitettävä tilinpäätöksessään kappaleissa B64–B66 täsmennetyt tiedot.
- 61 Hankkijaosapuolen on esitettävä tilinpäätöksessään tiedot, joiden avulla sen tilinpäätöksen käyttäjien on mahdollista arvioida sellaisten oikaisujen taloudellisia vaikutuksia, jotka on kirjattu tarkasteltavana olevalla raportointikaudella ja jotka koskevat kyseisellä tai aiemmillä raportointikausilla toteutuneita liiketoimintojen yhdistämiä.**
- 62 Kappaleen 61 mukaisen tavoitteen saavuttamiseksi hankkijaosapuolen on esitettävä tilinpäätöksessään kappaleessa B67 täsmennetyt tiedot.
- 63 Jos tiedot, joita tässä standardissa tai muissa IFRS-standardeissa nimenomaisesti vaaditaan esitettäväksi, eivät riitä kappaleiden 59 ja 61 mukaisten tavoitteiden saavuttamiseksi, hankkijaosapuolen on esitettävä tilinpäätöksessään kaikki näiden tavoitteiden saavuttamiseksi tarvittavat tiedot.

VOIMAANTULO JA SIIRTYMÄSÄÄNNÖT

Voimaantulo

- 64 Tätä IFRS-standardia on sovellettava ei-takautuvasti sellaisiin liiketoimintojen yhdistämiin, joissa hankinta-ajankohta on 1.7.2009 tai sen jälkeen alkavan ensimmäisen sellaisen tilikauden alussa tai sitä myöhemmin. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Tätä IFRS-standardia saa kuitenkin soveltaa vasta 30.6.2007 tai sen jälkeen alkavan tilikauden alusta lähtien. Jos yhteisö soveltaa tätä IFRS-standardia aikaisemmin kuin 1.7.2009, sen on annettava tästä tieto ja sovellettava samanaikaisesti IAS 27:ää (jota IASB muutti vuonna 2008).

Siirtymäsäännöt

- 65 Varoja ja velkoja, jotka ovat syntyneet liiketoimintojen yhdistämisistä, joissa hankinta-ajankohta on ennen tämän IFRS-standardin käyttöönottoa, ei saa oikaista, kun tämä IFRS-standardi otetaan käyttöön.
- 66 Sellaisen yhteisön, esimerkiksi keskinäisen yhteisön, joka ei vielä ole soveltanut IFRS 3:a ja jolla on yksi tai useampia hankintamenomenetelmällä käsiteltyjä liiketoimintojen yhdistämiä, on sovellettava kappaleiden B68 ja B69 mukaisia siirtymäsääntöjä.

Tuloverot

- 67 Hankkijaosapuolen on sovellettava liiketoimintojen yhdistämiin, joissa hankinta-ajankohta on ollut ennen tämän IFRS-standardin käyttöönottoa, IAS 12:n kappaleen 68 mukaisia vaatimuksia ei-takautuvasti sellaisina, jollaisiksi ne muuttuvat tämän standardin seurauksena. Tämä tarkoittaa, että hankkijaosapuoli ei saa oikaista aiempien liiketoimintojen yhdistämisten kirjanpitokäsittelyä kirjattujen laskennallisten verosaamisten aiemmin kirjattujen muutosten huomioon ottamiseksi. Hankkijaosapuolen on kuitenkin kirjattava kirjattujen laskennallisten verosaamisten muutokset tämän IFRS-standardin käyttöönottopäivästä alkaen tulosvaikutteisena oikaisuna (tai muuten kuin tulosvaikutteisesti IAS 12:n sitä edellyttäessä).

IFRS 3:N (2004) KUMOAMINEN

- 68 Tämä IFRS-standardi korvaa IFRS 3:n *Liiketoimintojen yhdistäminen* (julkistettu 2004).

Liite A

Määritelmät

Tämä liite on kiinteä osa IFRS-standardia.

aineeton hyödyke	Yksilöitävissä oleva ei-monetaarinen omaisuuserä, jolla ei ole aineellista olemuotoa.
ehdollinen vastike	Yleensä hankkijaosapuolen velvollisuus luovuttaa lisää varoja tai oman pääoman ehtoisia osuuksia hankinnan kohteen aiemmille omistajille osana vaihtotapahtumaa, joka koskee määräysvaltaa hankinnan kohteessa, jos tietyt tulevaisuuden tapahtumat toteutuvat tai ehdot täyttyvät. Ehdollinen vastike voi kuitenkin tarkoittaa myös sitä, että hankkijaosapuolella on oikeus saada aiemmin luovutettu vastike takaisin tiettyjen ehtojen täytyessä.
hankinnan kohde	Liiketoiminta tai liiketoiminnot, jossa tai joissa hankkijaosapuoli saa määräysvallan liiketoimintojen yhdistämisessä .
hankinta-ajankohta	Päivä, jona hankkijaosapuoli saa määräysvallan hankinnan kohteessa .
hankkijaosapuoli	Yhteisö, joka saa määräysvallan hankinnan kohteessa .
käypä arvo	Rahamäärä, johon omaisuuserä voitaisiin vaihtaa tai jolla velka voitaisiin suorittaa asiaa tuntevien, liiketoimeen halukkaiden, toisistaan riippumattomien osapuolten välillä.
keskinäinen yhteisö	Muu kuin sijoittajaomisteinen yhteisö, joka tuottaa osinkoja, mahdollistaa kustannusten pienentymisen tai tuottaa muuta taloudellista hyötyä omistajilleen , jäsenilleen tai osallistujilleen. Esimerkiksi keskinäinen vakuutusyhtiö, luotto-osuuskunta ja osuuskunta ovat kaikki keskinäisiä yhteisöjä.
liikearvo	Omaisuuserä, joka edustaa vastaista taloudellista hyötyä muista liiketoimintojen yhdistämisessä hankituista omaisuuseristä, joita ei yksilöidä yksinään eikä merkitä erikseen taseeseen.
liiketoiminta	Toisiinsa liittyvien toimintojen ja varojen muodostama kokonaisuus, jota voidaan johtaa ja hallita tarkoituksena antaa sijoittajille taikka muille omistajille, jäsenille tai osallistujille tuottoa osinkoina, kustannusten pienentymisenä tai muuna taloudellisenä hyötynä.
liiketoimintojen yhdistäminen	Liiketoimi tai muu tapahtuma, jossa hankkijaosapuoli saa määräysvallan yhdessä tai useammassa liiketoiminnassa . Liiketoimet, joita joskus nimitetään "todelliseksi sulautumisiksi" <i>true mergers</i> tai "samanarvoisten yhteisöjen sulautumisiksi" <i>mergers of equals</i> ovat myös tässä IFRS-standardissa tarkoitettuja liiketoimintojen yhdistämisinä .
määräysvallattomien omistajien osuus	Tytäryrityksen oma pääoma, joka ei kuulu välittömästi eikä välillisesti emoyritykselle.
määräysvalta	Oikeus määrätä yhteisön talouden ja toiminnan periaatteista hyödyn saamiseksi sen toiminnasta.
oman pääoman ehtoiset osuudet	Tässä IFRS-standardissa termiä <i>oman pääoman ehtoiset osuudet</i> käytetään laajassa merkityksessä tarkoittamaan sijoittajaomisteisten yhteisöjen omistusosuuksia sekä keskinäisten yhteisöjen omistus- tai jäsenosuuksia tai osallistujien osuuksia.
omistajat	Tässä IFRS-standardissa termiä <i>omistajat</i> käytetään laajassa merkityksessä kattamaan sijoittajaomisteisten yhteisöjen oman pääoman ehtoisten osuuksien haltijat sekä keskinäisten yhteisöjen omistajat, jäsenet tai osallistajat.
yksilöitävissä oleva	Omaisuuserä on yksilöitävissä , jos se joko <ol style="list-style-type: none"> on erotettavissa, toisin sanoen se pystytään erottamaan tai irrottamaan yhteisöstä ja myymään, siirtämään, lisensoimaan, antamaan vuokralle tai vaihtamaan joko sellaisenaan tai yhdessä siihen liittyvän sopimuksen taikka yksilöitävissä olevan omaisuuserän tai velan kanssa riippumatta siitä, aikooko yhteisö toimia niin; tai johtuu sopimukseen perustuvista tai muista laillisista oikeuksista riippumatta siitä, ovatko nämä oikeudet siirrettävissä tai ovatko ne erotettavissa yhteisöstä tai muista oikeuksista ja velvoitteista.

Liite B

Soveltamisohjeistus

Tämä liite on kiinteä osa IFRS-standardia.

SAMAN MÄÄRÄYSVALLAN ALAISIA YHTEISÖJÄ KOSKEVAT LIIKETOIMINTOJEN YHDISTÄMISET (KAPPALEEN 2(C) SOVELTAMINEN)

- B1 Tätä IFRS-standardia ei sovelleta saman määräysvallan alaisia yhteisöjä tai liiketoimintoja koskeviin liiketoimintojen yhdistämiin. Saman määräysvallan alaisia yhteisöjä tai liiketoimintoja koskeva liiketoimintojen yhdistäminen on sellainen liiketoimintojen yhdistäminen, jossa kaikki yhdistyvät yhteisöt tai liiketoiminnat ovat viime kädessä saman osapuolen tai samojen osapuolten määräysvallassa sekä ennen liiketoimintojen yhdistämistä että sen jälkeen, eikä tämä määräysvalta ole tilapäistä.
- B2 Yksittäisten henkilöiden muodostaman ryhmän on katsottava käyttävän yhteisössä määräysvaltaa silloin, kun henkilöillä on sopimukseen perustuvien järjestelyjen tuloksena oikeus kollektiivisesti määrätä yhteisön talouden ja toiminnan periaatteista hyödyn saamiseksi sen toiminnasta. Liiketoimintojen yhdistäminen jää näin ollen tämän IFRS-standardin soveltamisalan ulkopuolelle silloin, kun samalla henkilöiden muodostamalla ryhmällä on sopimukseen perustuvien järjestelyjen tuloksena viime kädessä oikeus kollektiivisesti määrätä kaikkien yhdistyvien yhteisöjen talouden ja toiminnan periaatteista hyödyn saamiseksi niiden toiminnasta, eikä tämä viime käden kollektiivinen oikeus ole tilapäistä.
- B3 Yhteisössä saattaa käyttää määräysvaltaa yksittäinen henkilö tai sopimukseen perustuvan järjestelyn perusteella yhdessä toimivien henkilöiden muodostama ryhmä, jolloin IFRS-standardien mukaiset taloudellista raportointia koskevat vaatimukset eivät mahdollisesti koske kyseistä henkilöä tai henkilöiden muodostamaa ryhmää. Tämän vuoksi ei ole välttämätöntä, että yhdistyvät yhteisöt sisällytetään samaan konsernitilinpäätökseen, jotta liiketoimintojen yhdistämistä voitaisiin pitää saman määräysvallan alaisia yhteisöjä koskevana.
- B4 Määräysvallattomien omistajien osuuden suuruudella yhdistyvissä yhteisöissä ennen ja jälkeen liiketoimintojen yhdistämisen ei ole merkitystä ratkaistaessa, koskeeko yhdistäminen saman määräysvallan alaisia yhteisöjä. Vastaavasti sillä, että jokin yhdistyvistä yhteisöistä on konsernitilinpäätöksen ulkopuolelle jätetty tytäryritys, ei ole merkitystä ratkaistaessa, koskeeko yhdistäminen saman määräysvallan alaisia yhteisöjä.

LIIKETOIMINTOJEN YHDISTÄMISEN TUNNISTAMINEN (KAPPALEEN 3 SOVELTAMINEN)

- B5 Tässä IFRS-standardissa liiketoimintojen yhdistäminen määritellään liiketoimeksi tai muuksi tapahtumaksi, jossa hankkijaosapuoli saa määräysvallan yhdessä tai useammassa liiketoiminnassa. Hankkijaosapuoli voi saada määräysvallan hankinnan kohteessa usealla eri tavalla, esimerkiksi:
- luovuttamalla käteisvaroja, muita rahavaroja tai muita varoja (liiketoiminnan muodostava nettovarallisuus mukaan lukien);
 - siten, että sille syntyy velkoja;
 - laskemalla liikkeeseen oman pääoman ehtoisia osuuksia;
 - antamalla useamman tyyppisiä vastikkeita; tai
 - luovuttamatta lainkaan vastiketta, kuten yksinomaan sopimukseen perustuvassa yhdistymisessä (ks. kappale 43).
- B6 Liiketoimintojen yhdistäminen voidaan järjestää oikeudellisista, verotuksellisista tai muista syistä usealla eri tavalla, joita ovat seuraavat näihin kuitenkin rajoittumatta:
- yhdestä tai useammasta liiketoiminnasta tulee hankkijaosapuolen tytäryrityksiä, tai yhden tai useamman liiketoiminnan nettovarallisuus sulautetaan oikeudellisesti hankkijaosapuoleen;
 - yksi yhdistyvistä yhteisöistä luovuttaa nettovarallisuutensa, tai sen omistajat luovuttavat oman pääoman ehtoiset osuutensa toiselle yhdistyvälle yhteisölle tai sen omistajille;
 - kaikki yhdistyvät yhteisöt luovuttavat nettovarallisuutensa tai näiden yhteisöjen omistajat luovuttavat oman pääoman ehtoiset osuutensa uudelle perustettavalle yhteisölle (nimitetään joskus *roll-up*- tai *put-together*-liiketoimeksi); tai
 - ryhmä yhden yhdistyvän yhteisön aiempia omistajia saa määräysvallan syntyvässä yhteisökokonaisuudessa.

LIIKETOIMINNAN MÄÄRITELMÄ (KAPPALEEN 3 SOVELTAMINEN)

- B7 Liiketoiminta koostuu panoksista ja näiden panosten käsittelemiseen käytettävistä prosesseista, jotka pystyvät aikaansaamaan tuotoksia. Vaikka liiketoiminnoilla on yleensä tuotoksia, niitä ei kuitenkaan edellytetä, jotta toisiinsa liittyvien osien muodostama kokonaisuus olisi liiketoiminta. Liiketoiminnan kolme osatekijää määritellään seuraavasti:

- a) **Panos:** Mikä tahansa taloudellinen voimavara, joka aikaansaa tai pystyy aikaansaamaan tuotoksia, kun sitä käsitellään yhdessä tai useammassa prosessissa. Esimerkkejä ovat pitkäaikaiset varat (aineettomat hyödykkeet tai pitkäaikaisten varojen käyttöoikeudet mukaan luettuina), henkinen pääoma, kyky saada tarvittavia materiaaleja tai oikeuksia sekä henkilöstö.
- b) **Prosessi:** Mikä tahansa järjestelmä, standardi, menettelytapa, konventio tai sääntö, joka aikaansaa tai pystyy aikaansaamaan tuotoksia, kun sen avulla käsitellään panosta tai panoksia. Esimerkkejä ovat strategiset johtamisprosessit, toimintaprosessit sekä resurssien hallintaprosessit. Tyypillisesti nämä prosessit on dokumentoitu, mutta organisoitunut työvoima, jolla on tarvittavat taidot ja kokemus ja joka noudattaa sääntöjä ja konventioita, voi tuottaa tarvittavat prosessit, joiden avulla pystytään käsittelemään panoksia tuotosten aikaansaamiseksi. (Kirjanpito-, laskutus-, palkanlaskenta- ja muut hallinnolliset järjestelmät eivät tyypillisesti ole tuotosten aikaansaamiseen käytettäviä prosesseja).
- c) **Tuotos:** Tulos panoksista ja näiden panosten käsittelyyn käytettävistä prosesseista, jotka antavat tai pystyvät antamaan tuottoa osinkoina, pienempinä kustannuksina tai muuna taloudellisena hyötynä suoraan sijoittajille tai muille omistajille, jäsenille tai osallistujille.
- B8 Jotta toisiinsa liittyvien toimintojen ja varojen muodostama kokonaisuus olisi johdettavissa ja hallittavissa edellä määriteltyjä tarkoituksia varten, siinä täytyy olla kaksi olennaista osatekijää – panokset ja näiden panosten käsittelyyn käytettävät prosessit, joita yhdessä käytetään tai tullaan käyttämään tuotosten aikaansaamiseen. Liiketoiminnan ei kuitenkaan tarvitse sisältää kaikkia niitä panoksia tai prosesseja, joita myyjäosapuoli on käyttänyt kyseistä liiketoimintaa harjoittaessaan, jos markkinaosapuolet pystyvät hankkimaan liiketoiminnan ja jatkamaan tuotosten tuottamista esimerkiksi liittämällä kyseisen liiketoiminnan omiin panoksiinsa ja prosesseihinsa.
- B9 Liiketoiminnan osatekijöiden luonne vaihtelee toimialoittain ja yhteisön toiminnan (toimintojen) rakenteen mukaan, yhteisön kehitysvaihe mukaan luettuna. Vakiintuneissa liiketoiminnoissa on usein monia erityyppisiä panoksia, prosesseja ja tuotoksia, kun taas uusissa liiketoiminnoissa on usein vain harvoja panoksia ja prosesseja ja joskus vain yksi tuotos (tuote). Lähes kaikissa liiketoiminnoissa on myös velkoja, mutta liiketoiminnassa ei tarvitse olla velkoja.
- B10 Kehitysvaiheessa olevalla toimintojen ja varojen muodostamalla kokonaisuudella ei välttämättä ole tuotoksia. Jos tuotoksia ei ole, hankkijaosapuolen tulisi arvioida muita tekijöitä sen ratkaisemiseksi, onko kyseinen kokonaisuus liiketoiminta. Tällaisiin tekijöihin kuuluvat seuraavat näihin kuitenkin rajoittumatta:
- a) onko kyseinen kokonaisuus aloittanut sille suunnitellut pääasialliset toiminnot;
- b) onko sillä henkilöstöä, henkistä pääomaa ja muita panoksia sekä prosesseja, joita voisi käyttää näiden panosten käsittelyyn;
- c) noudattaako se tuotosten tuottamista koskevaa suunnitelmaa; ja
- d) onko sen mahdollista löytää asiakkaita, jotka ostavat nämä tuotokset.
- Kaikkia näitä tekijöitä ei tarvita, jotta tietty kehitysvaiheessa oleva toisiinsa liittyvien toimintojen ja varojen muodostama kokonaisuus olisi liiketoiminta.
- B11 Ratkaisun siitä, onko tietty varojen ja toimintojen muodostama kokonaisuus liiketoiminta, tulisi perustua siihen, pystyykö jokin markkinaosapuoli johtamaan ja hallitsemaan kyseistä toisiinsa liittyvien osien muodostamaa kokonaisuutta liiketoimintana. Arvioitaessa, onko tietty kokonaisuus liiketoiminta, ei näin ollen ole merkitystä sillä, onko myyjäosapuoli harjoittanut kokonaisuutta liiketoimintana tai aikooko hankkijaosapuoli harjoittaa kokonaisuutta liiketoimintana.
- B12 Ellei muusta ole näyttöä, tietyn varojen ja toimintojen muodostaman kokonaisuuden, johon kuuluu liikearvoa, on oletettava olevan liiketoiminta. Liiketoimintaan ei kuitenkaan tarvitse kuulua liikearvoa.
- HANKKIJAOAPUOLEN NIMEÄMINEN (KAPPALEIDEN 6 JA 7 SOVELTAMINEN)
- B13 Hankkijaosapuolen – yhteisön, joka saa määräysvallan hankinnan kohteessa – nimeämiseen on sovellettava IAS 27:een *Konsernitilinpäätös ja erillistilinpäätös* sisältävää ohjeistusta. Jos on tapahtunut liiketoimintojen yhdistäminen mutta IAS 27:n sisältämää ohjeistusta soveltamalla ei tule selvästi osoitetuksi, mikä yhdistyvistä yhteisöistä on hankkijaosapuoli, ratkaisua tehtäessä on otettava huomioon kappaleissa B14–B18 mainitut tekijät.
- B14 Jos liiketoimintojen yhdistäminen toteutetaan pääasiallisesti luovuttamalla käteisvaroja tai muita varoja tai siten, että syntyy velkoja, hankkijaosapuoli on tavallisesti se yhteisö, joka luovuttaa käteisvaroja tai muita varoja tai jolle velat syntyvät.

- B15 Jos liiketoimintojen yhdistäminen toteutetaan pääasiallisesti vaihtamalla oman pääoman ehtoisia osuuksia, hankkijaosapuoli on yleensä se yhteisö, joka laskee liikkeeseen oman pääoman ehtoisia osuuksiaan. Kuitenkin joissakin liiketoimintojen yhdistämisissä, joita tavallisesti nimitetään ”käänteisiksi hankinnoiksi” osuudet liikkeeseen laskeva yhteisö on hankinnan kohde. Kappaleissa B19–B27 on ohjeistusta käänteisten hankintojen kirjanpitoikäisyydestä. Myös muita asiaankuuluvia tosiseikkoja ja olosuhteita on otettava huomioon, kun nimetään hankkijaosapuolta oman pääoman ehtoisia osuuksia vaihtamalla toteutettavassa liiketoimintojen yhdistämisessä, ja niitä ovat esimerkiksi:
- suhteelliset äänivallat syntyvässä yhteisökokonaisuudessa liiketoimintojen yhdistämisen jälkeen* – Hankkijaosapuoli on tavallisesti se yhdistyvistä yhteisöistä, jonka omistajat yhtenä ryhmänä tarkasteltuina säilyttävät tai saavat suurimman osuuden äänivallasta syntyvässä yhteisökokonaisuudessa. Ratkaistaessa, mikä omistajaryhmä säilyttää tai saa suurimman osuuden äänivallasta, yhteisön on otettava huomioon mahdollisten epätavallisten tai erityisten äänestysjärjestelyjen sekä optioiden, merkintäoikeuksien tai vaihdettavien arvopapereiden olemassaolo.
 - suuri äänivaltainen vähemmistöosuus syntyvässä yhteisökokonaisuudessa, jos millään muulla omistajalla tai organisoituneella omistajaryhmällä ei ole merkittävää ääniosuutta* – Hankkijaosapuoli on tavallisesti se yhdistyvistä yhteisöistä, jonka yksittäisellä omistajalla tai organisoituneella omistajaryhmällä on suurin äänivaltainen vähemmistöosuus syntyvässä yhteisökokonaisuudessa.
 - syntyvän yhteisökokonaisuuden hallintoelimen kokoonpano* – Hankkijaosapuoli on tavallisesti se yhdistyvistä yhteisöistä, joka pystyy valitsemaan tai nimittämään enemmistön syntyvän yhteisökokonaisuuden hallintoelimen jäsenistä.
 - syntyvän yhteisökokonaisuuden ylempään johdon kokoonpano* – Hankkijaosapuoli on tavallisesti se yhdistyvistä yhteisöistä, jonka (aiempi) johto on hallitsevassa asemassa syntyvän yhteisökokonaisuuden johdossa.
 - oman pääoman ehtoisten osuuksien vaihtamisen ehdot* – Hankkijaosapuoli on tavallisesti se yhdistyvistä yhteisöistä, joka maksaa toisen yhdistyvän yhteisön tai toisten yhdistyvien yhteisöjen oman pääoman ehtoisista osuuksista yli niiden yhdistymistä edeltävän käyvän arvon.
- B16 Hankkijaosapuoli on tavallisesti se yhdistyvistä yhteisöistä, joka on suhteelliselta kooltaan (esimerkiksi varoina, tuotoina tai voittona mitattuna) merkittävästi suurempi kuin toinen yhdistyvä yhteisö tai yhteisöt.
- B17 Jos liiketoimintojen yhdistämisessä on mukana useampi kuin kaksi yhteisöä, hankkijaosapuolta ratkaistaessa on otettava huomioon mm. se, mikä yhdistyvistä yhteisöistä on tehnyt aloitteen yhdistymiseen, samoin kuin yhdistyvien yhteisöjen suhteellinen koko.
- B18 Uusi yhteisö, joka on perustettu liiketoimintojen yhdistämisen toteuttamista varten, ei välttämättä ole hankkijaosapuoli. Jos perustetaan uusi yhteisö, joka laskee liikkeeseen oman pääoman ehtoisia osuuksia liiketoimintojen yhdistämisen toteuttamiseksi, hankkijaosapuoleksi on nimettävä yksi ennen liiketoimintojen yhdistämistä olemassa olleista yhdistyvistä yhteisöistä soveltamalla kappaleissa B13–B17 olevaa ohjeistusta. Toisaalta uusi yhteisö, joka luovuttaa vastikkeeksi rahavaroja tai muita varoja tai jolle syntyy tässä tarkoituksessa velkoja, saattaa olla hankkijaosapuoli.

KÄÄNTEISET HANKINNAT

- B19 Käänteinen hankinta tapahtuu, kun arvopapereita liikkeeseen laskeva yhteisö (juridinen hankkijaosapuoli) nimetään kappaleisiin B13–B18 sisältyvän ohjeistuksen perusteella hankinnan kohteeksi kirjanpidon näkökulmasta. Yhteisön, jonka oman pääoman ehtoiset osuudet hankitaan (juridinen hankinnan kohde), täytyy olla kirjanpidon näkökulmasta hankkijaosapuoli, jotta liiketoimi katsottaisiin käänteiseksi hankinnaksi. Käänteinen hankinta tapahtuu joskus esimerkiksi silloin, kun toimiva yksityinen yhteisö haluaa muuttua julkiseksi yhteisöksi mutta ei halua rekisteröidä osakkeitaan. Tämän toteuttamiseksi yksityinen yhteisö järjestää niin, että julkinen yhteisö hankkii sen oman pääoman ehtoisia osuuksia ja antaa vastikkeeksi julkisen yhteisön oman pääoman ehtoisia osuuksia. Tässä esimerkissä julkinen yhteisö on **juridinen hankkijaosapuoli**, koska se on laskenut liikkeeseen oman pääoman ehtoisia osuuksiaan, ja yksityinen yhteisö on **juridinen hankinnan kohde**, koska sen oman pääoman ehtoiset osuudet on hankittu. Kappaleiden B13–B18 mukaista ohjeistoa soveltamalla päädytään kuitenkin nimeämään:
- julkinen yhteisö **hankinnan kohteeksi** kirjanpidon näkökulmasta (kirjanpidollinen hankinnan kohde); ja
 - yksityinen yhteisö **hankkijaosapuoleksi** kirjanpidon näkökulmasta (kirjanpidollinen hankkijaosapuoli).

Kirjanpidollisen hankinnan kohteen täytyy vastata liiketoiminnan määritelmää, jotta liiketoimi käsiteltäisiin kirjanpidossa käänteisenä hankintana, ja kaikkia tämän IFRS-standardin mukaisia kirjaamis- ja arvostamisperiaatteita sovelletaan, liikearvon kirjaamista koskeva vaatimus mukaan luettuna.

Luovutetun vastikkeen arvostaminen

- B20 Käänteisessä hankinnassa kirjanpidollinen hankkijaosapuoli ei yleensä suorita mitään vastiketta hankinnan kohteesta. Sen sijaan kirjanpidollinen hankinnan kohde laskee yleensä liikkeeseen osakkeitaan kirjanpidollisen hankkijaosapuolen omistajille. Näin ollen sen vastikkeen hankinta-ajankohdan käypä arvo, jonka kirjanpidollinen hankkijaosapuoli on luovuttanut saadakseen osuutensa kirjanpidollisesta hankinnan kohteesta, perustuu siihen oman pääoman ehtoisten osuuksien määrään, jonka juridinen tytäryritys olisi joutunut laskemaan liikkeeseen antaakseen juridisen emoyrityksen omistajille saman prosenttiosuuden syntyvän yhteisökokonaisuuden omasta pääomasta kuin käänteisessä hankinnassa on toteutunut. Tällä tavoin laskettua oman pääoman ehtoisten osuuk- sien määrän käypää arvoa voidaan käyttää hankinnan kohteesta luovutetun vastikkeen käypänä arvona.

Konsernitilinpäätöksen laatiminen ja esittäminen

- B21 Käänteistä hankintaa seuraava konsernitilinpäätös julkistetaan juridisen emoyrityksen (kirjanpidollisen hankinnan kohteen) nimissä, mutta liitetiedoissa mainitaan, että jatkuvuus koskee juridisen tytäryrityksen (kirjanpidollisen hankkijaosapuolen) tilinpäätöstä lukuun ottamatta yhtä takautuvasti tehtyä oikaisua, jolla kirjanpidollisen hankkijaosapuolen oikeudellinen pääoma on oikaistu kuvastamaan kirjanpidollisen hankinnan kohteen oikeudellista pääomaa. Kyseinen oikaisu tarvitaan, jotta esitettäisiin juridisen emoyrityksen (kirjanpidollisen hankinnan kohteen) pääoma. Myös kyseisessä konsernitilinpäätöksessä esitettävät vertailutiedot oikaistaan takautuvasti kuvastamaan juridisen emoyrityksen (kirjanpidollisen hankinnan kohteen) oikeudellista pääomaa.
- B22 Koska konsernitilinpäätöksessä jatkuvuus koskee juridisen tytäryrityksen tilinpäätöstä sen pääomarakennetta lukuun ottamatta, konsernitilinpäätöksessä esitetään:
- juridisen tytäryrityksen (kirjanpidollisen hankkijaosapuolen) varat ja velat niiden yhdistämistä edeltävien kirjanpitoarvojen mukaisesti kirjattuina ja arvostettuina.
 - juridisen emoyrityksen (kirjanpidollisen hankinnan kohteen) varat ja velat tämän IFRS-standardin mukaisesti kirjattuina ja arvostettuina.
 - juridisen tytäryrityksen (kirjanpidollisen hankkijaosapuolen) kertyneet voittovarot ja muut oman pääoman erät **ennen** liiketoimintojen yhdistämistä.
 - määrä, joka konsernitilinpäätökseen merkitään liikkeeseen laskettuina oman pääoman ehtoisina osuuksina ja joka määritetään lisäämällä juridisen tytäryrityksen (kirjanpidollisen hankkijaosapuolen) liikkeeseen lasketut juuri ennen liiketoiminnan yhdistämistä ulkona olevat oman pääoman ehtoiset osuudet juridisen emoyrityksen (kirjanpidollisen hankinnan kohteen) tämän IFRS-standardin mukaisesti määritettyyn käypään arvoon. Oman pääoman rakenne (ts. liikkeeseen laskettujen oman pääoman ehtoisten osuuksien lukumäärä ja tyyppi) kuvastaa kuitenkin juridisen emoyrityksen (kirjanpidollisen hankinnan kohteen) oman pääoman rakennetta, ja tämä koskee myös niitä oman pääoman ehtoisia osuuksia, jotka juridinen emoyritys on laskenut liikkeeseen toteuttaakseen yhdistämisen. Näin ollen juridisen tytäryrityksen (kirjanpidollisen hankkijaosapuolen) oman pääoman rakennetta oikaistaan hankintasopimuksessa määrättyä vaihtosuhdetta käyttäen niin, että se kuvastaa käänteisessä hankinnassa liikkeeseen laskettujen juridisen emoyrityksen (kirjanpidollisen hankinnan kohteen) osakkeiden lukumäärää.
 - määräysvallattomien omistajien suhteellinen osuus juridisen tytäryrityksen (kirjanpidollisen hankkijaosapuolen) kertyneiden voittovaroiden ja muiden oman pääoman ehtoisten osuuksien yhdistämistä edeltävistä kirjanpitoarvoista kappaleissa B23 ja B24 esitetyllä tavalla.

Määräysvallattomien omistajien osuus

- B23 Jotkin juridisen hankinnan kohteen (kirjanpidollisen hankkijaosapuolen) omistajat eivät käänteisessä hankinnassa mahdollisesti vaihda oman pääoman ehtoisia osuuksiaan juridisen emoyrityksen (kirjanpidollisen hankinnan kohteen) oman pääoman ehtoisiin osuuksiin. Kyseisiä omistajia käsitellään käänteisen hankinnan jälkeisissä konsernitilinpäätöksissä määräysvallattomina omistajina. Tämä johtuu siitä, että niillä juridisen hankinnan kohteen omistajilla, jotka eivät vaihda oman pääoman ehtoisia osuuksiaan juridisen hankkijaosapuolen oman pääoman ehtoisiin osuuksiin, on osuus ainoastaan juridisen hankinnan kohteen tulokseen ja nettovarallisuuteen – ei syntyvän yhteisökokonaisuuden tulokseen ja nettovarallisuuteen. Toisaalta vaikka juridinen hankkijaosapuoli on kirjanpidon näkökulmasta hankinnan kohde, juridisen hankkijaosapuolen omistajilla on osuus syntyvän yhteisökokonaisuuden tulokseen ja nettovarallisuuteen.
- B24 Juridisen hankinnan kohteen varat ja velat arvostetaan ja merkitään konsernitilinpäätökseen niiden hankintaa edeltäviin kirjanpitoarvoihin (ks. kappale B22(a)). Tämän vuoksi määräysvallattomien omistajien osuus kuvaa käänteisessä hankinnassa määräysvallattomien osakkeenomistajien suhteellista osuutta juridisen hankinnan kohteen hankintaa edeltävistä kirjanpitoarvoista, vaikka määräysvallattomien omistajien osuudet arvostettaisiin muissa hankinnoissa niiden hankinta-ajankohdan käypään arvoon.

Osakekohtainen tulos

- B25 Kuten kappaleessa B22(d) todetaan, käänteistä hankintaa seuraavassa konsernitilinpäätöksessä esitettävä pääomarakenne kuvastaa juridisen hankkijaosapuolen (kirjanpidollisen hankinnan kohteen) oman pääoman rakennetta, ja tämä koskee myös niitä oman pääoman ehtoisia osuuksia, jotka juridinen hankkijaosapuoli on laskenut liikkeeseen toteuttaakseen liiketoimintojen yhdistämisen.
- B26 Kun lasketaan ulkona olevien kantaosakkeiden lukumäärän painotettua keskiarvoa (osakekohtaista tulosta koskevan laskelman nimittäjää) kaudella, jonka aikana käänteinen hankinta toteutuu:
- ulkona olevien kantaosakkeiden lukumäärä kyseisen kauden alusta hankinta-ajankohtaan asti on laskettava siten, että juridisen hankinnan kohteen (kirjanpidollisen hankkijaosapuolen) kauden aikana ulkona olevien kantaosakkeiden lukumäärän painotettu keskiarvo kerrotaan hankintasopimuksessa mainitulla vaihtosuhteella; ja
 - ulkona olevien kantaosakkeiden lukumäärän hankinta-ajankohdasta kauden loppuun on oltava juridisen hankkijaosapuolen (kirjanpidollisen hankinnan kohteen) kauden aikana ulkona olleiden kantaosakkeiden todellinen määrä.
- B27 Laimentamaton osakekohtainen tulos kultakin käänteisen hankinnan jälkeisessä konsernitilinpäätöksessä esitettävältä hankinta-ajankohtaa edeltävältä vertailukaudelta on laskettava jakamalla:
- kantaosakkeiden omistajille kuuluva juridisen hankinnan kohteen voitto tai tappio kultakin kaudelta
 - juridisen hankinnan kohteen ulkona olevien kantaosakkeiden toteutuneen lukumäärän painotetulla keskiarvolla, joka on kerrottu hankintasopimuksessa määrättyllä vaihtosuhteella.

TIETTYJEN HANKITTUJEN VAROJEN JA VASTATTAVIKSI OTETTUJEN VELKOJEN KIRJAAMINEN (KAPPALEIDEN 10–13 SOVELTAMINEN)**Muut vuokrasopimukset**

- B28 Hankkijaosapuoli ei saa kirjata mitään varoja tai velkoja, jotka liittyvät muuhun vuokrasopimukseen hankinnan kohteen ollessa vuokralle ottajana, kappaleissa B29 ja B30 vaadittavin poikkeuksin.
- B29 Jokaisesta muusta vuokrasopimuksesta, jossa hankinnan kohde on vuokralle ottajana, hankkijaosapuolen on ratkaistava, onko sopimus edullinen vai epäedullinen. Hankkijaosapuolen on kirjattava aineeton hyödyke, jos muun vuokrasopimuksen ehdot ovat markkinoilla noudatettaviin ehtoihin nähden edulliset, ja velka, jos ehdot ovat markkinoilla noudatettaviin ehtoihin nähden epäedulliset. Kappaleessa B42 on ohjeistusta muun vuokrasopimuksen kohteena olevien omaisuuserien hankinta-ajankohdan käyvän arvon määrittämisestä hankinnan kohteen ollessa vuokralle antajana.
- B30 Muuhun vuokrasopimukseen voidaan yhdistää yksilöitävissä oleva aineeton hyödyke, jonka osoituksena voi olla markkinaosapuolten halukkuus maksaa vuokrasopimuksesta jokin hinta, vaikka sopimus olisi markkinoilla noudatettavien ehtojen mukainen. Esimerkiksi lentokentän portteja tai keskeisen ostosalueen liiketilaa koskeva vuokrasopimus voi avata joitakin markkinoita tai tuottaa muuta taloudellista hyötyä, joka täyttää yksilöitävissä olevan aineettoman hyödykkeen kriteerit, esimerkiksi asiakassuhde. Tällöin hankkijaosapuolen on kirjattava asiaan liittyvä yksilöitävissä oleva aineeton hyödyke (tai hyödykkeet) kappaleen B31 mukaisesti.

Aineettomat hyödykkeet

- B31 Hankkijaosapuolen on kirjattava liiketoimintojen yhdistämisessä hankitut yksilöitävissä olevat aineettomat hyödykkeet erillään liikearvosta. Aineeton hyödyke on yksilöitävissä, jos se täyttää joko erotettavuuskriteerin tai sopimuksellisen-oikeudellisen kriteerin.
- B32 Sopimuksellisen-oikeudellisen kriteerin täyttävä aineeton hyödyke on yksilöitävissä, vaikkei omaisuuseriä olisi siirrettävissä tai erotettavissa hankinnan kohteesta tai muista oikeuksista ja velvoitteista. Esimerkiksi:
- hankinnan kohde on ottanut tuotantolaitoksen vuokralle muulla vuokrasopimuksella, jonka ehdot ovat edulliset markkinoilla noudatettaviin ehtoihin nähden. Vuokrasopimuksen ehtoissa nimenomaisesti kielletään sopimuksen siirtäminen toiselle (myymällä tai vuokraamalla edelleen). Määrä, jonka verran vuokrasopimuksen ehdot ovat edullisemmat verrattuna markkinoilla sillä hetkellä toteutuvien samojen tai samankaltaisten eriä koskevien tapahtumien ehtoihin, on aineeton hyödyke, joka täyttää liikearvosta erillään kirjaamisen sopimuksellisen-oikeudellisen kriteerin, vaikkei hankkijaosapuoli pystyisi myymään vuokrasopimusta tai muutoin siirtämään sitä toiselle osapuolelle.
 - hankinnan kohde omistaa käytössään olevan ydinvoimalan. Voimalan käyttöluva on aineeton hyödyke, joka täyttää liikearvosta erillään kirjaamisen sopimuksellisen-oikeudellisen kriteerin, vaikkei hankkijaosapuoli pystyisi myymään sitä tai siirtämään sitä toiselle osapuolelle erillään hankitusta voimalasta. Hankkijaosapuoli voi merkitä käyttöluvan käyvän arvon ja voimalan käyvän arvon tilinpäätökseensä yhdeksi omaisuuseriäksi, jos kyseisten omaisuuserien taloudelliset vaikutusajat ovat samankaltaiset.

- c) hankinnan kohde omistaa teknologiapatentin. Se on antanut patentin lisenssisopimuksella toisten osapuolten käyttöön yksinomaan kotimarkkinoiden ulkopuolella käytettäväksi ja saa vastikkeeksi tietyn prosenttiosuuden ulkomailta kertyvistä myyntituotoista. Sekä teknologiapatentti että siihen liittyvä lisenssisopimus täyttävät liikearvosta erillään kirjaamisen sopimuksellisen-oikeudellisen kriteerin, vaikka patentin ja siihen liittyvän lisenssisopimuksen myyminen tai vaihtaminen erillään toisistaan ei olisi järkevää.
- B33 Erotettavuuskriteeri tarkoittaa, että hankittu aineeton hyödyke pystytään erottamaan tai irrottamaan hankinnan kohteesta ja myymään, siirtämään, lisensoimaan, antamaan vuokralle tai vaihtamaan joko sellaisenaan tai yhdessä siihen liittyvän sopimuksen, yksilöitävissä olevan omaisuuserän tai velan kanssa. Aineeton hyödyke, jonka hankkijaosapuoli pystyisi myymään, lisensoimaan tai muutoin vaihtamaan jotakin muuta arvokasta vastaan, täyttää erotettavuuskriteerin, vaikkei hankkijaosapuoli aikoo myydä, lisensoida tai muutoin vaihtaa sitä. Hankittu aineeton hyödyke täyttää erotettavuuskriteerin, jos on näyttöä samantyyppistä tai tyyppiltään samankaltaista omaisuuserää koskevista vaihtotapahtumista, vaikka tällaiset tapahtumat olisivat harvinaisia ja riippumatta siitä, onko hankkijaosapuoli osallisena niissä. Esimerkiksi asiakas- ja tilaajaluetteloita lisensoidaan usein, joten ne täyttävät erotettavuuskriteerin. Vaikka hankinnan kohde uskoisi asiakasluettelonsa poikkeavan ominaisuuksiltaan muista asiakasluetteloista, se seikka, että asiakasluetteloita lisensoidaan usein, tarkoittaa yleisesti, että hankittu asiakasluettelo täyttää erotettavuuskriteerin. Liiketoimintojen yhdistämisessä hankittu asiakasluettelo ei kuitenkaan täyttäisi erotettavuuskriteeriä, jos salassapitoehdot tai muut sopimukset kieltäisivät yhteisöä myymästä, antamasta vuokralle tai muutoin vaihtamasta asiakkaitaan koskevaa tietoa.
- B34 Aineeton hyödyke, joka ei ole yksinään erotettavissa hankinnan kohteesta tai syntyvästä yhteisökokonaisuudesta, täyttää erotettavuuskriteerin, jos se on erotettavissa yhdessä siihen liittyvän sopimuksen, yksilöitävissä olevan omaisuuserän tai velan kanssa. Esimerkiksi:
- a) markkinaosapuolet vaihtavat keskenään talletusvelkoja ja niihin liittyviä tallettajasuhteisiin liittyviä aineettomia hyödykkeitä, ja tämä tapahtuu todettavissa olevina vaihtotapahtumina. Tämän vuoksi hankkijaosapuolen tulisi kirjata tallettajasuhteisiin liittyvä aineeton hyödyke erillään liikearvosta.

- b) hankinnan kohde omistaa rekisteröidyn tavaramerkin ja dokumentoidun mutta patentoimattoman teknisen osaamisen, jota käytetään tavaramerkin alaisen tuotteen valmistuksessa. Voidakseen siirtää tavaramerkin omistusoikeuden toiselle osapuolelle omistajan täytyy siirtää myös kaikki muu, mitä tarvitaan, jotta uusi omistaja pystyisi tuottamaan tuotetta tai palvelua, joka ei erotu aiemman omistajan tuottamasta tuotteesta tai palvelusta. Koska patentoimaton tekninen osaaminen on erotettava hankinnan kohteesta tai syntyneestä yhteisökokonaisuudesta ja myytävä, jos siihen liittyvä tavaramerkki myydään, se täyttää erotettavuuskriteerin.

Takaisin hankitut oikeudet

- B35 Hankkijaosapuoli voi osana liiketoimintojen yhdistämistä hankkia takaisin aiemmin hankinnan kohteelle myöntämänsä oikeuden, joka koskee hankkijaosapuolen yhden tai useamman taseeseen merkityn tai taseeseen merkitsemättömän omaisuuserän käyttöä. Tällaisia oikeuksia ovat esimerkiksi oikeus käyttää hankkijaosapuolen valmistunutta franchising-sopimuksen perusteella tai oikeus käyttää hankkijaosapuolen teknologiaa sitä koskevan lisensioimisopimuksen perusteella. Takaisin hankittu oikeus on yksilöitävissä oleva aineeton hyödyke, jonka hankkijaosapuoli kirjaa erillään liikearvosta. Kappaleessa 29 on ohjeistusta takaisin hankitun oikeuden arvostamisesta, ja kappaleessa 55 on ohjeistusta takaisin hankitun oikeuden myöhemmästä kirjanpitokäsittelystä.
- B36 Jos takaisin hankitun oikeuden synnyttävän sopimuksen ehdot ovat edulliset tai epäedulliset markkinoilla sillä hetkellä toteutuvien samojen tai samankaltaisten eriä koskevien tapahtumien ehtoihin nähden, hankkijan on kirjattava selvittämisestä johtuva voitto tai tappio. Kappaleessa B52 on ohjeistusta tämän voiton tai tappion määrittämisestä.

Työvoima ja muut ei yksilöitävissä olevat erät

- B37 Hankkijaosapuoli sisällyttää liikearvoon sellaisen hankitun aineettoman hyödykkeen arvon, joka ei ole hankinta-ajankohtana yksilöitävissä. Hankkijaosapuoli voi esimerkiksi kohdistaa arvoa työvoimalle, jolla tarkoitetaan senhetkistä henkilöstön kokoonpanoa, jonka avulla hankkijaosapuoli pystyy jatkamaan hankitun liiketoiminnan harjoittamista hankinta-ajankohdasta alkaen. Työvoimalla ei tarkoiteta ammattitaitoisen henkilöstön henkistä pääomaa – sitä (usein erityistä) tietämystä ja kokemusta, jonka hankinnan kohteen työntekijät tuovat työhönsä. Koska työvoima ei ole yksilöitävissä oleva ja erillään liikearvosta kirjattava omaisuuserä, sille kohdistettava arvo sisällytetään liikearvoon.
- B38 Hankkijaosapuoli sisällyttää liikearvoon myös sellaisille erille kohdistettavan arvon, jotka eivät hankinta-ajankohdana täytä omaisuuseränä käsittelemisen ehtoja. Hankkijaosapuoli voisi esimerkiksi kohdistaa arvoa potentiaalisille sopimuksille, joista hankinnan kohde hankinta-ajankohtana parhaillaan neuvottelee mahdollisten uusien asiakkaiden kanssa. Koska nämä potentiaaliset sopimukset eivät itsessään ole hankinta-ajankohdan varoja, hankkijaosapuoli ei kirjaa niitä erillään liikearvosta. Hankkijaosapuoli ei saa myöhemmin siirtää näiden sopimusten arvoa pois liikearvosta hankinta-ajankohdan jälkeisten tapahtumien perusteella. Hankkijaosapuolen tulee kuitenkin arvioida pian hankinta-ajankohdan jälkeen toteutuviin tapahtumiin liittyviä tosiseikkoja ja olosuhteita sen ratkaisemiseksi, onko hankinta-ajankohtana ollut olemassa erikseen kirjattavissa oleva aineeton hyödyke.

- B39 Alkuperäisen kirjaamisen jälkeen hankkijaosapuoli käsittelee liiketoimintojen yhdistämisessä hankittuja aineettomia hyödykkeitä IAS 38:n *Aineettomat hyödykkeet* mukaisesti. Joidenkin hankittujen aineettomien hyödykkeiden alkuperäisen kirjaamisen jälkeisestä kirjanpitokäsittelystä määrätään kuitenkin muissa IFRS-standardeissa, kuten IAS 38:n kappaleessa 3 todetaan.
- B40 Yksilöitävyyskriteerit ratkaisevat, kirjataanko aineeton hyödyke erillään liikearvosta. Kyseiset kriteerit eivät kuitenkaan opasta aineettoman hyödykkeen käyvän arvon määrittämisessä eivätkä aseta rajoituksia aineettoman hyödykkeen käypää arvoa arvioitaessa käytettäville oletuksille. Hankkijaosapuoli esimerkiksi ottaisi käypää arvoa arvioidessaan huomioon markkinaosapuolten huomioon ottamat oletukset, kuten odotukset sopimusten tulevaisuudessa tapahtuvasta uudistamisesta. Uudistamisten ei itsessään tarvitse välttämättä täyttää yksilöitävyyskriteereitä. (Ks. kuitenkin kappale 29, jossa määrätään liiketoimintojen yhdistämisessä kirjattuja takaisin hankittuja oikeuksia koskeva poikkeus käyvän arvon määrittämisperiaatteesta.) IAS 38:n kappaleissa 36 ja 37 on ohjeistusta siitä, miten ratkaistaan, tulisiko aineettomat hyödykkeet yhdistää toisten aineettomien tai aineellisten hyödykkeiden kanssa yhdeksi laskentakohteeksi.

TIETTYJEN YKSILÖITÄVISSÄ OLEVIEN VAROJEN JA HANKINNAN KOHTEESSA OLEVAN MÄÄRÄYSVALLATTOMIEN OMISTAJIEN OSUUDEN ARVOSTAMINEN (KAPPALEIDEN 18 JA 19 SOVELTAMINEN)

Varat, joihin liittyvät rahavirrat ovat epävarmoja (arvon alentumisesta johtuvat vähennyserät)

- B41 Hankkijaosapuoli ei saa kirjata hankinta-ajankohtana erillistä arvon alentumisesta johtuvaa vähennyserää, joka liittyy liiketoimintojen yhdistämisessä hankittuihin, hankinta-ajankohdan käypiin arvoihin arvostettaviin omaisuuseriin, koska vastaisia rahavirtoja koskeva epävarmuus on otettu huomioon niiden käyvässä arvossa. Koska hankkijaosapuolen esimerkiksi on tämän IFRS-standardin mukaan arvostettava hankitut saamiset, lainasaamiset mukaan luettuina, hankinta-ajankohdan käypiin arvoihin, hankkijaosapuoli ei kirjaa erillistä arvon alentumisesta johtuvaa vähennyserää niiden sopimukseen perustuvien rahavirtojen takia, joita tuona ajankohtana ei arvioida saatavan.

Muiden vuokrasopimusten kohteena olevat omaisuuserät hankinnan kohteen ollessa vuokralle antajana

- B42 Määrittäessään hankinta-ajankohdan käypää arvoa muun vuokrasopimuksen kohteena olevalle omaisuuserälle, kuten rakennukselle tai patentille, hankinnan kohteen ollessa vuokralle antajana hankkijaosapuolen on otettava huomioon vuokrasopimuksen ehdot. Toisin sanoen hankkijaosapuoli ei kirjaa erillistä omaisuuserää tai velkaa, jos muun vuokrasopimuksen ehdot ovat joko edulliset tai epäedulliset markkinoilla noudatettaviin ehtoihin verrattuina, niin kuin kappaleen B29 mukaan on tehtävä hankinnan kohteen ollessa vuokralle ottajana.

Omaisuuserät, joita hankkijaosapuoli ei aio käyttää tai joita se aikoo käyttää eri tavalla kuin muut markkinaosapuolet niitä käyttäisivät

- B43 Hankkijaosapuolen aikomuksena voi olla kilpailullisista tai muista syistä, että se ei käytä hankittua omaisuuserää, esimerkiksi tutkimukseen ja kehittämiseen liittyvää aineetonta hyödykettä, tai että se käyttää omaisuuserää eri tavalla kuin muut markkinaosapuolet sitä käyttäisivät. Hankkijaosapuolen on kuitenkin arvostettava omaisuuserä käypään arvoon, joka määritetään sen mukaisesti, miten muut markkinaosapuolet sitä käyttäisivät.

Määräysvallattomat osuudet hankinnan kohteessa

- B44 Tämän IFRS-standardin mukaan hankkijaosapuoli saa arvostaa hankinnan kohteessa olevan määräysvallattomien omistajien osuuden hankinta-ajankohdan käypään arvoon. Joskus hankkijaosapuoli pystyy määrittämään määräysvallattomien omistajien osuuden hankinta-ajankohdan käyvän arvon toimivilla markkinoilla muille kuin hankkijaosapuolen hallussa oleville osakkeille määräytyvien hintojen perusteella. Toisissa tilanteissa oman pääoman ehtoisille osuuksille ei kuitenkaan ole saatavissa toimivilla markkinoilla määräytyvää hintaa. Näissä tilanteissa hankkijaosapuoli määrittää määräysvallattomien omistajien osuuden käyvän arvon muita arvostusmenetelmiä käyttäen.
- B45 Hankkijaosapuolella hankinnan kohteessa olevan osuuden ja määräysvallattomien omistajien osuuden osakekohtaiset käyvät arvot voivat poiketa toisistaan. Merkittävin ero aiheutuu todennäköisesti siitä, että hankkijaosapuolella hankinnan kohteessa olevan osuuden osakekohtaiseen arvoon sisältyy määräysvaltaisuus, tai kääntäen, että määräysvallattomien omistajien osuuden osakekohtainen arvo on pienempi määräysvallan puuttumisen takia (nimitetään myös vähemmistöalennukseksi).

LIIKEARVON TAI EDULLISESTA KAUPASTA SYNTYVÄN VOITON MÄÄRITTÄMINEN

Hankkijaosapuolella hankinnan kohteessa olevan osuuden hankinta-ajankohdan käyvän arvon määrittämisen arvostusmenetelmien avulla (kappaleen 33 soveltaminen)

- B46 Jos liiketoimintojen yhdistäminen on toteutettu luovuttamatta vastiketta, hankkijaosapuolen on liikearvoa tai edullisesta kaupasta syntyvää voittoa määrittäessään käytettävä luovutetun vastikkeen hankinta-ajankohdan käyvän arvon sijaan hankinnan kohteessa olevan osuutensa hankinta-ajankohdan käypää arvoa (ks. kappaleet 32–34). Hankkijaosapuolen tulisi määrittää hankinnan kohteessa olevan osuutensa hankinta-ajankohdan käypä arvo käyttäen yhtä tai useampaa arvostusmenetelmää, jotka ovat olosuhteisiin nähden asianmukaisia ja joita varten on saatavissa riittävästi tietoa. Jos käytetään useampaa kuin yhtä arvostusmenetelmää, hankkijaosapuolen tulisi arvioida menetelmien tuottamia tuloksia ottaen huomioon käytettyjen syöttötietojen merkityksellisyys ja luotettavuuden sekä saatavissa olevan tiedon määrän.

Erityisesti huomioon otettavaa sovellettaessa hankintamenetelmää keskinäisten yhteisöjen yhdistymisiin (kappaleen 33 soveltaminen)

- B47 Kun kaksi keskinäistä yhteisöä yhdistyy, hankinnan kohteessa olevien oman pääoman ehtoisten osuuksien tai jäsenosuuksien käypä arvo (tai hankinnan kohteen käypä arvo) voi olla määritettävissä luotettavammin kuin hankkijaosapuolen luovuttaminen jäsenosuuksien käypä arvo. Tällaisessa tilanteessa hankkijaosapuolen on kappaleen 33 mukaan määritettävä liikearvo käyttäen hankinnan kohteen oman pääoman ehtoisten osuuksien hankinta-ajankohdan käypää arvoa sen sijaan, että se käyttäisi vastikkeeksi luovutettujen hankkijaosapuolen oman pääoman ehtoisten osuuksien hankinta-ajankohdan käypää arvoa. Lisäksi hankkijaosapuolen on kirjattava keskinäisten yhteisöjen yhdistymisessä hankinnan kohteen nettovarallisuus suoraan taseen pääoman tai oman pääoman lisäykseksi, ei kertyneiden voittovarojen lisäykseksi, mikä on yhdenmukaista sen kanssa, miten muuntuyppiset yhteisöt soveltavat hankintamenetelmää.

- B48 Vaikka keskinäiset yhteisöt ovat monin tavoin muiden liiketoimintojen kaltaisia, niillä on erityisiä piirteitä, jotka johtuvat pääasiassa siitä, että niiden jäsenet ovat sekä asiakkaita että omistajia. Yleensä keskinäisten yhteisöjen jäsenet odottavat saavansa jäsenyydestään hyötyä, usein tavaroista tai palveluista perittävänä pienempinä maksuina taikka jaettavana ylijäämänä. Kullekin jäsenelle kohdistuva osuus jaettavasta ylijäämästä perustuu usein siihen, miten paljon jäsenellä on vuoden aikana ollut liiketoimintaa keskinäisen yhteisön kanssa.

- B49 Keskinäisen yhteisön käypää arvoa määritettäessä tulisi ottaa huomioon oletukset, joita markkinaosapuolet tekisivät tulevaisuudessa saatavista jäseneduista, sekä muut relevantit oletukset, joita markkinaosapuolet tekisivät keskinäisestä yhteisöstä. Keskinäisen yhteisön käyvän arvon määrittämiseen voidaan käyttää esimerkiksi arvioituihin rahavirtoihin perustuvaa mallia. Mallin syöttötietoina käytettävien rahavirtojen tulisi perustua keskinäisen yhteisön odotettavissa oleviin rahavirtoihin, joissa todennäköisesti kuvastuvat jäsenetuihin liittyvät vähennykset, kuten tavaroista ja palveluista perittävät pienemmät maksut.

SEN RATKAISEMINEN, MITÄ KUULUU LIIKETOIMINTOJEN YHDISTÄMISTAPAHTUMAAN (KAPPALEIDEN 51 JA 52 SOVELTAMINEN)

- B50 Ratkaistessaan, onko jokin liiketoimi osa hankinnan kohdetta koskevaa vaihtotapahtumaa vai onko liiketoimi liiketoimintojen yhdistämiseen nähden erillinen, hankkijaosapuolen tulisi ottaa huomioon seuraavat tekijät, jotka eivät ole toisensa pois sulkevia eivätkä yksittäin ratkaisevia:

a) **syyt liiketoimen toteutumiseen** – Käsitys siitä, miksi yhdistämisen osapuolet (hankkijaosapuoli ja hankinnan kohde sekä niiden omistajat, hallituksen jäsenet ja johto – sekä näiden puolesta toimivat tahot) ovat toteuttaneet tietyn liiketoimen tai järjestelyn, voi auttaa ymmärtämään, onko liiketoimi osa luovutettua vastiketta ja hankittuja varoja tai vastattaviksi otettuja velkoja. Esimerkiksi jos liiketoimi on tarkoitettu pääasiassa hankkijaosapuolen tai syntyvän yhteisökokonaisuuden hyödyksi sen sijaan, että se olisi tarkoitettu hankinnan kohteen tai sen aiempien omistajien hyödyksi ennen yhdistymistä, kyseinen osa maksetusta kauppahinnasta (ja siihen liittyvät varat tai velat) ovat vähemmän todennäköisesti osa hankinnan kohdetta koskevaa vaihtotapahtumaa. Näin ollen hankkijaosapuoli käsittelee kyseistä osuutta erillään liiketoimintojen yhdistämisestä.

b) **kuka on tehnyt aloitteen liiketoimesta** – Käsitys siitä, kuka on tehnyt liiketointa koskevan aloitteen, voi myös auttaa ymmärtämään, onko liiketoimi osa hankinnan kohdetta koskevaa vaihtotapahtumaa. Esimerkiksi hankkijaosapuolen aloitteesta toteutunut liiketoimi tai muu tapahtuma voi toteutua tarkoituksena tuottaa vastaista taloudellista hyötyä hankkijaosapuolelle tai syntyvälle yhteisökokonaisuudelle niin, että hankinnan kohde tai sen aiemmat omistajat hyötyvät ennen yhdistymistä vain vähän tai ei lainkaan. Toisaalta hankinnan kohteen tai sen aiempien omistajien aloitteesta toteutunut liiketoimi tai järjestely tapahtuu vähemmän todennäköisesti hankkijaosapuolen tai syntyvän yhteisökokonaisuuden hyödyksi ja on todennäköisemmin osa liiketoimintojen yhdistämistä tapahtumaa.

- c) **liiketoimen ajoitus** – Myös liiketoimen ajoitus voi auttaa ymmärtämään, onko liiketoimi osa hankinnan kohdetta koskevaa vaihtotapahtumaa. Esimerkiksi hankkijaosapuolen ja hankinnan kohteen välinen liiketoimi, joka toteutuu liiketoimintojen yhdistämisen ehtoja koskevien neuvottelujen aikana, on saatettu toteuttaa liiketoimintojen yhdistämistä ajatellen tarkoituksena tuottaa vastaista taloudellista hyötyä hankkijaosapuolelle tai syntyvälle yhteisökokonaisuudelle. Jos näin on, hankinnan kohde tai sen hankintaa edeltävät aiemmat omistajat saavat todennäköisesti liiketoimesta vähän tai ei lainkaan muuta hyötyä kuin minkä ne saavat osana syntyvää yhteisökokonaisuutta.

Hankkijaosapuolen ja hankinnan kohteen välisen aiemman suhteen tosiasiallinen selvittäminen (kappaleen 52(a) soveltaminen)

- B51 Hankkijaosapuolen ja hankinnan kohteen välillä on saattanut olla jonkinlainen suhde jo ennen kuin ne ovat suunnitelleet liiketoimintojen yhdistämistä, ja tässä tällaista suhdetta nimitetään ”aiemmaksi suhteeksi” Hankkijaosapuolen ja hankinnan kohteen välinen aiempi suhde voi olla sopimukseen perustuva (esimerkiksi myyjä ja asiakas tai lisenssin myöntäjä ja saaja) tai muu kuin sopimukseen perustuva (esimerkiksi kantaja ja vastaaja).
- B52 Jos liiketoimintojen yhdistämisen avulla tosiasiallisesti selvitetään jokin aiempi suhde, hankkijaosapuoli kirjaa voiton tai tappion, joka määritetään seuraavasti:
- a) jos kyseessä on muu kuin sopimukseen perustuva aiempi suhde (kuten oikeusjuttu), käyvän arvon perusteella.
- b) jos kyseessä on sopimukseen perustuva suhde, siihen määrään, joka kohdista (i) ja (ii) on pienempi:
- i) määrä, jolla sopimus on hankkijaosapuolen näkökulmasta edullisempi tai epäedullisempi verrattuna markkinoilla sillä hetkellä toteutuvien samoja tai samankaltaisia eriä koskevien tapahtumien ehtoihin. (Epäedullisella sopimuksella tarkoitetaan sopimusta, joka on epäedullinen markkinoilla sillä hetkellä noudatettaviin ehtoihin nähden. Kyseessä ei välttämättä ole tappiollinen sopimus, jonka mukaisten velvoitteiden täyttämisen väistämättä aiheuttaa menoja, jotka ylittävät sopimuksesta odotettavissa olevan taloudellisen hyödyn.)
- ii) sopimukseen mahdollisesti sisältyvän selvittämisehdon mukainen määrä, johon se osapuoli, jolle sopimus on epäedullinen, on oikeutettu.

Jos (ii) on pienempi kuin (i), ero otetaan osaksi liiketoimintojen yhdistämisen kirjanpitokäsittelyä.

Kirjattavan voiton tai tappion määrä voi riippua osittain siitä, onko hankkijaosapuoli aiemmin kirjannut asiaan liittyvän omaisuuserän tai velan, ja näin ollen raportoitava voitto tai tappio saattaa poiketa edellä esitettyjen vaatimusten mukaisesti lasketusta määrästä.

- B53 Aiempi suhde voi olla sopimus, jonka hankkijaosapuoli kirjaa takaisin hankituksi oikeudeksi. Jos sopimukseen sisältyy ehtoja, jotka ovat edullisia tai epäedullisia verrattuina markkinoilla sillä hetkellä toteutuvien samoja tai samankaltaisia eriä koskevien tapahtumien hinnoitteluun, hankkijaosapuoli kirjaa erillään liiketoimintojen yhdistämisestä kappaleen B52 mukaisesti määritetyn voiton tai tappion sopimuksen tosiasiallisesta selvittämisestä.

Henkilöstölle tai osakkeensa myyville omistajille suoritettavia ehdollisia maksuja koskevat järjestelyt (kappaleen 52(b) soveltaminen)

- B54 Se, ovatko järjestelyt, jotka koskevat työntekijöille tai osakkeensa myyville omistajille suoritettavia ehdollisia maksuja, ehdollista vastiketta liiketoimintojen yhdistämisessä vai ovatko ne erillisiä liiketoimia, riippuu järjestelyjen luonteesta. Käsitys siitä, miksi hankintasopimukseen sisältyy ehdollisia maksuja koskeva ehto, kuka on tehnyt aloitteen järjestelystä ja milloin osapuolet ovat tehneet järjestelyn, voi olla avuksi järjestelyn luonnetta arvioitaessa.
- B55 Jos ei ole selvää, onko henkilöstölle tai osakkeensa myyville omistajille suoritettavia maksuja koskeva järjestely osa hankinnan kohdetta koskevaa vaihtotapahtumaa vai liiketoimintojen yhdistämisestä erillään oleva liiketoimi, hankkijaosapuolen tulisi ottaa huomioon seuraavat asiaa osoittavat seikat:
- a) *Jatkuva työsuhde* – Ehdot, joiden mukaan osakkeet myyvistä omistajista tulee jatkuvassa työsuhteessa olevaa avainhenkilöstöä, voivat antaa viitteitä siitä, millainen ehdollista vastiketta koskeva järjestely on tosiasialliselta sisällöltään. Jatkovaa työsuhdetta koskevat merkitykselliset ehdot voivat sisältyä työsopimukseen, hankintasopimukseen tai johonkin muuhun asiakirjaan. Ehdollista vastiketta koskeva järjestely, jossa maksut automaattisesti menetetään työsuhteen päättyessä, on palkkaa yhdistymisen jälkeisestä työsuorituksesta. Järjestelyt, joissa työsuhteen päättyminen ei vaikuta ehdollisiin maksuihin, voivat viitata siihen, että ehdolliset maksut ovat pikemminkin lisävastiketta kuin palkkaa.
- b) *Jatkuvan työsuhteen kesto* – Jos vaadittava työsuhteen kestoaika on sama tai pidempi kuin ehdollisten maksujen suorittamisaika, tämä voi viitata siihen, että ehdolliset maksut ovat tosiasialliselta sisällöltään palkkaa.
- c) *Palkan taso* – Tilanteet, jossa henkilöstön muu palkka kuin ehdolliset maksut on kohtuullisella tasolla verrattuna syntyneen yhteisökokonaisuuden muun avainhenkilöstön palkkaan, voi viitata siihen, että ehdolliset maksut ovat pikemminkin lisävastiketta kuin palkkaa.

- d) *Henkilöstölle suoritettavat lisämaksut* – Jos osakkeensa myyvät omistajat, joista ei tule henkilöstöä, saavat pienemmät osakekohtaiset ehdolliset maksut kuin ne osakkeensa myyvät omistajat, joista tulee syntyvän yhteisökokonaisuuden henkilöstöä, tämä voi viitata siihen, että henkilöstöksi jääville osakkeensa myyville omistajille suoritettava ehdollisten maksujen lisämäärä on palkkaa.
- e) *Omistettujen osakkeiden lukumäärä* – Avainhenkilöstöksi jäävien osakkeensa myyvien omistajien omistamien osakkeiden suhteellinen lukumäärä voi antaa viitteitä siitä, millainen ehdollista vastiketta koskeva järjestely on tosiasialliselta sisällöltään. Esimerkiksi jos osakkeensa myyvät omistajat, jotka ovat omistaneet olennaisen osan hankinnan kohteen osakkeista, jatkavat avainhenkilöstönä, tämä saattaa viitata siihen, että järjestely on tosiasialliselta sisällöltään voitto-osuusjärjestely, joka on tarkoitettu palkaksi yhdistämisen jälkeisestä työsuorituksesta. Toisaalta jos avainhenkilöstönä jatkavat osakkeensa myyvät omistajat ovat omistaneet vain vähän hankinnan kohteen osakkeita ja kaikki osakkeensa myyvät omistajat saavat samansuuruisen osakekohtaisen ehdollisen vastikkeen, tämä saattaa viitata siihen, että ehdolliset maksut ovat lisävastiketta. Huomioon tulisi ottaa myös avainhenkilöstönä jatkavien osakkeensa myyvien omistajien lähipiiriin kuuluvien osapuolten, kuten perheenjäsenten, omistusosuudet ennen hankintaa.
- f) *Yhteys arvonmääritykseen* – Jos hankinta-ajankohtana luovutettu alkuperäinen vastike perustuu hankinnan kohteen arvonmäärityksessä saadun vaihteluvälin alemmaan päähän ja ehdollista maksua koskeva kaava liittyy tähän arvonmäärityksen lähestymistapaan, tämä saattaa viitata siihen, että ehdolliset maksut ovat lisävastiketta. Toisaalta jos ehdollisten maksun määräytymiskaava on yhdenmukainen aiempien voitto-osuusjärjestelyjen kanssa, tämä saattaa viitata siihen, että järjestely on tosiasialliselta sisällöltään palkkaa.
- g) *Vastikkeen määrittämisessä käytettävä kaava* – Kaavasta, jonka mukaan ehdollinen maksu määritetään, voi olla apua järjestelyn tosiasiallisen sisällön arvioinnissa. Esimerkiksi jos ehdollinen maksu määräytyy tuloperusteisen arvostuskertoimen perusteella, tämä saattaa viitata siihen, että velvoite on ehdollista vastiketta liiketoimintojen yhdistämisessä ja että kaavan tarkoituksena on selvittää tai todentaa hankinnan kohteen käypä arvo. Toisaalta ehdollinen maksu, joka on määrätty prosenttiosuus tuloksesta, saattaa viitata siihen, että velvoite henkilöstöä kohtaan on voitonjakojärjestelynä toteutuvaa palkkaa suoritettusta työstä.
- h) *Muut sopimukset ja seikat* – Osakkeensa myyvien omistajien kanssa tehtyjen muiden järjestelyjen (kuten kilpailukieltosopimusten, myöhemmin toimeenpantavien sopimusten, konsultointisopimusten ja kiinteistöjen vuokrasopimusten) ehdot ja ehdollisten maksujen käsittely tuloverotuksessa voivat viitata siihen, että ehdolliset maksut kohdistuvat johonkin muuhun kuin hankinnan kohteesta maksettavaan vastikkeeseen. Hankkijaosapuoli voi tehdä hankinnan yhteydessä osakkeensa myyvän merkittävän omistajan kanssa esimerkiksi kiinteistönvuokrasopimukseen. Jos vuokrasopimuksessa määrätty vuokrat ovat merkittävästi alempia kuin markkina-vuokrat, erillisen ehdollisia maksuja koskevan järjestelyn edellyttämät, vuokralle antajalle (osakkeensa myyväle omistajalle) suoritettavat ehdolliset maksut voisivat osaksi tai kokonaan olla tosiasialliselta sisällöltään vuokralle otetun kiinteistön käytöstä suoritettavia maksuja, jotka hankkijaosapuolen tulisi merkitä erikseen hankinnan jälkeisiin tilinpäätöksiinsä. Toisaalta jos vuokrasopimuksessa määrättävät vuokrat ovat yhdenmukaisia vuokralle otettua kiinteistöä koskevien markkinoilla noudatettavien ehtojen kanssa, osakkeensa myyville omistajille suoritettavia ehdollisia maksuja koskeva järjestely voi olla ehdollista vastiketta liiketoimintojen yhdistämisessä.

Hankinnan kohteen henkilöstön palkitsemisjärjestelyjen vaihtaminen hankkijaosapuolen osakeperusteisiin palkitsemisjärjestelyihin (kappaleen 52(b) soveltaminen)

B56 Hankkijaosapuoli voi vaihtaa hankinnan kohteen henkilöstön palkitsemisjärjestelyjä hankkijaosapuolen omiksi osakeperusteisiksi palkitsemisjärjestelyiksi (korvaavat palkitsemisjärjestelyt). Liiketoimintojen yhdistämisen yhteydessä tapahtuvia osakeoptoiden tai muiden osakeperusteisten palkitsemisjärjestelyjen vaihtoja käsitellään kirjanpidossa osakeperusteisten palkitsemisjärjestelyjen muutoksina IFRS 2:n *Osakeperusteiset maksut* mukaisesti. Jos hankkijaosapuoli on velvollinen korvaamaan hankinnan kohteen palkitsemisjärjestelyt toisilla järjestelyillä, hankkijaosapuolen korvaavien palkitsemisjärjestelyjen markkinaperusteinen arvo on otettava kokonaan tai osaksi huomioon määrítettäessä liiketoimintojen yhdistämisessä luovutettua vastiketta. Hankkijaosapuoli on velvollinen korvaamaan hankinnan kohteen palkitsemisjärjestelyt toisilla järjestelyillä, jos hankinnan kohde tai sen henkilöstö pystyy vaatimaan tällaista korvaamista. Tämän vaatimuksen soveltamista ajatellen hankkijaosapuolen katsotaan olevan velvollinen korvaamaan hankkijaosapuolen palkitsemisjärjestelyt muilla järjestelyillä esimerkiksi, jos korvaamista edellytetään:

- a) hankintasopimuksen ehtoissa;
- b) hankinnan kohteen palkitsemisjärjestelyjen ehtoissa; tai
- c) sovellettavassa lainsäädännössä tai määräyksissä.

Joissakin tilanteissa hankinnan kohteen palkitsemisjärjestelyt saattavat lakata olemasta voimassa liiketoimintojen yhdistämisen seurauksena. Jos hankkijaosapuoli korvaa nämä palkitsemisjärjestelyt toisilla järjestelyillä vaikka se ei ole tähän velvollinen, korvaavien palkitsemisjärjestelyjen koko markkinaperusteinen määrä on merkittävä hankinnan jälkeiseen tilinpäätökseen palkkamenona. Tämä tarkoittaa, ettei mitään osaa näiden palkitsemisjärjestelyjen markkinaperusteisesta arvosta saa ottaa huomioon määrítettäessä liiketoimintojen yhdistämisessä luovutettua vastiketta.

- B57 Määrittääkseen, mikä osuus korvaavasta palkitsemisjärjestelystä on osa hankinnan kohteesta luovutettua vastiketta ja mikä osuus siitä on palkkaa hankinnan jälkeisestä työsuorituksesta, hankkijaosapuolen on arvostettava sekä hankkijaosapuolen myöntämät korvaavat palkitsemisjärjestelyt että hankinnan kohteella hankinta-ajankohtana olevat palkitsemisjärjestelyt IFRS 2:n mukaisesti. Se osuus korvaavan palkitsemisjärjestelyn markkinaperusteisesta määrästä, joka on osa hankinnan kohteesta luovutettua vastiketta, on yhtä suuri kuin se osuus hankinnan kohteen palkitsemisjärjestelystä, joka kohdistuu yhdistämistä edeltävään työsuoritukseen.
- B58 Yhdistämistä edeltävään työsuoritukseen kohdistuva osuus korvaavasta palkitsemisjärjestelystä on hankinnan kohteen palkitsemisjärjestelyn markkinaperusteinen arvo kerrottuna luvulla, joka saadaan jakamalla oikeuden syntymisajanjakson jo kulunut osuus koko oikeuden syntymisajanjakson pituudella tai hankinnan kohteen palkitsemisjärjestelyn alkuperäisellä oikeuden syntymisajanjaksolla sen mukaan, kumpi niistä on pidempi. Oikeuden syntymisajanjakso on se ajanjakso, jonka aikana kaikkien määrättyjen oikeuden syntymisehtojen tulee täyttyä. Oikeuden syntymisehdot määritellään IFRS 2:ssa.
- B59 Yhdistämisen jälkeiseen työsuoritukseen kohdistuva ja näin ollen hankinnan jälkeisessä tilinpäätöksessä palkkamenoksi kirjattava osuus korvaavasta palkitsemisjärjestelystä, johon ei ole syntynyt oikeutta, on yhtä suuri kuin korvaavan palkitsemisjärjestelyn koko markkinaperusteinen arvo vähennettynä yhdistämistä edeltävään työsuoritukseen kohdistuvalla määrällä. Tämän vuoksi hankkijaosapuoli kohdistaa yhdistämisen jälkeiseen työsuoritukseen sen mahdollisen määrän, jolla korvaavan palkitsemisjärjestelyn markkinaperusteinen arvo ylittää hankinnan kohteen palkitsemisjärjestelyn markkinaperusteisesti määritetyn arvon, ja merkitsee tämän ylimenevän määrän palkkamenoksi yhdistämisen jälkeisiin tilinpäätöksiin. Hankkijaosapuolen on kohdistettava osa korvaavasta palkitsemisjärjestelystä yhdistämisen jälkeiseen työsuoritukseen, jos se edellyttää yhdistämisen jälkeistä työsuoritusta, riippumatta siitä, ovatko työntekijät suorittaneet kaiken vaadittavan työn, jotta heille olisi syntynyt oikeus hankinnan kohteen palkitsemisjärjestelyihin ennen hankinta-ajankohtaa.
- B60 Yhdistämistä edeltävään työsuoritukseen kohdistuvan osuuden korvaavasta palkitsemisjärjestelystä, johon ei ole syntynyt oikeutta, samoin kuin sen yhdistämisen jälkeiseen työsuoritukseen kohdistuvan osuuden, on kuvastettava parasta käytettävissä olevaa arviota siitä, kuinka moneen korvaavaan palkitsemisjärjestely-yksikköön odotetaan syntyvän oikeus. Jos esimerkiksi korvaavan palkitsemisjärjestelyn yhdistämistä edeltävään työsuoritukseen kohdistuvan osuuden markkinaperusteinen arvo on 100 CU ja hankkijaosapuoli odottaa, että vain 95 %:iin palkitsemisestä syntyy oikeus, liiketoimintojen yhdistämisessä luovutettuun vastikkeeseen sisällytettävä määrä on 95 CU. Muutokset niiden korvaavien palkitsemisjärjestely-yksikköjen arvioidussa lukumäärässä, joihin odotetaan syntyvän oikeus, vaikuttavat palkkamenoihin kausina, joiden aikana muutokset tai menettämiset tapahtuvat – eikä niitä kirjata liiketoiminnan yhdistämisessä luovutetun vastikkeen oikaisuksi. Vastaavasti muiden tapahtumien, kuten hankinta-ajankohdan jälkeen tapahtuvien tulokseen perustuvia ehtoja sisältävien palkitsemisjärjestelyjen muutosten tai tällaisten järjestelyjen lopullisen tuleman, vaikutukset käsitellään kirjanpidossa IFRS 2:n mukaisesti määrittäessä tapahtuman toteutumiskauden palkkamenoja.
- B61 Korvaavan palkitsemisjärjestelyn yhdistämistä edeltävään ja yhdistämisen jälkeiseen työsuoritukseen kohdistuvan osuuden määrittämiseen sovelletaan samoja vaatimuksia riippumatta siitä, luokitellaanko korvaava palkitsemisjärjestely IFRS 2:n mukaan velaksi vai oman pääoman ehtoiseksi instrumentiksi. Kaikki hankinta-ajankohdan jälkeiset muutokset velaksi luokiteltujen palkitsemisjärjestelyjen markkinaperusteisissa arvoissa ja niihin liittyvät tulovero-vaikutukset merkitään hankkijaosapuolen yhdistämisen jälkeiseen tilinpäätökseen sillä kaudella tai niillä kausilla, jolla tai joilla muutokset tapahtuvat.
- B62 Osakeperusteisia maksuja korvaavien palkitsemisjärjestelyjen tuloverovaikutukset on kirjattava IAS 12:n *Tuloverot* mukaisesti.
- MUUT IFRS-STANDARDIT, JOTKA SISÄLTÄVÄT OHJEISTUSTA MYÖHEMMÄSTÄ ARVOSTAMISESTA JA KIRJANPITOKÄSITTELYSTÄ (KAPPALEEN 54 SOVELTAMINEN)
- B63 Seuraavat ovat esimerkkejä muista IFRS-standardeista, jotka sisältävät ohjeistusta liiketoimintojen yhdistämisessä hankittujen varojen ja vastattavaksi otettujen tai syntyneiden velkojen myöhemmästä arvostamisesta ja kirjanpitokäsittelystä:
- IAS 38:ssa määrätään liiketoimintojen yhdistämisessä hankittujen yksilöitävissä olevien aineettomien hyödykkeiden kirjanpitokäsittelystä. Hankkijaosapuoli arvostaa liikearvon hankinta-ajankohtana kirjattuun määrään, josta vähennetään kertyneet arvonalentumistappiot. IAS 36:ssa *Omaisuserien arvon alentuminen* määrätään arvonalentumistappioiden käsittelystä kirjanpidossa.
 - IFRS 4 *Vakuutus sopimukset* sisältää ohjeistusta liiketoimintojen yhdistämisessä hankittuun vakuutus sopimuksen myöhemmästä kirjanpitokäsittelystä.
 - IAS 12:ssa määrätään liiketoimintojen yhdistämisessä hankittujen laskennallisten verosaamisten (kirjaamattomat laskennalliset verosaamiset mukaan luettuina) ja laskennallisten verovelkojen myöhemmästä kirjanpitokäsittelystä.
 - IFRS 2:ssa on ohjeistusta siitä, miten myöhemmin arvostetaan ja käsitellään kirjanpidossa henkilöstön tulevaan työsuoritukseen kohdistuva osuus hankkijaosapuolen antamista korvaavista osakeperusteisiin maksuihin perustuvista palkitsemisjärjestelyistä.
 - IAS 27 (jota IASB muutti vuonna 2008) sisältää ohjeistusta siitä, miten kirjanpidossa käsitellään määräysvallan saamisen jälkeen tapahtuvia muutoksia osuudessa, jonka emoyritys omistaa tytäryrityksestä.

TILINPÄÄTÖKSESSÄ ESITETTÄVÄT TIEDOT (KAPPALEIDEN 59 JA 61 SOVELTAMINEN)

B64 Kappaleessa 59 tarkoitetun tavoitteen saavuttamiseksi hankkijaosapuolen on esitettävä tilinpäätöksessään jokaisesta raportointikauden aikana tapahtuvasta liiketoimintojen yhdistämisestä seuraavat tiedot:

- a) hankinnan kohteen nimi ja kuvaus siitä.
- b) hankinta-ajankohta.
- c) hankittu prosentiosuus äänivaltaisista oman pääoman ehtoisista osuuksista.
- d) tärkeimmät syyt liiketoimintojen yhdistämiseen ja kuvaus siitä, kuinka hankkijaosapuoli on saanut hankinnan kohdetta koskevan määräysvallan.
- e) laadullinen kuvaus kirjatun liikearvon muodostavista tekijöistä, kuten hankkijaosapuolen ja hankinnan kohteen toimintojen yhdistämisestä odotettavissa olevista synergioista; aineettomista hyödykkeistä, jotka eivät ole erikseen kirjattavissa; tai muista tekijöistä.
- f) luovutetun kokonaisvastikkeen hankinta-ajankohdan käypä arvo sekä hankinta-ajankohdan käypä arvo jokaisesta keskeisestä vastikeluokasta, kuten:
 - i) käteisvarat;
 - ii) muut aineelliset tai aineettomat hyödykkeet, mukaan lukien hankkijaosapuolen liiketoiminta tai tytäryritys;
 - iii) syntyneet velat, esimerkiksi ehdollista vastiketta koskeva velka; ja
 - iv) hankkijaosapuolen oman pääoman ehtoiset osuudet, mukaan lukien liikkeeseen laskettujen tai laskettavien instrumenttien tai osuuksien lukumäärä ja näiden instrumenttien tai osuuksien käyvän arvon määrittämismenetelmä.
- g) ehdollista vastiketta koskevista järjestelyistä ja korvausveloitteeseen perustuvista omaisuuseristä:
 - i) hankinta-ajankohtana kirjattu määrä;
 - ii) kuvaus järjestelystä ja maksun suuruuden määrittämisperuste; ja
 - iii) lopputulemien arvioitu vaihteluväli (diskonttaamaton) tai, jos vaihteluväliä ei pystytä arvioimaan, tämä seikka sekä syyt, joiden vuoksi vaihteluväliä ei pystytä arvioimaan. Jos maksun enimmäismäärä on rajoittamaton, hankkijaosapuolen on annettava tieto tästä.
- h) hankituista saamisista:
 - i) saamisten käypä arvo;
 - ii) saamisten sopimukseen perustuva bruttomäärä; ja
 - iii) hankinta-ajankohdan paras arvio sopimukseen perustuvista rahavirroista, joita ei odoteta saatavan.

Tiedot on esitettävä tärkeimmistä saamisluokista kuten lainoista, suorista rahoitusleasingsaamisista ja mahdollisista muista saamisluokista.
- i) kustakin tärkeimmästä hankittujen varojen ja vastattaviksi otettujen velkojen luokasta kirjatut määrät.
- j) jokaisesta kappaleen 23 mukaisesti kirjatusta ehdollisesta velasta IAS 37:n *Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat* kappaleessa 85 vaadittavat tiedot. Jos ehdollista velkaa ei ole kirjattu, koska sen käypä arvo ei ole luotettavasti määritettävissä, hankkijaosapuolen on esitettävä:
 - i) IAS 37:n kappaleessa 86 vaadittavat tiedot; ja
 - ii) syyt, joiden vuoksi velka ei ole luotettavasti määritettävissä.
- k) sellaisen liikearvon kokonaismäärä, jonka odotetaan olevan vähennyskelpoinen verotuksessa.
- l) liiketoimista, jotka kirjataan kappaleen 51 mukaisesti erillään liiketoimintojen yhdistämisessä tapahtuvasta varojen hankinnasta ja velkojen ottamisesta vastattaviksi:
 - i) kuvaus kustakin liiketoimesta;
 - ii) miten hankkijaosapuoli on käsitellyt kirjanpidossaan kutakin liiketoiminta;
 - iii) kustakin liiketoimesta kirjattu määrä sekä tilinpäätöksen erä, johon kukin määrä on merkitty; ja
 - iv) jos liiketoimi on tosiasialliselta sisällöltään aiemman suhteen selvittämistä, siitä seuraavan selvittämismäärän määrittämiseen käytetty menetelmä.

- m) kohdassa (l) vaadittavien erikseen kirjattuja liiketoimia koskevien tietojen on sisällettävä hankintaan liittyvien menojen määrä sekä erikseen näiden menojen kuluiksi kirjattu määrä ja laajan tuloslaskelman erä tai erät, joihin kyseiset kulut on merkitty. Lisäksi on esitettävä kuluiksi kirjaamattomien liikkeeseenlaskusta johtuvien menojen määrä ja tieto siitä, miten ne on kirjattu.
- n) edullisesta kaupasta (ks. kappaleet 34–36):
- i) kappaleen 34 mukaisesti kirjattu voitto ja laajan tuloslaskelman erä, johon kyseinen voitto on merkitty; ja
 - ii) kuvaus syistä, joiden vuoksi liiketoimi on johtanut voiton syntymiseen.
- o) jokaisesta liiketoimintojen yhdistämisestä, jossa hankkijaosapuolella on hankinta-ajankohtana alle 100 % hankinnan kohteen oman pääoman ehtoisista osuuksista:
- i) hankinta-ajankohtana kirjattu määräysvallattomien omistajien osuus hankinnan kohteessa ja kyseisen määrän määrittämisperuste; ja
 - ii) jokaisesta hankinnan kohteessa olevasta määräysvallattomien omistajien osuudesta, joka on arvostettu käypään arvoon, arvostusmenetelmät sekä keskeiset arvoa määritettäessä käytetyt syöttötiedot.
- p) vaiheittain toteutuneesta liiketoimintojen yhdistämisestä:
- i) hankkijaosapuolella välittömästi ennen hankinta-ajankohtaa hankinnan kohteessa olleiden oman pääoman ehtoisten osuuksien hankinta-ajankohdan käypä arvo; ja
 - ii) voitto tai tappio, joka on kirjattu hankkijaosapuolella hankinnan kohteessa ennen liiketoimintojen yhdistämistä olleen oman pääoman ehtoisen osuuden arvostamisesta käypään arvoon (ks. kappale 42) ja laajan tuloslaskelman erä, johon tämä voitto tai tappio on merkitty.
- q) seuraavat tiedot:
- i) raportointikauden laajaan konsernituloslaskelmaan sisältyvä hankinnan kohteen hankinta-ajankohdan jälkeinen liikevaihto ja voitto tai tappio; ja
 - ii) syntyneen yhteisökokonaisuuden liikevaihto ja voitto tai tappio tarkasteltavana olevalta raportointikaudelta ikään kuin kaikki vuoden aikana tapahtuneet liiketoimintojen yhdistämiset olisivat toteutuneet kyseisen tilikauden alussa.
- Jos jonkin tässä kohdassa edellytettävän tiedon esittäminen ei ole käytännössä mahdollista, hankkijaosapuolen on annettava tästä tieto ja selitettävä, miksi esittäminen ei ole käytännössä mahdollista. Tässä IFRS-standardissa käytetään termiä "ei käytännössä mahdollista" samassa merkityksessä kuin IAS 8:ssa *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet*.
- B65 Sellaisista raportointikauden aikana toteutuneista liiketoimintojen yhdistämisistä, jotka yksittäin tarkasteltuina eivät ole olennaisia mutta yhdessä tarkasteltuina ovat, hankkijaosapuolen on esitettävä kappaleen B64 kohtien (e)–(q) edellyttämät tiedot yhteenlaskettuina.
- B66 Jos liiketoimintojen yhdistämisen hankinta-ajankohta on raportointikauden päättymisen jälkeen mutta ennen kuin tilinpäätös hyväksytään julkistettavaksi, hankkijaosapuolen on esitettävä kappaleessa B64 vaadittavat tiedot, paitsi jos liiketoimintojen yhdistämisen alkuperäinen kirjanpitokäsittely on vielä kesken, kun tilinpäätös hyväksytään julkistettavaksi. Tällaisessa tilanteessa hankkijaosapuolen on esitettävä kuvaus siitä, mitä tietoja ei pystytty esittämään ja miksi niitä ei pystytä esittämään.
- B67 Kappaleen 61 mukaisen tavoitteen saavuttamiseksi hankkijaosapuolen on esitettävä tilinpäätöksessään seuraavat tiedot jokaisesta olennaisesta liiketoimintojen yhdistämisestä tai yhteenlaskettuina sellaisista liiketoimintojen yhdistämisistä, jotka yksittäin tarkasteltuina ovat epäolennaisia mutta yhdessä olennaisia:
- a) jos liiketoimintojen yhdistämisen alkuperäinen kirjanpitokäsittely on kesken (ks. kappale 45) tiettyjen omaisuuserien, velkojen, määräysvallattomien omistajien osuuksien tai vastikkeeseen kuuluvien erien osalta ja tilinpäätökseen merkityt liiketoimintojen yhdistämistä koskevat luvut on näin ollen määritetty vain alustavina:
 - i) miksi liiketoimintojen yhdistämisen alkuperäinen kirjanpitokäsittely on kesken;
 - ii) varat, velat, oman pääoman ehtoiset osuudet tai vastikkeeseen kuuluvat erät, joiden osalta alkuperäinen kirjanpitokäsittely on kesken; ja
 - iii) mahdollisten raportointikaudella kappaleen 49 mukaisesti kirjattujen tarkastelujakson aikaisten oikaisujen luonne ja määrä.

- b) jokaiselta hankinta-ajankohdan jälkeiseltä raportointikaudelta siihen asti, kunnes yhteisö saa maksun ehdollisesta vastikkeesta aiheutuvasta omaisuuserästä taikka myy sen tai muutoin menettää siihen oikeuden, tai kunnes yhteisö suorittaa ehdollisesta vastikkeesta aiheutuvan velan tai velka peruutetaan tai lakkaa olemasta voimasta:
- i) kirjattujen määrien muutokset, suorittamisesta johtuvat erot mukaan luettuina;
 - ii) lopputulmien (diskonttaamattomina) vaihteluvälin muutokset ja syyt näihin muutoksiin; ja
 - iii) ehdollisen vastikkeen määrittämisessä käytetyt arvostusmenetelmät ja mallin keskeiset syöttötiedot.
- c) liiketoimintojen yhdistämisessä kirjatusta ehdollisista veloista hankkijaosapuolen on esitettävä tiedot, joita IAS 37:n kappaleiden 84 ja 85 mukaan vaaditaan esitettäväksi kustakin varausten luokasta.
- d) liikearvon raportointikauden alun ja lopun kirjanpitoarvojen välinen täsmäytyslaskelma, joka osoittaa erikseen:
- i) bruttomäärän ja kertyneet arvonalentumistappiot raportointikauden alussa.
 - ii) raportointikauden aikana kirjatun uuden liikearvon, lukuun ottamatta sellaiseen luovutettavien erien ryhmään sisältyvää liikearvoa, joka on hankinta-ajankohtana luokiteltavissa myytävänä olevaksi IFRS 5:n *Myytävänä olevat pitkäaikaiset omaisuuserät ja lopetetut toiminnot* mukaisten kriteerien perusteella.
 - iii) oikaisut, jotka johtuvat laskennallisten verosaamisten myöhemmin tapahtuneesta kirjaamisesta raportointikauden aikana kappaleen 67 mukaisesti.
 - iv) liikearvon, joka sisältyy IFRS 5:n mukaan myytävänä olevaksi luokiteltuun luovutettavien erien ryhmään, ja liikearvon, joka on kirjattu pois taseesta raportointikauden aikana ilman, että se on aikaisemmin sisällynyt myytävänä olevaksi luokiteltuun luovutettavien erien ryhmään.
 - v) raportointikaudella IAS 36:n mukaisesti kirjatut arvonalentumistappiot. (IAS 36:n mukaan tilinpäätöksessä on esitettävä tämän vaatimuksen lisäksi tiedot liikearvosta kerrytettävissä olevasta rahamäärästä ja sen arvon alentumisesta.)
 - vi) IAS 21:n *Valuuttakurssien muutosten vaikutukset* mukaiset raportointikauden aikana syntyneet nettomääräiset kurssierot.
 - vii) muut kirjanpitoarvon muutokset raportointikauden aikana.
 - viii) bruttomäärän ja kertyneet arvonalentumistappiot raportointikauden lopussa.
- e) tarkasteltavana olevalla raportointikaudella kirjatun voiton tai tappion määrä ja sitä koskeva selostus, kun tämä voitto tai tappio sekä:
- i) liittyy raportointikauden tai aikaisemman raportointikauden aikana toteutuneessa liiketoimintojen yhdistämisessä hankittuihin yksilöitävissä oleviin varoihin tai vastattaviksi otettuihin velkoihin että
 - ii) on kooltaan, luonteeltaan tai esiintymistiheydeltään sellainen, että sen esittämisellä on merkitystä syntyneen yhteisökokonaisuuden tilinpäätöksen ymmärtämisen kannalta.

SIIRTYMÄSÄÄNNÖT, JOTKA KOSKEVAT VAIN KESKINÄISIÄ YHTEISÖJÄ SISÄLTÄVIÄ TAI PELKÄSTÄÄN SOPIMUKSEEN PERUSTUVIA LIIKETOIMINTOJEN YHDISTÄMISIÄ (KAPPALEEN 66 SOVELTAMINEN)

- B68 Kappale 64 edellyttää, että tätä IFRS-standardia sovelletaan ei-takautuvasti sellaisiin liiketoimintojen yhdistämiin, joissa hankinta-ajankohta on 1.7.2009 tai sen jälkeen alkavan ensimmäisen tilikauden alussa tai sitä myöhemmin. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Yhteisö saa kuitenkin soveltaa tätä IFRS-standardia vasta 30.6.2007 tai sen jälkeen alkavan tilikauden alusta lähtien. Jos yhteisö soveltaa tätä IFRS-standardia ennen sen voimaantuloa, yhteisön on annettava tästä tieto ja sovellettava samanaikaisesti IAS 27:ää (jota IASB muutti vuonna 2008).
- B69 Tämän IFRS-standardin ei-takautuvaa soveltamista koskevalla vaatimuksella on seuraavanlainen vaikutus vain keskinäisiä yhteisöjä sisältävään tai yksinomaan sopimukseen perustuvaan liiketoimintojen yhdistämiseen, jos tämän liiketoimintojen yhdistämisen hankinta-ajankohta on ennen tämän IFRS-standardin käyttöönottoa:
- a) *Luokittelu* – Yhteisön on edelleen luokiteltava aiempi liiketoimintojen yhdistäminen niiden tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden mukaisesti, joita yhteisö on aiemmin soveltanut tällaisiin yhdistämiin.
 - b) *Aiemmin kirjattu liikearvo* – Aiemmasta liiketoimintojen yhdistämisestä johtuvan liikearvon kirjanpitoarvon ensimmäisen sellaisen tilikauden alussa, jolla tätä IFRS-standardia sovelletaan, on oltava yhteisön aiemmin noudattamien tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden mukainen liikearvon kirjanpitoarvo. Yhteisön on tätä määrää määrittäessään eliminoitava liikearvosta mahdollisesti tehtyjen kertyneiden poistojen kirjanpitoarvo ja vastaava liikearvon vähennys. Liikearvon kirjanpitoarvoon ei saa tehdä muita oikaisuja.

- c) *Aiemmin oman pääoman vähennykseksi kirjattu liikearvo* – Yhteisön aiemmin noudattamista tilinpäätöksen laatimisperiaatteista saattaa johtua, että aiemmista liiketoimintojen yhdistämisistä johtuva liikearvo on kirjattu oman pääoman vähennykseksi. Tällaisessa tilanteessa yhteisö ei saa kirjata kyseistä liikearvoa omaisuuseräksi ensimmäisen sellaisen tilikauden alussa, jolla tätä IFRS-standardia sovelletaan. Yhteisö ei myöskään saa kirjata mitään osaa tästä liikearvosta tulosvaikutteisesti luopuessaan osaksi tai kokonaan liiketoiminnasta, johon liikearvo liittyy, tai sen rahavirtaa tuottavan yksikön, johon liikearvo liittyy, arvon alentuessa.
- d) *Liikearvon myöhempi kirjanpitokäsittely* – Ensimmäisen sellaisen tilikauden alussa, jolla tätä IFRS-standardia sovelletaan, yhteisön on lakattava tekemästä poistoja aiemmasta liiketoimintojen yhdistämisestä johtuvasta liikearvosta, ja sen on tehtävä liikearvolle IAS 36:n mukainen arvonalentumistesti.
- e) *Aiemmin kirjattu negatiivinen liikearvo* – Yhteisö, joka on käsitellyt aiemman liiketoimintojen yhdistämisen hankintamenomenetelmällä, on saattanut kirjata taseen vastattaviin erän, joka vastaa määrää, jolla sen osuus hankinnan kohteen yksilöitävissä olevien varojen ja velkojen käyvästä arvosta ylittää osuuden hankintamenon (joskus sitä nimitetään negatiiviseksi liikearvoksi). Jos näin on tapahtunut, yhteisön on kirjattava tämän taseen vastattaviin kirjatun määrän kirjanpitoarvo pois taseesta ensimmäisen sellaisen tilikauden alussa, jolla tätä IFRS-standardia sovelletaan, ja oikaistava saman ajankohdan kertyneiden voittovarojen alkusaldoa.
-

Liite C

Muutokset muihin IFRS-standardeihin

Tähän liitteeseen sisältyviä muutoksia on sovellettava 1.7.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Jos yhteisö soveltaa tätä IFRS-standardia aikaisemmalla kaudella, näitä muutoksia on sovellettava tällä aikaisemmalla kaudella.

IFRS 1 ENSIMMÄINEN IFRS-STANDARDIEN KÄYTTÖÖNOTTO

C1 IFRS 1:een tehdään alla kuvatut muutokset:

Kappaletta 14 muutetaan seuraavasti:

"14. Joissakin jäljempänä esitettävissä helpotuksissa viitataan käypään arvoon. Kun yhteisö määrittää käypiä arvoja tämän IFRS-standardin mukaisesti, sen on sovellettava liitteeseen A sisältyvää käyvän arvon määritelmää ja muihin IFRS-standardeihin mahdollisesti sisältyvää tarkempaa ohjeistusta kyseisen omaisuuserän tai velan käyvän arvon määrittämisestä. Näiden käypien arvojen on kuvastettava niiden määrittämissäpäivänä vallinneita olosuhteita."

Lisätään seuraavanlainen kappale 47I:

"47I IFRS 3 (jonka IASB uudisti vuonna 2008) aiheutti muutoksia kappaleisiin 14, B1, B2(f) ja B2(g). Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia 1.7.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Jos yhteisö soveltaa IFRS 3:a (uudistettu 2008) aikaisemmalla kaudella, myös muutoksia on sovellettava tällä aikaisemmalla kaudella."

Liitteen B kappaleita B1, B2(f) ja B2(g) muutetaan seuraavasti:

"B1 Ensilaatija saa olla soveltamatta IFRS 3:a *Liiketoimintojen yhdistäminen* takautuvasti aikaisempiin liiketoimintojen yhdistämissä (liiketoimintojen yhdistämiset, jotka ovat toteutuneet ennen IFRS-standardeihin siirtymispäivää). Jos ensilaatija kuitenkin oikaisee jonkin liiketoimintojen yhdistämisen IFRS 3:n mukaiseksi, sen on oikaistava kaikki myöhemmät liiketoimintojen yhdistämiset, ja sen on lisäksi sovellettava IAS 27:ää (jota IASB muutti vuonna 2008) samasta ajankohdasta lähtien. Esimerkiksi jos ensilaatija päättää oikaista 30.6.20X6 toteutuneen liiketoimintojen yhdistämisen, sen on oikaistava kaikki liiketoimintojen yhdistämiset, jotka ovat toteutuneet kyseisen päivän eli 30.6.20X6 ja IFRS-standardeihin siirtymispäivän välillä, ja sen on lisäksi sovellettava IAS 27:ää (muutettu 2008) 30.6.20X6 lähtien.

B2(f) Jos aikaisemmassa liiketoimintojen yhdistämisessä hankittua omaisuuserää tai vastattavaksi otettua velkaa ei aiempaa tilinpäätösnormistoa noudatettaessa ole merkitty taseeseen, sen oletushankintameno avaaassa IFRS-taseessa ei ole nolla. Sen sijaan hankkijaosapuolen on merkittävä se konsernitaseeseensa ja arvostettava se samalla perusteella kuin se IFRS-standardien mukaan olisi arvostettava hankinnan kohteen taseessa. Asian havainnollistamiseksi: jos hankkijaosapuoli ei ole aiempaa tilinpäätösnormistoa noudattaessaan aktivoinut aikaisemmassa liiketoimintojen yhdistämisessä hankittuja rahoitusleasingkohteita, sen on aktivoitava kyseiset vuokrauskohteet konsernitalinpäätöksessään siten kuin IAS 17 *Vuokrasopimukset* edellyttäisi hankinnan kohteen tekevän IFRS-taseessaan. Vastaavasti, jos hankkijaosapuoli ei ole aiempaa tilinpäätösnormistoa noudattaessaan kirjannut ehdollista velkaa, joka on edelleen olemassa IFRS-standardeihin siirtymispäivänä, hankkijaosapuolen on kirjattava kyseinen ehdollinen velka tuona ajankohtana, paitsi jos sen merkitseminen hankinnan kohteen tilinpäätökseen olisi IAS 37:n mukaan kiellettyä. Käänteisesti ...

B2(g) Liikearvon kirjanpitoarvon avaaassa IFRS-taseessa on oltava sen aiemman tilinpäätösnormiston mukainen kirjanpitoarvo IFRS-standardeihin siirtymispäivänä, kun on tehty seuraavat kaksi oikaisua:

i) ...

ii) [poistettu]

iii) Riippumatta ..."

IFRS 2 OSAKEPERUSTEISET MAKSUT

C2 IFRS 2:een tehdään alla kuvatut muutokset:

Kappaletta 5 muutetaan seuraavasti:

"5. Kuten kappaleessa 2 todetaan, tämä IFRS-standardi ... Vastaavasti liiketoimintojen yhdistämisestä tai muusta oman pääoman uudelleenjärjestelystä johtuvat *osakeperusteisia maksuja koskevien järjestelyjen* peruutukset, niiden korvaaminen toisilla tai muut muutokset on käsiteltävä tämän IFRS-standardin vaatimusten mukaisesti. IFRS 3 sisältää ohjeistusta sen ratkaisemiseksi, ovatko liiketoimintojen yhdistämisessä liikkeeseen lasketut oman pääoman ehtoiset instrumentit osa hankinnan kohdetta koskevan määräysvallan saamiseksi luovutettua vastiketta (ja siten kuuluvat IFRS 3:n soveltamisalaan) vai ovatko ne yhdistämisen jälkeiselle ajalle kirjattavaa palkkaa jatkuvasta työsuorituksesta (ja siten kuuluvat tämän IFRS-standardin soveltamisalaan)."

Lisätään seuraavanlainen kappale 61:

"61 IFRS 3 (jonka IASB uudisti vuonna 2008) aiheutti muutoksen kappaleeseen 5. Yhteisön on sovellettava tätä muutosta 1.7.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Jos yhteisö soveltaa IFRS 3:a (uudistettu 2008) aikaisemmalla kaudella, myös muutosta on sovellettava tällä aikaisemmalla kaudella."

IFRS 7 RAHOITUSINSTRUMENTIT: TILINPÄÄTÖKSESSÄ ESITETTÄVÄT TIEDOT

C3 IFRS 7:ään tehdään alla kuvatut muutokset:

Kappale 3(c) poistetaan.

Lisätään seuraavanlainen kappale 44B:

"44B IFRS 3:n (jonka IASB uudisti vuonna 2008) seurauksena poistettiin kappale 3(c). Yhteisön on sovellettava tätä muutosta 1.7.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Jos yhteisö soveltaa IFRS 3:a (uudistettu 2008) aikaisemmalla kaudella, myös muutosta on sovellettava tällä aikaisemmalla kaudella."

IAS 12 TULOVEROT

C4 IAS 12:een tehdään alla kuvatut muutokset:

"Tavoite" -osion kolmatta kappaletta muutetaan seuraavasti:

"Tavoite

Tämä standardi ... Samalla tavoin liiketoimintojen yhdistämisen yhteydessä tapahtuva laskennallisten verosaamisten ja -velkojen kirjaaminen vaikuttaa kyseisestä liiketoimintojen yhdistämisestä syntyvään liikearvoon tai kirjattavaan edullisesta kaupasta syntyvään voittoon."

Kappaleita 18, 19, 21–22 ja 26 muutetaan seuraavasti:

"18 Väliaikaisia eroja syntyy myös kun:

a) liiketoimintojen yhdistämisessä hankitut yksilöitävissä olevat varat ja vastattaviksi otetut velat kirjataan IFRS 3:n *Liiketoimintojen yhdistäminen* mukaisesti käypiin arvoihin mutta vastaavaa oikaisua ei tehdä verotuksessa (ks. kappale 19);

b) ...

Liiketoimintojen yhdistäminen

19 Liiketoimintojen yhdistämisessä hankitut yksilöitävissä olevat varat ja vastattaviksi otetut velat kirjataan rajoitettuja poikkeuksia lukuun ottamatta hankinta-ajankohdan käypiin arvoihin. Väliaikaisia eroja ...

Liikearvo

21 Liiketoimintojen yhdistämisessä syntyvä liikearvo määritetään alla olevien kohtien (a) ja (b) erotuksena:

a) seuraavien yhteenlaskettu määrä:

i) luovutettu vastike arvostettuna IFRS 3:n mukaisesti, mikä yleensä edellyttää hankinta-ajankohdan käypää arvoa;

ii) mahdollinen määräysvallattomien omistajien osuus hankinnan kohteessa IFRS 3:n mukaisesti kirjattuna; ja

iii) vaiheittain toteutuneessa liiketoimintojen yhdistämisessä hankkija-osapuolella hankinnan kohteessa aiemmin olleen oman pääoman ehtoisen osuuden hankinta-ajankohdan käypä arvo.

b) yksilöitävissä olevien hankittujen varojen ja vastattaviksi otettujen velkojen hankinta-ajankohdan nettomäärä tämän IFRS 3 mukaisesti arvostettuna.

Monissa maissa veronsaaja ...

- 21A Jos laskennallista verovelkaa ei ole kirjattu, koska se johtuu liikearvon alkuperäisestä kirjaamisesta, myös kyseisen verovelan myöhemmin tapahtuvan pienentymisen katsotaan johtuvan liikearvon alkuperäisestä kirjaamisesta, eikä sitä sen vuoksi kirjata kappaleen 15(a) mukaisesti. Esimerkiksi jos yhteisö kirjaa liiketoimintojen yhdistämisessä liikearvon 100 CU, jonka verotuksellinen arvo on nolla, kappale 15(a) estää yhteisöä kirjaamasta tästä syntyvän laskennallisen verovelan. Jos yhteisö myöhemmin kirjaa tästä liikearvosta 20 CU:n suuruisen arvonalentumistappion, liikearvoon liittyvä veronalainen väliaikainen ero pienenee 100 CU:sta 80 CU:hun ja kirjaamattoman laskennallisen verovelan arvo pienenee tämän seurauksena. Myös tämän kirjaamattoman laskennallisen verovelan arvon vähentymisen katsotaan liittyvän liikearvon alkuperäiseen kirjaamiseen, ja siten sen kirjaaminen on kielletty kappaleen 15(a) perusteella.
- 21B Liikearvoon liittyvistä veronalaisista väliaikaisista eroista johtuvat laskennalliset verovelat kirjataan kuitenkin siltä osin kuin ne eivät johdu liikearvon alkuperäisestä kirjaamisesta. Esimerkiksi jos yhteisö kirjaa liiketoimintojen yhdistämisessä liikearvon 100 CU ja siitä voidaan vähentää verotuksessa vuosittain 20 prosenttia hankintavuodesta alkaen, liikearvon verotuksellinen arvo on alkuperäisen kirjaamisen tapahtuessa 100 CU ja hankintavuoden lopussa 80 CU. Jos liikearvon kirjanpitoarvo on hankintavuoden lopussa edelleen 100, kyseisen vuoden lopussa syntyy 20 CU:n suuruinen veronalainen väliaikainen ero. Koska ...

Omaisuserän tai velan alkuperäinen kirjaaminen

- 22 Väliaikainen ero voi syntyä omaisuserän tai velan alkuperäisen kirjaamisen tapahtuessa, esimerkiksi jos omaisuserän hankintameno on osaksi tai kokonaan vähennyskelvoton verotuksessa. Tällaisen väliaikaisen eron kirjanpitokäsittely riippuu sen liiketoimen luonteesta, joka alun perin johti omaisuserän tai velan kirjaamiseen:
- a) yhteisö kirjaa liiketoimintojen yhdistämisen yhteydessä laskennallisen verovelan tai -saamisen, ja tämä vaikuttaa kirjattavaan liikearvoon tai edullisesta kaupasta johtuvaan voittoon (ks. kappale 19);
- b) ...
- 26 Seuraavassa on esimerkkejä verotuksessa vähennyskelvoista väliaikaisista eroista, jotka johtavat laskennallisten verosaamisten syntymiseen:
- a) ...
- c) yhteisö kirjaa liiketoimintojen yhdistämisessä hankitut yksilöitävissä olevat varat ja vastattaviksi otetut velat rajoitettuja poikkeuksia lukuun ottamatta hankinta-ajankohdan käypiin arvoihin. Kun vastattavaksi otettu velka kirjataan hankinta-ajankohdaksi mutta siihen liittyvät menot vähennetään verotettavaa tuloa määritettäessä vasta myöhemmällä kaudella, syntyy verotuksessa vähennyskelpoinen väliaikainen ero, joka johtaa laskennallisen verosaamisen syntymiseen. Laskennallinen verosaaminen syntyy myös, kun hankitun yksilöitävissä olevan omaisuserän käypä arvo on sen verotuksellista arvoa pienempi. Näin syntyvä laskennallinen verosaaminen vaikuttaa molemmissa tapauksissa liikearvoon (ks. kappale 66); ja
- d) ...”

Kappaleen 31 jälkeen lisätään uusi otsikko ja kappale 32A seuraavasti:

”32 [poistettu]

Liikearvo

- 32A Jos liiketoimintojen yhdistämisessä syntyvän liikearvon kirjanpitoarvo on pienempi kuin sen verotuksellinen arvo, tästä erosta aiheutuu laskennallinen verosaaminen. Liikearvon alkuperäisestä kirjaamisesta johtuva laskennallinen verosaaminen on kirjattava osana liiketoimintojen yhdistämisen kirjanpitokäsittelyä siltä osin kuin on todennäköistä, että käytettävissä on verotettavaa tuloa, jota vastaan verotuksessa vähennyskelpoinen väliaikainen ero voitaisiin hyödyntää.”

Kappaleita 66–68 muutetaan seuraavasti:

”Liiketoimintojen yhdistämisestä johtuva laskennallinen vero

- 66 Kuten kappaleissa 19 ja 26(c) selostetaan, väliaikaisia eroja voi syntyä liiketoimintojen yhdistämisen seurauksena. IFRS 3:n mukaan yhteisö merkitsee tästä johtuvat laskennalliset verosaamiset (siltä osin kuin ne täyttävät kappaleen 24 mukaiset kirjaamisedellytykset) tai laskennalliset verovelat taseeseen hankinta-ajankohdan yksilöitävissä olevina varoina ja velkoina. Nämä laskennalliset verosaamiset ja -velat vaikuttavat siten liikearvoon tai edullisesta kaupasta syntyvään voittoon, jonka yhteisö kirjaa. Kappaleen 15(a) mukaan yhteisö ei kuitenkaan merkitse taseeseen liikearvon alkuperäisestä kirjaamisesta johtuvia laskennallisia verovelkoja.

- 67 Hankkijaosapuolella ennen hankintaa olleen laskennallisen verosaamisen realisoitumisen todennäköisyys voi muuttua liiketoimintojen yhdistämisen seurauksena. Hankkijaosapuoli saattaa pitää todennäköisenä, että se pystyy hyödyntämään oman laskennallisen verosaamisensa, jota se ei ole merkinnyt taseeseen ennen liiketoimintojen yhdistämistä. Hankkijaosapuoli saattaa esimerkiksi pystyä hyödyntämään käyttämättömiä verotuksellisia tappioitaan hankinnan kohteen vastaista verotettavaa tuloa vastaan. Toisaalta liiketoimintojen yhdistämisestä voi seurata, ettei ehkä enää ole todennäköistä, että vastainen verotettava tulo mahdollistaa laskennallisen verosaamisen hyödyntämisen. Tällöin hankkijaosapuoli kirjaa laskennallisen verosaamisen muutoksen kaudella, jolla liiketoimintojen yhdistäminen tapahtuu, mutta ei käsittele sitä kirjanpidossa osana liiketoimintojen yhdistämistä. Siten hankkijaosapuoli ei ota sitä huomioon määrittäessään liiketoimintojen yhdistämisessä kirjattavaa liikearvoa tai edullisesta kaupasta syntyvää voittoa.
- 68 Hankinnan kohteen käyttämättömistä verotuksellisista tappioista tai muista laskennallisista verosaamisista syntyvä mahdollinen hyöty ei ehkä ole liiketoimintojen yhdistämisen alkuperäisen kirjanpitokäsittelyn tapahtuessa täyttänyt erikseen kirjaamisen edellytyksiä mutta hyöty saattaa realisoitua myöhemmin.

Yhteisön on kirjattava liiketoimintojen yhdistämisen jälkeen realisoitavat hankitut laskennalliset verohyödyt seuraavasti:

- a) Tarkastelujakson aikana kirjatut hankitut laskennalliset verohyödyt, jotka johtuvat hankinta-ajankohtana vallinneita tosiseikkoja ja olosuhteita koskevasta uudesta informaatiosta, on kirjattava vähentämään kyseiseen hankintaan liittyvän liikearvon kirjanpitoarvoa. Jos liikearvon kirjanpitoarvo on nolla, jäljelle jäävät laskennalliset verohyödyt on kirjattava tulosvaikutteisesti.
- b) Kaikki muut realisoituneet hankitut laskennalliset verohyödyt on kirjattava tulosvaikutteisesti (tai tämän standardin niin vaatiessa muuten kuin tulosvaikutteisesti)."

Kappaletta 68 seuraava esimerkki poistetaan.

Kappaletta 81 muutetaan seuraavasti:

"81 Myös seuraavat erät on ilmoitettava erikseen:

- a) ...
- h) lopetetuista toiminnoista ilmoitetaan verokulu, joka liittyy:**
- i) lopettamisesta johtuvaan voittoon tai tappioon; ja
- ii) lopetetun toiminnon tavanomaisen toiminnan voittoon tai tappioon kaudelta, sekä vastaavat erät jokaiselta esitettävältä aikaisemmalta kaudelta;
- i) verovaikutukset yhteisön osakkeenomistajille jaettavista osingoista, joita on ehdotettu tai joiden jakamisesta on päätetty ennen kuin tilinpäätös on hyväksytty julkistettavaksi mutta joita ei ole merkitty velaksi tilinpäätöksessä;
- j) jos liiketoimintojen yhdistäminen, jossa yhteisö on hankkijaosapuolena, aiheuttaa muutoksen hankintaa edeltävän laskennallisen verosaamisen kirjattuun määrään (ks. kappale 67), tämän muutoksen määrä; ja
- k) jos liiketoimintojen yhdistämisessä hankittuja laskennallisia verohyötyjä ei ole kirjattu hankinta-ajankohtana mutta ne on kirjattu hankinta-ajankohdan jälkeen (ks. kappale 68), kuvaus tapahtumasta tai olosuhteiden muutoksesta, jonka seurauksena laskennalliset verohyödyt on kirjattu."

Lisätään seuraavanlaiset kappaleet 93–95:

- "93 Kappaletta 68 on sovellettava liiketoimintojen yhdistämisissä hankittujen laskennallisten verosaamisten kirjaamiseen ei-takautuvasti IFRS 3:n (jonka IASB uudisti vuonna 2008) voimaantulopäivästä alkaen.**
- 94 Yhteisöt eivät näin ollen saa oikaista aiempien liiketoimintojen yhdistämisten kirjanpitokäsittelyä, jos verohyödyt eivät ole hankinta-ajankohtana täyttäneet erikseen kirjaamisen edellytyksiä ja ne kirjataan hankinta-ajankohdan jälkeen, paitsi jos hyödyt kirjataan tarkastelujakson aikana ja ne johtuvat hankinta-ajankohtana vallinneita tosiseikkoja ja olosuhteita koskevasta uudesta informaatiosta. Muut kirjattavat verohyödyt on kirjattava tulosvaikutteisesti (tai tämän standardin niin vaatiessa muuten kuin tulosvaikutteisesti).
- 95 **IFRS 3 (jonka IASB uudisti vuonna 2008) aiheutti muutoksia kappaleisiin 21 ja 67, ja sen seurauksena lisättiin kappaleet 32A sekä 81(j) ja (k). Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia 1.7.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Jos yhteisö soveltaa IFRS 3:a (uudistettu 2008) aikaisemmalla kaudella, myös muutoksia on sovellettava tällä aikaisemmalla kaudella."**

IAS 16 AINEELLISET KÄYTTÖOMAISUUSHYÖDYKKEET

C5 IAS 16:n kappaletta 44 muutetaan seuraavasti:

"44 Yhteisö kohdistaa aineellisesta käyttöomaisuushyödykkeestä alun perin kirjattavan määrän hyödykkeen merkittävälle osille ja tekee jokaisesta tällaisesta osasta poistot erikseen. Esimerkiksi lentokoneen rungosta ja moottoreista voi olla asianmukaista tehdä poistot erikseen riippumatta siitä, omistetaanko kone vai onko se otettu vuokralle rahoitusleasingsopimuksella. Vastaavasti jos yhteisö hankkii muun vuokrasopimuksen kohteena olevia aineellisia käyttöomaisuushyödykkeitä niin, että se on itse vuokralle antajana, sen voi olla asianmukaista tehdä erikseen poistot sellaisista kyseisen hyödykkeen hankintamenoissa huomioon otetuista määristä, jotka aiheutuvat vuokrasopimuksen ehtojen edullisuudesta tai epäedullisuudesta markkinoilla noudatettaviin ehtoihin nähden."

Lisätään seuraavanlainen kappale 81C:

"81C IFRS 3 Liiketoimintojen yhdistäminen (jonka IASB uudisti vuonna 2008) aiheutti muutoksen kappaleeseen 44. Yhteisön on sovellettava tätä muutosta 1.7.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Jos yhteisö soveltaa IFRS 3:a (uudistettu 2008) aikaisemmalla kaudella, myös muutosta on sovellettava tällä aikaisemmalla kaudella."

IAS 28 SIIJOITUKSET OSAKKUUSYRITYKSIIN

C6 IAS 28:n kappaletta 23 muutetaan seuraavasti:

"23 Osakkuusyritykseen tehtyä sijoitusta käsitellään pääomaosuusmenetelmällä siitä päivästä alkaen, jona siitä tulee osakkuusyritys. Mahdollista eroa, joka syntyy sijoituksen hankintameno ylittäessä tai alittaessa sijoittajayrityksen osuuden osakkuusyrityksen yksilöitävissä olevien varojen ja velkojen nettomääräisestä käyvästä arvosta, käsitellään sijoituksen hankinnan yhteydessä seuraavasti:

- a) osakkuusyritykseen liittyvä liikearvo sisällytetään sijoituksen kirjanpitoarvoon. Tästä liikearvosta ei saa tehdä poistoja.
- b) määrä, jolla sijoittajayrityksen osuus osakkuusyrityksen yksilöitävissä olevien varojen ja velkojen nettomääräisestä käyvästä arvosta ylittää sijoituksen hankintameno, otetaan huomioon tuottoina määritettäessä sijoittajayrityksen osuutta osakkuusyrityksen voitosta tai tappiosta kaudella, jonka aikana sijoitus on hankittu.

Sijoittajayrityksen ... asianmukaisesti ..."

IAS 32 RAHOITUSINSTRUMENTIT: ESITTÄMISTAPA

C7 IAS 32:een tehdään alla kuvatut muutokset:

Kappale 4(c) poistetaan.

Lisätään seuraavanlainen kappale 97B:

"97B IFRS 3:n (jonka IASB uudisti vuonna 2008) seurauksena poistettiin kappale 4(c). Yhteisön on sovellettava tätä muutosta 1.7.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Jos yhteisö soveltaa IFRS 3:a (uudistettu 2008) aikaisemmalla kaudella, myös muutosta on sovellettava tällä aikaisemmalla kaudella."

IAS 33 OSAKEKOHTAINEN TULOS

C8 IAS 33:n kappaletta 22 muutetaan seuraavasti:

"22 Kantaosakkeet, jotka lasketaan liikkeeseen osana liiketoimintojen yhdistämisessä luovutettavaa vastiketta, sisällytetään osakemäärän painotettuun keskiarvoon hankinta-ajankohdasta alkaen. Tämä johtuu siitä, että hankkijaosapuoli sisällyttää hankitun kohteen voitot ja tappiot laajaan tuloslaskelmaansa tuosta päivästä lukien."

IAS 34 OSAVUOSIKATSAUKSET

C9 IAS 34:een tehdään alla kuvatut muutokset.

Kappaletta 16(i) muutetaan seuraavasti:

"i) yhteisön rakenteessa osavuosisajaksolla tapahtuneiden muutosten vaikutus, sisältäen mm. liiketoimintojen yhdistämiset, tytäryrityksiä ja pitkäaikaisia sijoituksia koskevan määräysvallan saamisen tai menettämisen, uudelleenjärjestelyt ja lopetettavat toiminnot. Jos kyseessä on liiketoimintojen yhdistäminen, yhteisön on esitettävä IFRS 3:ssa Liiketoimintojen yhdistäminen vaadittavat tiedot; ja"

Lisätään seuraavanlainen kappale 48:

”48. IFRS 3 (jonka IASB uudisti vuonna 2008) aiheutti muutoksen kappaleeseen 16(i). Yhteisön on sovellettava tätä muutosta 1.7.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Jos yhteisö soveltaa IFRS 3:a (uudistettu 2008) aikaisemmalla kaudella, myös muutosta on sovellettava tällä aikaisemmalla kaudella.”

IAS 36 OMAISUUSERIEN ARVON ALENTUMINEN

C10 IAS 36:een tehdään alla kuvatut muutokset.

Kappaleesta 6 poistetaan sopimuspäivän määritelmä.

Kappaletta 65 muutetaan seuraavasti:

”65 Kappaleissa 66–108 ja liitteessä C esitetään vaatimukset sen rahavirtaa tuottavan yksikön määrittelemisestä, johon omaisuuserä kuuluu, samoin kuin rahavirtaa tuottavien yksiköiden ja liikearvon kirjanpitoarvon määrittämisestä ja niistä johtuvien arvonalentumistappioiden kirjaamisesta.”

Kappaleita 81 ja 85 muutetaan seuraavasti:

”81 Liiketoimintojen yhdistämisessä kirjattu liikearvo on omaisuuserä, joka edustaa vastaista taloudellista hyötyä sellaisista liiketoimintojen yhdistämisessä hankituista varoista, joita ei yksilöidä yksinään eikä merkitä erikseen taseeseen. Liikearvo ei kerytä rahavirtoja muista omaisuuseristä tai omaisuuserien ryhmistä riippumattomasti, ja usein se vaikuttaa useiden rahavirtaa tuottavien yksikköjen rahavirtoihin. Joskus liikearvoa ei pystytä kohdistamaan muulla kuin keinotekoisella perusteella yksittäisille rahavirtaa tuottaville yksiköille vaan ainoastaan rahavirtaa tuottavien yksikköjen ryhmille. Tämän vuoksi yhteisön alin taso, jolla liikearvo seurataan sisäistä johtamista varten, kattaa joskus useita rahavirtaa tuottavia yksikköjä, joihin liikearvo liittyy mutta joille sitä ei pystytä kohdistamaan. Kappaleisiin 83–99 ja liitteeseen C sisältyviä viittauksia rahavirtaa tuottaviin yksikköihin, joille on kohdistettu liikearvoa, tulisi lukea niin, että ne viittaavat myös rahavirtaa tuottavien yksikköjen ryhmiin, joille on kohdistettu liikearvoa.

85 Jos hankkijaosapuoli IFRS 3 *Liiketoimintojen yhdistäminen* mukaan pystyy tekemään liiketoimintojen yhdistämisen alkuperäisen kirjanpitokäsittelyn vasta alustavana sen kauden loppuun mennessä, jonka aikana yhdistäminen toteutuu, niin hankkijaosapuoli:

- a) käsittelee yhdistämistä kirjanpidossa käyttäen näitä alustavia arvoja; ja
- b) tekee näihin alustaviin arvoihin tarvittavat oikaisut alkuperäisen kirjanpitokäsittelyn valmistuessa tarkastelujakson aikana, joka ei saa olla pidempi kuin kaksitoista kuukautta hankinta-ajankohdasta lukien.

Tällaisissa tapauksissa ei ehkä myöskään ole mahdollista saada yhdistämisessä kirjatun liikearvon alkuperäistä kohdistamista valmiiksi ennen sen tilikauden loppua, jonka aikana yhdistäminen toteutuu. Tällöin yhteisö esittää tilinpäätöksessään kappaleessa 133 vaadittavat tiedot.”

Kappaleen 90 jälkeinen otsikko ja kappaleet 91–95 poistetaan.

Kappale 138 poistetaan.

Kappaletta 139 muutetaan seuraavasti:

”139 Yhteisön on sovellettava tätä standardia:

- a) ...”

Lisätään seuraavanlainen kappale 140B:

”140B IFRS 3 (jonka IASB uudisti vuonna 2008) aiheutti muutoksia kappaleisiin 65, 81, 85 ja 139; ja sen seurauksena poistettiin kappaleet 91–95 ja 138 sekä lisättiin liite C. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia 1.7.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Jos yhteisö soveltaa IFRS 3:a (uudistettu 2008) aikaisemmalla kaudella, myös muutoksia on sovellettava tällä aikaisemmalla kaudella.”

Lisätään alla kuvattu uusi liite (liite C). Se sisältää poistettuihin kappaleisiin 91–95 sisältyneet vaatimukset.

”Liite C

Tämä liite on kiinteä osa standardia.

Sellaisten rahavirtaa tuottavien yksikköjen arvonalentumistestaus, joihin liittyy liikearvoa ja määräysvalttomien omistajien osuuksia

C1 IFRS 3:n (jonka IASB uudisti vuonna 2008) mukaan hankkijaosapuoli määrittää ja kirjaa hankinta-ajankohtana liikearvon, joka on alla olevien kohtien (a) ja (b) erotus:

- a) seuraavien yhteenlaskettu määrä:
- i) luovutettu vastike arvostettuna IFRS 3:n mukaisesti, mikä yleensä edellyttää hankinta-ajankohdan käypää arvoa;
 - ii) mahdollinen määräysvallattomien omistajien osuus hankinnan kohteessa IFRS 3:n mukaisesti arvostettuna; ja
 - iii) vaiheittain toteutuneessa liiketoimintojen yhdistämisessä hankkija-osapuolella hankinnan kohteessa aiemmin olleen oman pääoman ehtoisen osuuden hankinta-ajankohdan käypä arvo.
- b) yksilöitävissä olevien hankittujen varojen ja vastattaviksi otettujen velkojen hankinta-ajankohdan nettomäärä tämän IFRS 3 mukaisesti arvostettuna.

Liikearvon kohdistaminen

- C2 Tämän standardin kappaleen 80 mukaan liiketoimintojen yhdistämisessä hankittu liikearvo on kohdistettava kaikille niille hankkijaosapuolen rahavirtaa tuottaville yksiköille tai rahavirtaa tuottavien yksiköiden ryhmille, joiden odotetaan hyötyvän liiketoimintojen yhdistämisestä johtuvista synergiaeduista, riippumatta siitä, kohdistetaanko näille yksiköille tai niiden ryhmille hankinnan kohteen muita varoja tai velkoja. On mahdollista, että osa liiketoimintojen yhdistämisestä johtuvista synergiaeduista kohdistetaan sellaiselle rahavirtaa tuottavalle yksikölle, jossa määräysvallattomilla omistajilla ei ole osuutta.

Arvonalentumistestaus

- C3 Arvonalentumistestauksessa rahavirtaa tuottavan yksikön kerrytettävissä olevaa rahamäärää verrataan rahavirtaa tuottavan yksikön kirjanpitoarvoon.
- C4 Jos yhteisö arvostaa määräysvallattomien omistajien osuuden niiden suhteellisenä osuutena tytäryrityksen hankinta-ajankohdan yksilöitävissä olevasta nettovarallisuudesta eikä arvosta sitä käypään arvoon, määräysvallattomille omistajille kuuluva liikearvo sisällytetään asianomaisen rahavirtaa tuottavan yksikön kerrytettävissä olevaan rahamäärään, mutta sitä ei merkitä emoyrityksen konsernitilinpäätökseen. Tästä seuraa, että yhteisön on brutotettava kyseiselle yksikölle kohdistetun liikearvon kirjanpitoarvo niin, että se sisältää määräysvallattomille omistajille kuuluvan liikearvon. Tätä oikaistua kirjanpitoarvoa verrataan sitten yksikön kerrytettävissä olevaan rahamäärään sen ratkaisemiseksi, onko rahavirtaa tuottavan yksikön arvo alentunut.

Arvonalentumistappion kohdistaminen

- C5 Tunnistettu arvonalentumistappio on kappaleen 104 mukaan kohdistettava ensin vähentämään kyseiselle yksikölle kohdistetun liikearvon kirjanpitoarvoa ja sen jälkeen yksikön muille omaisuuserille tasasuhteisesti yksikköön kuuluvien yksittäisten omaisuuserien kirjanpitoarvojen perusteella.
- C6 Jos tytäryritys tai tytäryrityksen osa, jossa määräysvallattomilla omistajilla on osuus, on itse rahavirtaa tuottava yksikkö, arvonalentumistappio jaetaan emoyrityksen ja määräysvallattomien omistajien kesken samalla perusteella kuin voitto tai tappio jaetaan niiden kesken.
- C7 Jos tytäryritys tai tytäryrityksen osa, jossa määräysvallattomilla omistajilla on osuus, on osa suurempaa rahavirtaa tuottavaa yksikköä, liikearvon arvonalentumistappiot kohdistetaan niille rahavirtaa tuottaville yksiköille, joissa määräysvallattomilla omistajilla on osuus, ja niille osille, joissa sitä ei ole. Arvonalentumistappiot tulisi kohdistaa rahavirtaa tuottavan yksikön osille seuraavilla perusteilla:
- a) siltä osin kuin arvon alentuminen liittyy rahavirtaa tuottavaan yksikköön sisältyvään liikearvoon, osille kuuluvien liikearvojen arvonalentumista edeltävien kirjanpitoarvojen perusteella; ja
 - b) siltä osin kuin arvon alentuminen liittyy rahavirtaa tuottavaan yksikköön sisältyviin yksilöitävissä oleviin varoihin, osien yksilöitävissä olevien nettovarojen arvonalentumista edeltävien kirjanpitoarvojen perusteella. Tällainen arvon alentuminen kohdistetaan kunkin yksikön osien omaisuuserille tasasuhteisesti kuhunkin osaan sisältyvien omaisuuserien kirjanpitoarvojen perusteella.

Niissä osissa, joissa määräysvallattomilla omistajilla on osuus, arvonalentumistappio jaetaan emoyrityksen ja määräysvallattomien omistajien kesken samalla perusteella kuin voitto tai tappio jaetaan niiden kesken.

- C8 Jos määräysvallattomille omistajille kuuluva arvonalentumistappio liittyy liikearvoon, jota ei ole merkitty emoyrityksen konsernitilinpäätökseen (ks. kappale C4), tätä arvon alentumista ei kirjata liikearvon arvonalentumistappioksi. Tällöin vain emoyritykselle kohdistettuun liikearvoon liittyvä arvon alentuminen kirjataan liikearvon arvonalentumistappioksi.

C9 Havainnollistava esimerkki 7 selventää arvonalentumistestin tekemistä ei kokonaan omistetulle, liikearvoa sisältävälle rahavirtaa tuottavalle yksikölle.”

IAS 37 VARAUKSET, EHDOLLISET VELAT JA EHDOLLISET VARAT

C11 IAS 37:n kappaletta 5 muutetaan seuraavasti:

”5 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) pitkäaikaishankkeita (ks. IAS 11 *Pitkäaikaishankkeet*);

...”

IAS 38 AINEETTOMAT HYÖDYKKEET

C12 IAS 38:aan tehdään alla kuvatut muutokset:

Kappaleesta 8 poistetaan sopimuspäivän määritelmä.

Kappaleita 11, 12, 25 ja 33–35 muutetaan seuraavasti:

”11 Aineettoman hyödykkeen määritelmän mukaan aineettoman hyödykkeen täytyy olla yksilöitävissä, jotta se erottuisi liikearvosta. Liiketoimintojen yhdistämisessä kirjattu liikearvo on omaisuuserä, joka edustaa vastaista taloudellista hyötyä sellaisista liiketoimintojen yhdistämisessä hankituista varoista, joita ei yksilöidä yksinään eikä merkitä erikseen taseeseen. Vastainen taloudellinen hyöty voi syntyä hankittujen yksilöitävissä olevien omaisuuserien välisestä synergiasta tai omaisuuseristä, jotka eivät yksinään täytä tilinpäätökseen merkitsemisen edellytyksiä.

12 Omaisuuserä on yksilöitävissä, jos se joko:

a) on erotettavissa, toisin sanoen se pystytään erottamaan tai irrottamaan yhteisöstä ja myymään, siirtämään, lisensoimaan, antamaan vuokralle tai vaihtamaan joko sellaisenaan tai yhdessä siihen liittyvän sopimuksen taikka yksilöitävissä olevan omaisuuserän tai velan kanssa riippumatta siitä, aikooko yhteisö toimia niin; tai

b) johtuu sopimukseen perustuvista tai muista laillisista oikeuksista riippumatta siitä, ovatko nämä oikeudet siirrettävissä tai ovatko ne erotettavissa yhteisöstä tai muista oikeuksista ja velvoitteista.

25 Hintaa, jonka yhteisö maksaa hankkiessaan erillisen aineettoman hyödykkeen, kuvastaa yleensä odotuksia siitä, miten todennäköistä on, että omaisuuserän ilmentämä odotettavissa oleva vastainen taloudellinen hyöty koituu yhteisön hyväksi. Toisin sanoen yhteisö odottaa saavansa taloudellista hyötyä, vaikka sen ajankohdasta tai määrästä olisi epävarmuutta. Tämän vuoksi kappaleen 21(a) mukaisen todennäköisyyteen perustuvan kirjaamiskriteerin katsotaan aina täyttyvän erillisinä hankittujen aineettomien hyödykkeiden osalta.

33 IFRS 3:n *Liiketoimintojen yhdistäminen* mukaan liiketoimintojen yhdistämisessä hankittu aineettoman hyödykkeen hankintameno on kyseisen aineettoman hyödykkeen hankinta-ajankohdan käypä arvo. Aineettoman hyödykkeen käypä arvo kuvastaa odotuksia siitä, miten todennäköistä on, että omaisuuserän ilmentämä vastainen taloudellinen hyöty koituu yhteisön hyväksi. Toisin sanoen yhteisö odottaa saavansa taloudellista hyötyä, vaikka sen ajankohdasta tai määrästä olisi epävarmuutta. Tämän vuoksi kappaleen 21(a) mukaisen todennäköisyyteen perustuvan kirjaamiskriteerin katsotaan aina täyttyvän liiketoimintojen yhdistämisissä hankittujen aineettomien hyödykkeiden osalta. Jos liiketoimintojen yhdistämisessä hankittu omaisuuserä on erotettavissa tai johtuu sopimukseen perustuvista tai muista laillisista oikeuksista, omaisuuserän käyvän arvon luotettavuus määrittämistä varten on olemassa riittävästi informaatiota. Tämän vuoksi kappaleen 21(b) mukaisen luotettavuus määrittämistä koskevan kirjaamiskriteerin katsotaan aina täyttyvän liiketoimintojen yhdistämisissä hankittujen aineettomien hyödykkeiden osalta.

34 Tämän standardin ja IFRS 3:n (jonka IASB uudisti vuonna 2008) mukaisesti hankkijaosapuoli kirjaa hankinnan kohteen aineettoman hyödykkeen hankinta-ajankohdasta erillään liikearvosta riippumatta siitä, onko hankinnan kohde merkinnyt omaisuuserän taseeseensa ennen liiketoimintojen yhdistämistä. Tämä tarkoittaa, että hankkijaosapuoli merkitsee hankinnan kohteen keskeneräisen tutkimus- ja kehitysprojektin varoiksi taseeseen erillään liikearvosta, jos projekti on aineettoman hyödykkeen määritelmän mukainen. Hankinnan kohteen keskeneräinen tutkimus- ja kehittämisprojekti on aineettoman hyödykkeen määritelmän mukainen, kun se:

- a) on omaisuuserän määritelmän mukainen; ja
- b) on yksilöitävissä, toisin sanoen on erotettavissa tai johtuu sopimukseen perustuvista tai muista laillisista oikeuksista.

Liiketoimintojen yhdistämisessä hankitun aineettoman hyödykkeen käyvän arvon määrittäminen

- 35 Jos liiketoimintojen yhdistämisessä hankittu aineeton hyödyke on erotettavissa tai johtuu sopimukseen perustuvista tai muista laillisista oikeuksista, omaisuuserän käyvän arvon luotettavaa määrittämistä varten on olemassa riittävästi informaatiota. Silloin kun aineettoman hyödykkeen käyvän arvon määrittämiseen käytettävälle arvioille on useita erilaisia, todennäköisyyksiltään toisistaan poikkeavia lopputulemia, tämä epävarmuus vaikuttaa hyödykkeelle määritettävään käypään arvoon.”

Kappale 38 poistetaan.

Kappaleita 68 muutetaan seuraavasti:

”68 Aineettomasta erästä johtuvat menot on kirjattava kuluiksi, kun ne toteutuvat, paitsi milloin:

- a) ne ovat osa kirjaamisedellytykset täyttävän aineettoman hyödykkeen hankintamenoa (ks. kappaleet 18–67); tai
- b) erä on hankittu liiketoimintojen yhdistämisessä eikä se ole merkittävässä taseeseen aineettomaksi hyödykkeeksi. Tällöin se on osa hankinta-ajankohtana kirjattavaa liikearvoa (ks. IFRS 3).”

Kappaleita 94 muutetaan seuraavasti:

- ”94 Jos aineeton hyödyke johtuu sopimukseen perustuvista tai muista laillisista oikeuksista, sen taloudellinen vaikutusaika ei saa ylittää kyseisten sopimukseen perustuvien tai muiden laillisten oikeuksien voimassaoloaikaa, mutta se voi olla lyhyempi riippuen sen ajanjakson pituudesta, jona yhteisön odotetaan käyttävän omaisuuserää. Jos sopimukseen perustuvat tai muut lailliset oikeudet on myönnetty rajalliseksi ajanjaksoksi ja ne ovat uudistettavissa, taloudellisen vaikutusajan on sisällettävä jakso (tai jaksot), jolle (tai joille) oikeudet uudistetaan, vain, jos on olemassa näyttöä siitä, että yhteisö pystyy uudistamaan oikeudet ilman merkittäviä menoja. Liiketoimintojen yhdistämisessä aineettomaksi hyödykkeeksi taseeseen merkityn takaisin hankitun oikeuden taloudellinen vaikutusaika on sen sopimuksen jäljellä oleva voimassaoloaika, jolla oikeus on myönnetty, eikä se saa sisältää sopimuksen uudistamisjaksoja.”**

Lisätään seuraavanlainen kappale 115A:

- ”115A Jos kyseessä on liiketoimintojen yhdistämisessä takaisin hankittu oikeus, joka myöhemmin annetaan (myydään) kolmannelle osapuolelle, vastaava kirjanpitoarvo, jos tällaista on, on otettava huomioon myynnistä johtuvaa voittoa tai tappiota määritettäessä.”**

Kappale 129 poistetaan.

Kappaleita 130 muutetaan seuraavasti:

”130 Yhteisön on sovellettava tätä standardia:

- a) ...”

Lisätään seuraavanlainen kappale 130C:

- ”130C IFRS 3 (jonka IASB uudisti vuonna 2008) aiheutti muutoksia kappaleisiin 12, 33, 35, 68, 94 ja 130, ja sen seurauksena poistettiin kappaleet 38 ja 129 sekä lisättiin kappale 115A. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia ei-takautuvasti 1.7.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Näin ollen aiemmissa liiketoimintojen yhdistämisissä kirjattujen aineettomien hyödykkeiden ja liikearvon määriä ei saa oikaista. Jos yhteisö soveltaa IFRS 3:a (uudistettu 2008) aikaisemmalla kaudella, myös muutoksia on sovellettava tällä aikaisemmalla kaudella.”**

IAS 39 RAHOITUSINSTRUMENTIT: KIRJAAMINEN JA ARVOSTAMINEN

C13 IAS 39:aan tehdään alla kuvatut muutokset:

Kappale 2(f) poistetaan.

Lisätään seuraavanlainen kappale 103D:

"103D IFRS 3:n (jonka IASB uudisti vuonna 2008) seurauksena poistettiin kappale 2(f). Yhteisön on sovellettava tätä muutosta 1.7.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Jos yhteisö soveltaa IFRS 3:a (uudistettu 2008) aikaisemmalla kaudella, myös muutosta on sovellettava tällä aikaisemmalla kaudella."

IFRIC 9 KYTKETTYJEN JOHDANNAISTEN UUELLEENARVIOINTI

C14 IFRIC 9:n kappaleeseen 5 lisätään seuraavanlainen alaviite:

"5 Tässä tulkinnassa ei käsitellä kytkettyjä johdannaisia sisältävien sopimusten hankintaa osana liiketoimintojen yhdistämistä eikä niiden mahdollista uudelleenarviointia hankinta-ajankohtana (*).

(*) IFRS 3:ssa (jonka IASB uudisti vuonna 2008) käsitellään kytkettyjä johdannaisia sisältävien sopimusten hankintaa osana liiketoimintojen yhdistämistä."

KOMISSION ASETUS (EY) N:o 496/2009,
annettu 11 päivänä kesäkuuta 2009,
uusista Liberiaa koskevista rajoittavista toimenpiteistä annetun neuvoston asetuksen (EY) N:o
872/2004 muuttamisesta

EUROOPAN YHTEISÖJEN KOMISSIO, joka

ottaa huomioon Euroopan yhteisön perustamissopimuksen,

ottaa huomioon uusista Liberiaa koskevista rajoittavista toimenpiteistä annetun neuvoston asetuksen (EY) N:o 872/2004 ⁽¹⁾ ja erityisesti sen 11 artiklan a alakohdan,

sekä katsoo seuraavaa:

- (1) Asetuksen (EY) N:o 872/2004 liitteessä I luetellaan ne luonnolliset henkilöt, oikeushenkilöt, elimet ja yhteisöt, joita asetuksessa säädetty varojen ja muiden taloudellisten resurssien jäädyttäminen koskee.

- (2) Yhdistyneiden Kansakuntien turvallisuusneuvoston pakotekomitea päätti 12 päivänä toukokuuta 2009 muuttaa yhden sellaisen henkilön tunnistamistietoja, jota varojen ja muiden taloudellisten resurssien jäädyttäminen koskee. Sen vuoksi liitettä I olisi muutettava,

ON ANTANUT TÄMÄN ASETUKSEN:

1 artikla

Muutetaan asetuksen (EY) N:o 872/2004 liite I tämän asetuksen liitteen mukaisesti.

2 artikla

Tämä asetus tulee voimaan päivänä, jona se julkaistaan *Euroopan unionin virallisessa lehdessä*.

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

Tehty Brysselissä 11 päivänä kesäkuuta 2009.

Komission puolesta
Eneko LANDÁBURU
Ulkosuhteiden pääosaston pääjohtaja

⁽¹⁾ EUVL L 162, 30.4.2004, s. 32.

LIITE

Muutetaan neuvoston asetuksen (EY) N:o 872/2004 liite I seuraavasti:

Korvataan kohta "Edwin M. **Snowe** jr. Kansalaisuus: liberialainen. Passin numero: a) OR/0056672-01, b) D/005072, c) D-00172 (ECOWAS-diplomaattipassi, voimassaoloaika 7.8.2008–6.7.2010). Muita tietoja: Liberian Petroleum and Refining Corporationin (LPRC) toimitusjohtaja. 6 artiklan b alakohdassa tarkoitettu nimeämispäivä: 10.9.2004." seuraavasti:

"Edwin M. **Snowe** jr. Osoite: Elwa Road, Monrovia, Liberia. Syntymäaika: 11.2.1970. Syntymäpaikka: Mano River, Grand Cape Mount, Liberia. Kansalaisuus: liberialainen. Passin numero: a) OR/0056672-01, b) D/005072, c) D005640 (diplomaattipassi), d) D-00172 (ECOWAS-diplomaattipassi, voimassaoloaika 7.8.2008–6.7.2010). Muita tietoja: Liberian Petroleum and Refining Corporationin (LPRC) toimitusjohtaja. 6 artiklan b alakohdassa tarkoitettu nimeämispäivä: 10.9.2004."

II

(EY:n ja Euratomin perustamissopimuksia soveltamalla annetut säädökset, joiden julkaiseminen ei ole pakollista)

PÄÄTÖKSET

NEUVOSTO

NEUVOSTON PÄÄTÖS,

tehty 25 päivänä toukokuuta 2009,

direktiivin 83/515/ETY ja yhteisen kalastuspolitiikan alalla tehtyjen 11 vanhentuneen päätöksen kumoamisesta

(2009/447/EY)

EUROOPAN UNIONIN NEUVOSTO, joka

ottaa huomioon Euroopan yhteisön perustamissopimuksen ja erityisesti sen 37 artiklan, 300 artiklan 2 kohdan ja 300 artiklan 3 kohdan ensimmäisen alakohdan,

ottaa huomioon vuoden 1985 liittymisasiakirjan ja erityisesti sen 167 artiklan 3 kohdan ja 354 artiklan 3 kohdan,

ottaa huomioon komission ehdotuksen,

ottaa huomioon Euroopan parlamentin lausunnon,

sekä katsoo seuraavaa:

(1) Yhteisön lainsäädännön avoimuuden lisääminen on olennainen osa parempaa lainsäädäntöä koskevaa strategiaa, jota yhteisön toimielimet soveltavat. Tähän liittyen on tarkoituksenmukaista poistaa sovellettavasta lainsäädännöstä säädökset, joilla ei ole enää todellista vaikutusta.

(2) Seuraava direktiivi ja seuraavat yhteisen kalastuspolitiikan alaan liittyvät päätökset ovat vanhentuneet, vaikka ne muodollisesti ovat vielä voimassa:

mukauttamiseksi kalastusalalla ⁽¹⁾. Direktiivin oikeusvaikutukset ovat lakanneet, sillä asiaa koskevat säännökset sisältyvät nykyään neuvoston asetukseen (EY) N:o 1198/2006 ⁽²⁾;

— Neuvoston päätös 89/631/ETY, tehty 27 päivänä marraskuuta 1989, yhteisön osallistumisesta jäsenvaltioiden yhteisön kalavarojen säilyttämis- ja hallintojärjestelmän noudattamisen varmistamiseksi hyväksymien kulujen rahoitukseen ⁽³⁾. Päätöksen oikeusvaikutukset ovat lakanneet, sillä se liittyy jäsenvaltioille 1. tammikuuta 1991 ja 31. joulukuuta 1995 välisenä ajanjaksona aiheutuneisiin tukikelpoisiin menoihin;

— Neuvoston päätös 94/117/EY, tehty 21 päivänä helmikuuta 1994, eräiden kalastustuotteiden jakelusta Kreikassa huolehtivien pienten laitosten rakennetta ja välineistöä koskevien vähimmäisedellytysten vahvistamisesta ⁽⁴⁾. Päätöksen oikeusvaikutukset ovat lakanneet, sillä tosiasiallista tilannetta, jossa sitä sovellettiin, ei enää ole;

— Neuvoston päätös 94/317/EY, tehty 2 päivänä kesäkuuta 1994, luvan antamisesta Espanjan kuningaskunnalle jatkaa keskinäisiä kalastussuhteita Etelä-Afrikan tasavallan kanssa koskevan sopimuksen voimassaoloa 7 päivään maaliskuuta 1995 asti ⁽⁵⁾. Päätöksen oikeusvaikutukset ovat lakanneet, sillä sen soveltamisaika on jo päättynyt;

— Neuvoston direktiivi 83/515/ETY, annettu 4 päivänä lokakuuta 1983, tietyistä toimenpiteistä kapasiteetin

⁽¹⁾ EYVL L 290, 22.10.1983, s. 15.

⁽²⁾ EUVL L 223, 15.8.2006, s. 1.

⁽³⁾ EYVL L 364, 14.12.1989, s. 64.

⁽⁴⁾ EYVL L 54, 25.2.1994, s. 28.

⁽⁵⁾ EYVL L 142, 7.6.1994, s. 30.

- Neuvoston päätös 94/318/EY, tehty 2 päivänä kesäkuuta 1994, luvan antamisesta Portugalin tasavallalle jatkaa keskinäisiä kalastussuhteita Etelä-Afrikan tasavallan kanssa koskevan sopimuksen voimassaoloa 7 päivään maaliskuuta 1995 asti ⁽¹⁾. Päätöksen oikeusvaikutukset ovat lakanneet, sillä sen soveltamisaika on jo päättynyt;
- Neuvoston päätös 1999/386/EY, tehty 7 päivänä kesäkuuta 1999, kansainvälistä delfiinien suojeluohjelmaa koskevan sopimuksen väliaikaisesta soveltamisesta Euroopan yhteisön toimesta ⁽²⁾. Päätöksen oikeusvaikutukset ovat lakanneet, sillä se oli tarkoitettu sovellettavaksi siirtymäajalla, joka on jo päättynyt;
- Neuvoston päätös 2001/179/EY, tehty 26 päivänä helmikuuta 2001, Guinea-Bissaulle kalastuksen alalla annettavan taloudellisen tuen myöntämistä koskevista yksityiskohtaisista säännöistä ⁽³⁾. Päätöksen oikeusvaikutukset ovat lakanneet, sillä sen soveltamisaika on jo päättynyt;
- Neuvoston päätös 2001/382/EY, tehty 14 päivänä toukokuuta 2001, yhteisön osallistumisesta eräiden laajasti vaeltavia kalakantoja koskevien hallinnointitoimenpiteiden käyttöönottoon liittyvien eräiden menojen rahoitukseen ⁽⁴⁾. Päätöksen oikeusvaikutukset ovat lakanneet, sillä se kattoi ajanjakson, joka on jo päättynyt;
- Neuvoston päätös 2001/431/EY, tehty 28 päivänä toukokuuta 2001, yhteisön osallistumisesta jäsenvaltioiden hyväksymien, yhteiseen kalastuspolitiikkaan sovellettavien valvonta-, tarkastus- ja seurantajärjestelmien käyttöönottoon liittyvien eräiden menojen rahoitukseen ⁽⁵⁾. Päätöksen oikeusvaikutukset ovat lakanneet, sillä se liittyy jäsenvaltioille 1. tammikuuta 2001 ja 31. joulukuuta 2003 välisenä ajanjaksona aiheutuneisiin tukikelpoisiin menoihin, ja tosiasiallista tilannetta, jossa sitä sovellettiin, ei enää ole. Lisäksi tehtiin uusi neuvoston päätös 2004/465/EY ⁽⁶⁾, joka kattaa menot vuodesta 2004 alkaen;
- Neuvoston päätös 2004/662/EY, tehty 24 päivänä syyskuuta 2004, luvan antamisesta Espanjan kuningaskunnalle jatkaa keskinäisiä kalastussuhteita Etelä-Afrikan tasavallan kanssa koskevan sopimuksen voimassaoloa 7 päivään maaliskuuta 2005 asti ⁽⁷⁾. Päätöksen oikeusvaikutukset ovat lakanneet, sillä se kattoi siirtymäajan, joka on jo päättynyt;
- Neuvoston päätös 2004/890/EY, tehty 20 päivänä joulukuuta 2004, Euroopan yhteisön irtisanoutumisesta Itämeren ja Belttien kalastusta ja elollisten luonnonvarojen säilyttämistä koskevasta yleissopimuksesta ⁽⁸⁾. Päätöksen oikeusvaikutukset ovat lakanneet, sillä yhteisö on ilmoittanut yleissopimuksen tallettajalle irtisanovansa yleissopimuksen;
- Neuvoston päätös 2005/76/EY, tehty 22 päivänä marraskuuta 2004, Euroopan talousyhteisön ja Komorien islamilaisen liittotasavallan välisessä Komorien rannikon edustalla harjoitettavasta kalastuksesta tehdystä sopimuksessa määrättyjen kalastusmahdollisuuksien ja taloudellisen korvauksen vahvistamisesta tehdyn pöytäkirjan jatkamista 28 päivän helmikuuta 2004 ja 31 päivän joulukuuta 2004 väliseksi ajaksi koskevan kirjeenvaihtona tehdyn sopimuksen allekirjoittamisesta Euroopan yhteisön puolesta ja sen väliaikaisesta soveltamisesta ⁽⁹⁾. Päätöksen oikeusvaikutukset ovat lakanneet, sillä sen voimassaoloaika on jo päättynyt.

- (3) Oikeusvarmuuden ja oikeudellisen selkeyden vuoksi vanhentunut direktiivi ja vanhentuneet päätökset olisi kumottava,

ON TEHNYT TÄMÄN PÄÄTÖKSEN:

1 artikla

Kumottava direktiivi ja kumottavat päätökset

Kumotaan direktiivi 83/515/ETY sekä päätökset 89/631/ETY, 94/117/EY, 94/317/EY, 94/318/EY, 1999/386/EY, 2001/179/EY, 2001/382/EY, 2001/431/EY, 2004/662/EY, 2004/890/EY ja 2005/76/EY.

2 artikla

Osoittaminen

Tämä päätös on osoitettu kaikille jäsenvaltioille.

Tehty Brysselissä 25 päivänä toukokuuta 2009.

Neuvoston puolesta

Puheenjohtaja

J. ŠEBESTA

⁽¹⁾ EYVL L 142, 7.6.1994, s. 31.

⁽²⁾ EYVL L 147, 12.6.1999, s. 23.

⁽³⁾ EYVL L 66, 8.3.2001, s. 33.

⁽⁴⁾ EYVL L 137, 19.5.2001, s. 25.

⁽⁵⁾ EYVL L 154, 9.6.2001, s. 22.

⁽⁶⁾ EUVL L 157, 30.4.2004, s. 114.

⁽⁷⁾ EUVL L 302, 29.9.2004, s. 5.

⁽⁸⁾ EUVL L 375, 23.12.2004, s. 27.

⁽⁹⁾ EUVL L 29, 2.2.2005, s. 20.

NEUVOSTON PÄÄTÖS,
tehty 28 päivänä toukokuuta 2009,
kansallisten keskuspankkien ulkopuolisten tilintarkastajien hyväksymisestä tehdyn päätöksen
1999/70/EY muuttamisesta De Nederlandsche Bankin ulkopuolisen tilintarkastajan osalta

(2009/448/EY)

EUROOPAN UNIONIN NEUVOSTO, joka

ottaa huomioon Euroopan yhteisön perustamissopimukseen liitetyn Euroopan keskuspankkijärjestelmän ja Euroopan keskuspankin perussäännöstä tehdyn pöytäkirjan ja erityisesti sen 27.1 artiklan,

ottaa huomioon Euroopan unionin neuvostolle De Nederlandsche Bankin ulkopuolisesta tilintarkastajasta 3 päivänä huhtikuuta 2009 annetun Euroopan keskuspankin suosituksen EKP/2009/8 ⁽¹⁾,

sekä katsoo seuraavaa:

- (1) Euroopan keskuspankin neuvoston suosittelemat ja Euroopan unionin neuvoston hyväksymät riippumattomat ulkopuoliset tilintarkastajat tarkastavat Euroopan keskuspankin (EKP) ja eurojärjestelmään kuuluvien kansallisten keskuspankkien tilit.
- (2) Josephus Andreas Nijhuis, rekisteröity tilintarkastaja ja PricewaterhouseCoopers Accountants N.V.:n hallituksen puheenjohtaja, nimitettiin 12 päivänä heinäkuuta 2005 De Nederlandsche Bankin ("DNB") ulkopuoliseksi tilintarkastajaksi tilikaudesta 2005 alkaen siten, että hän toimii omissa nimissään ja että hänen toimikautensa on pituudeltaan määrittelemätön, kuitenkin niin, että toimikausi on vahvistettava vuosittain.
- (3) Josephus Andreas Nijhuis erosi PricewaterhouseCoopers Accountants N.V.:n palveluksesta 1 päivästä lokakuuta 2008 alkaen, ja sen vuoksi on tarpeen nimittää uudet tilintarkastajat.
- (4) De Nederlandsche Bank on valinnut PricewaterhouseCoopers Accountants N.V.:n ulkopuoliseksi tilintarkastajakseen tilikausiksi 2008–2011.

(5) EKP:n neuvosto suosittelee, että PricewaterhouseCoopers Accountants N.V. nimitetään De Nederlandsche Bankin ulkopuoliseksi tilintarkastajaksi tilikausiksi 2008–2011.

(6) EKP:n neuvoston suositusta olisi noudatettava ja päätös 1999/70/EY ⁽²⁾ olisi muutettava vastaavasti,

ON PÄÄTTÄNYT SEURAAVAA:

1 artikla

Korvataan päätöksen 1999/70/EY 1 artiklan 8 kohta seuraavasti:

"8. PricewaterhouseCoopers Accountants N.V. hyväksytään De Nederlandsche Bankin ulkopuoliseksi tilintarkastajaksi tilikausiksi 2008–2011."

2 artikla

Tämä päätös annetaan tiedoksi Euroopan keskuspankille.

3 artikla

Tämä päätös julkaistaan Euroopan unionin virallisessa lehdessä.

Tehty Brysselissä 28 päivänä toukokuuta 2009.

Neuvoston puolesta

Puheenjohtaja

V. TOŠOVSKÝ

⁽¹⁾ EUVL C 93, 22.4.2009, s. 1.

⁽²⁾ EYVL L 22, 29.1.1999, s. 69.

KOMISSIO

KOMISSION PÄÄTÖS,

tehty 13 päivänä toukokuuta 2009,

satelliittivälitteisiä matkaviestintäpalveluja tarjoavien yleiseurooppalaisten järjestelmien operaattorien valitsemisesta

(tiedoksiannettu numerolla K(2009) 3746)

(2009/449/EY)

EUROOPAN YHTEISÖJEN KOMISSIO, joka

ottaa huomioon Euroopan yhteisön perustamissopimuksen,

ottaa huomioon satelliittivälitteisiä matkaviestintäpalveluja tarjoavien järjestelmien valitsemisesta ja valtuuttamisesta 30 päivänä kesäkuuta 2008 tehdyn Euroopan parlamentin ja neuvoston päätöksen N:o 626/2008/EY⁽¹⁾ ja erityisesti sen 5 artiklan,

sekä katsoo seuraavaa:

- (1) Yhteisöön on tarkoitus luoda kilpaillut sisämarkkinat satelliittivälitteisille matkaviestintäpalveluille, joiden on asteittain määrä kattaa kaikki jäsenvaltiot. Tätä varten on luotu päätöksellä N:o 626/2008/EY yhteisön menettely sellaisen satelliittivälitteisten matkaviestintäpalvelujen operaattorien yhteistä valintaa varten, jotka käyttävät komission päätöksen 2007/98/EY⁽²⁾ mukaista 2 GHz:n taajuusalueita, jolla tarkoitetaan taajuusalueita 1 980–2 010 MHz viestinnässä maasta satelliittiin ja taajuusalueita 2 170–2 200 MHz viestinnässä satelliitista maahan.
- (2) Komissio julkaisi yleiseurooppalaisia satelliittivälitteisiä matkaviestintäpalveluja koskevan hakuilmoituksen (2008/C 201/03) 7. elokuuta 2008⁽³⁾. Hakemusten määräksi asetettiin 7. lokakuuta 2008.
- (3) Määräaikaan mennessä saatiin hakemukset seuraavilta yrityksiltä: ICO Satellite Limited, Inmarsat Ventures Limited, Solaris Mobile Limited ja TerreStar Europe Limited.
- (4) Yrityksiltä ICO Satellite Limited, Inmarsat Ventures Limited ja TerreStar Europe Limited pyydettiin 24. lokakuuta 2008 lisätietoja hakuilmoituksen täyttymisestä. Kaikki kolme vastasivat 7. marraskuuta 2008 mennessä.
- (5) Yleiseurooppalaisten satelliittivälitteisten matkaviestintäpalvelujen tarjontaoikeutta koskevien hakemusten kelpoisuudesta määrätään 11 päivänä joulukuuta 2008 annetussa päätöksessä K(2008) 8123 (2008/C 201/03), jossa komissio toteaa, että kaikki neljä saatua hakemusta (ICO

Satellite Limited, Inmarsat Ventures Limited, Solaris Mobile Limited ja TerreStar Europe Limited) ovat hakukelpoisia. Päätös annettiin tiedoksi hakijoille, ja luettelo hakukelpoisista hakijoista julkaistiin komission verkkosivustolla⁽⁴⁾.

- (6) Päätöksen N:o 626/2008/EY liitteen mukaisesti saatiin 80 työpäivän kuluessa hakemuksen jättämisestä (6. helmikuuta 2009 mennessä) lisätieto kriittisen rakennesuunnitelmakatselmuksen valmistumisesta yrityksiltä ICO Satellite Limited, Inmarsat Ventures Limited ja TerreStar Europe Limited.
- (7) TerreStar Europe Limited ja ICO Satellite Limited toimitivat lisäyksiä hakemustensa tekniseen ja operatiiviseen sisältöön vasta hakemusten jättämiselle ja kriittisen rakennesuunnitelmakatselmuksen valmistumista koskevien lisätietojen toimittamiselle asetettujen määräaikojen jälkeen, joten niitä ei voitu ottaa huomioon.
- (8) Valintamenettelyn ensimmäisessä vaiheessa komission olisi arvioitava 40 työpäivän kuluessa hakukelpoisten hakijoiden luettelon julkaisemisesta, ovatko hakijat pystyneet osoittamaan satelliittivälitteisten matkaviestintäjärjestelmiensä riittävän teknisen ja kaupallisen kehitystason. Arvioinnissa kehitystasetta olisi tarkasteltava päätöksen N:o 626/2008/EY liitteessä lueteltujen osavaiheiden 1–5 tyydyttävän saavuttamisen suhteen. Valintamenettelyn koko ensimmäisen vaiheen ajan olisi otettava huomioon hakijoiden uskottavuus ja ehdotetun satelliittivälitteisen matkaviestintäjärjestelmän elinkelpoisuus.
- (9) Vertailevan valintamenettelyn helpottamiseksi ja komission avuksi sen valmistellessa valintamenettelyyn liittyviä päätöksiä perustettiin viestintäkomitean alaisuuteen erityinen työryhmä käsittelemään yleiseurooppalaisten satelliittivälitteisten matkaviestintäpalvelujen tarjoajien valintamenettelyä.

⁽¹⁾ EUVL L 172, 2.7.2008, s. 15.

⁽²⁾ EUVL L 43, 15.2.2007, s. 32.

⁽³⁾ EUVL C 201, 7.8.2008, s. 4.

⁽⁴⁾ http://ec.europa.eu/information_society/policy/ecomm/current/pan_european/index_en.htm

- (10) Valintamenettelyn ensimmäisessä vaiheessa komissio käytti hakemusten analysoinnissa ja arvioinnissa apunaan ulkopuolisia asiantuntijoita, jotka valittiin tarjouskilpailulla asiantuntemuksen, riippumattomuuden ja puolueettomuuden perusteella.
- (11) Yksityiskohtaisen analyysin ja kokouksissa suoritettujen kattavien pohdintojen perusteella asiantuntijat laativat komissiolle raportin, joka sisältää osavaiheiden saavuttamista koskevia johtopäätöksiä.
- (12) Jäsenvaltioiden asiantuntijat keskustelivat ulkopuolisten asiantuntijoiden suorittaman ensimmäisen vaiheen arvioinnin johtopäätöksistä yleiseurooppalaisten satelliittivälitteisten matkaviestintäpalvelujen tarjoajien valintamenettelyä käsittelevässä viestintäkomitean työryhmässä. Keskustelujen tuloksia esiteltiin ja käsiteltiin viestintäkomiteassa.
- (13) Valintamenettelyn ensimmäisen vaiheen arviotaan varten komissio otti huomioon ulkopuolisten asiantuntijoiden raportin sekä yleiseurooppalaisten satelliittivälitteisten matkaviestintäpalvelujen tarjoajien valintamenettelyä käsittelevässä työryhmässä esitetyn jäsenvaltioiden asiantuntijoiden kannan.
- (14) Komission arvion mukaan Inmarsat Ventures Limited ja Solaris Mobile Limited ovat kyenneet osoittamaan satelliittivälitteisten matkaviestintäjärjestelmiensä vaaditun tasoisen teknisen ja kaupallisen kehitystason, joten ne ovat hakukelpoisia hakijoita. ICO Satellite Limited ja TerreStar Europe Limited taas eivät ole kyenneet osoittamaan satelliittivälitteisten matkaviestintäjärjestelmiensä vaaditun tasoista teknistä ja kaupallista kehitystasoa, joten ne eivät ole hakukelpoisia hakijoita.
- (15) Osavaihe 1 on nimeltään ”Yhteensovittamista koskeva pyyntö toimitettu Kansainväliselle teleliitolle (ITU)”, ja siinä hakijan on esitettävä riittävä selvitys siitä, että viranomainen, joka vastaa jäsenvaltioiden alueella tarjottavassa kaupallisessa satelliittivälitteisessä matkaviestintäpalvelussa käytettävää satelliittivälitteistä matkaviestintäjärjestelmää koskevan hakemuksen jättämisestä ITU:lle, on toimitannut asianmukaiset ITU:n radio-ohjesäännön lisäyksessä 4 tarkoitetut tiedot. Kaikissa neljässä hakemuksessa oli selvät todisteet tästä, joten komissio katsoi kaikkien neljän hakijan saavuttaneen tyydyttävästi tämän osavaiheen.
- (16) Osavaihe 2 on nimeltään ”Sopimus satelliittien valmistamisesta tehty”, ja siinä hakijan on esitettävä riittävä selvitys sopimuksesta, jossa sitoudutaan jäsenvaltioiden alueella tarjottavan kaupallisen satelliittivälitteisen matkaviestintäpalvelun edellyttämien satelliittien valmistamiseen. Asiakirjassa on esitettävä rakentamisen osavaiheet, jotka johtavat kaupallisen palvelun tarjoamisen edellyttämien satelliittien rakentamisen loppuunsaattamiseen. Asiakirjassa on oltava hakijan sekä satelliitit valmistavan yrityksen allekirjoitus. Yritysten Inmarsat Ventures Limited ja Solaris Mobile Limited hakemusten tueksi esitettiin selvät todisteet tästä, joten komissio katsoi näiden hakijoiden saavuttaneen tyydyttävästi tämän osavaiheen.
- (17) Osavaihe 3 on nimeltään ”Sopimus satelliittien laukaisemisesta tehty”, ja siinä hakijan on esitettävä riittävä selvitys sopimuksesta, jossa sitoudutaan laukaisemaan se vähimmäismäärä satelliitteja, jota jatkuvan palvelun tarjoaminen jäsenvaltioiden alueella edellyttää. Asiakirjassa on ilmoitettava laukaisupäivät ja laukaisupalvelut sekä vahingonkorvauksia koskevat sopimusehdot. Asiakirjassa on oltava satelliittivälitteisten matkaviestintäpalvelujen operaattorin sekä satelliitit laukaisevan yrityksen allekirjoitus. Kaikissa neljässä hakemuksessa oli selvät todisteet tästä, joten komissio katsoi kaikkien neljän hakijan saavuttaneen tyydyttävästi tämän osavaiheen.
- (18) Osavaihe 4 on nimeltään ”Sopimus maanpäällisten satelliittiyhteysasemien (Gateway Earth Station) rakentamisesta ja asentamisesta tehty”, ja siinä hakijan on esitettävä riittävä selvitys sopimuksesta, jossa sitoudutaan rakentamaan ja asentamaan maanpäälliset satelliittiyhteysasemat, joita käytetään kaupallisten satelliittivälitteisten matkaviestintäpalveluiden tarjoamiseen jäsenvaltioiden alueella. Kaikissa neljässä hakemuksessa oli selvät todisteet tästä, joten komissio katsoi kaikkien neljän hakijan saavuttaneen tyydyttävästi tämän osavaiheen.
- (19) Osavaihe 5 on nimeltään ”Kriittinen rakennesuunnitelma-katselmus tehty”. Kriittinen rakennesuunnitelma-katselmus on määritelmän mukaan ”avaruusaluksen toteutuksen vaihe, jossa suunnittelu- ja kehittämisvaihe päättyy ja valmistusvaihe alkaa”. Osavaiheen saavuttaminen edellyttää, että hakijan on esitettävä viimeistään 80 työpäivän kuluttua hakemuksen tekemisestä riittävä selvitys kriittisen rakennesuunnitelma-katselmuksen loppuunsaattamisesta satelliittien valmistusta koskevassa sopimuksessa eriteltyjen rakentamisen osavaiheiden mukaisesti. Satelliitit valmistavan yrityksen on allekirjoitettava asiaa koskeva asiakirja, josta ilmenee päivä, jona kriittinen rakennesuunnitelma-katselmus on saatettu loppuun. Yritysten ICO Satellite Limited, Inmarsat Ventures Limited ja Solaris Mobile Limited hakemusten tueksi esitettiin selvät todisteet tästä, joten komissio katsoi näiden hakijoiden saavuttaneen tyydyttävästi tämän osavaiheen.

- (20) Osavaiheen 2 osalta [...] (*). [...] (*) sopimusoskeudellisesti sitovien ja ajantasaisten todisteiden puuttuminen rakentamisen osavaiheista, jotka johtavat kaupallisen palvelun tarjoamisen edellyttämien satelliittien rakentamisen loppuunsaattamiseen, sai komission katsomaan päätöksen N:o 626/2008/EY 5 artiklan 1 kohdan mukaisesti, että ICO Satellite Limited ei ollut tyydyttävästi saavuttanut tätä osavaihetta.
- (21) [...] (*) Hakemuksessa esitettyjen tietojen sekä myöhemmin kriittisestä rakennesuunnitelmakatselmuksesta annettujen tietojen epäohdonmukaisuus sekä puutteelliset todisteet hakemukseen sisältyneessä satelliittivalmistussopimuksessa tarkoitetun satelliitin kriittisen rakennesuunnitelmakatselmuksen loppuunsaattamisesta johtivat siihen, että komissio katsoi päätöksen N:o 626/2008/EY 5 artiklan 1 kohdan mukaisesti, että TerreStar Europe Limited ei ollut tyydyttävästi saavuttanut tätä osavaihetta 5 tarkasteltuna yhdessä osavaiheen 2 kanssa.
- (22) Inmarsat Ventures Limited pyysi hakemuksessaan 15 MHz taajuuskaistaa viestintään maasta satelliittiin ja 15 MHz taajuuskaistaa viestintään satelliitista maahan. Solaris Mobile Limited pyysi hakemuksessaan 15 MHz taajuuskaistaa viestintään maasta satelliittiin ja 15 MHz taajuuskaistaa viestintään satelliitista maahan.
- (23) Koska Inmarsat Ventures Limited -yrityksen ja Solaris Mobile Limited -yrityksen radiotaajuuspyynnöt eivät yhteenlaskettuina ylitä päätöksen N:o 626/2008/EY 1 artiklan 1 kohdassa ilmoitettua käytettävissä olevien radiotaajuuksien määrää, nämä kaksi hakijaa olisi valittava päätöksen N:o 626/2008/EY 5 artiklan 2 kohdan mukaisesti.
- (24) Ensimmäisen valintavaiheen tuloksena tehtävissä valintapäätöksissä on ilmoitettava radiotaajuudet, joiden käyttöoikeudet kullekin valitulle hakijalle myönnetään kussakin jäsenvaltiossa päätöksen N:o 626/2008/EY III osaston mukaisesti.
- (25) Näitä radiotaajuuksia määriteltäessä olisi noudatettava puolueettomia, läpinäkyviä, syrjimättömiä ja oikeasuhteisia perusteita. Tässä yhteydessä olisi sovellettava radiotaajuuksien tehokkaan hallinnoinnin periaatetta, josta säädetään sähköisten viestintäverkkojen ja -palvelujen yhteisestä sääntelyjärjestelmästä 7 päivänä maaliskuuta 2002 annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 2002/21/EY⁽¹⁾ (puitedirektiivi) 9 artiklassa. Tarvittavat kaksi 30 MHz:n taajuuskaistaa olisi tämän periaatteen mukaisesti jaettava perättäisiin, kaistanleveydeltään yhtä suuriin alikaistoihin sekä viestintään maasta satelliittiin (nouseva siirtotie) että viestintään satelliitista maahan (laskeva siirtotie) alikaistojen mahdollisimman tehokkaan käytön mahdollistamiseksi. Alemman alikaistaparin olisi koostuttava alikaistasta 1 980–1 995 MHz viestintään maasta satelliittiin (nouseva siirtotie) ja alikaistasta 2 170–2 185 MHz viestintään satelliitista maahan (laskeva siirtotie); ylemmän alikaistaparin olisi koostuttava alikaistasta 1 995–2 010 MHz nousevalle siirtotielle ja alikaistasta 2 185–2 200 MHz laskevalle siirtotielle. Kuten hakuilmoituksen 2008/C 201/03 kohdassa 4.4 edellytetään, komissio on ottanut huomioon hakuehdot täyttäneiden hakijoiden hakemuksissaan esittämät toivomukset [...] (*).
- (26) Hakijoiden, jotka eivät aio käyttää niille osoitettuja taajuuksia, on ilmoitettava tästä kirjallisesti komissiolle 30 työpäivän kuluessa valittujen hakijoiden luettelon julkaisemisesta.
- (27) Päätöksen N:o 626/2008/EY 7 artiklan mukaan jäsenvaltioiden on varmistettava, että valituilla hakijoilla on sen aikataulun ja peittoalueen mukaisesti, joihin valitut hakijat ovat 4 artiklan 1 kohdan c alakohdan sekä kansallisen lainsäädännön ja yhteisön oikeuden mukaisesti sitoutuneet, oikeus käyttää 5 artiklan 2 kohdan tai 6 artiklan 3 kohdan nojalla tehdyssä komission päätöksessä yksilöityjä taajuuksia ja oikeus pitää toiminnassa satelliittivälitteistä matkaviestintäjärjestelmää. Niiden on ilmoitettava valituille hakijoille näistä oikeuksista. Lisäksi päätöksessä N:o 626/2008/EY säädetään, että oikeus käyttää niille osoitettuja radiotaajuuksia olisi myönnettävä valituille hakijoille mahdollisimman pian niiden valinnan jälkeen sähköisiä viestintäverkkoja ja -palveluja koskevasta valtuutuksesta 7 päivänä maaliskuuta 2002 annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 2002/20/EY⁽²⁾ (valtuutusdirektiivi) 5 artiklan 3 kohdan mukaisesti.
- (28) Tässä päätöksessä säädetty toimenpiteet ovat viestintäkomitean 2 päivänä huhtikuuta 2009 antaman lausunnon mukaiset,

ON TEHNYT TÄMÄN PÄÄTÖKSEN:

1 artikla

ICO Satellite Limited ja TerreStar Europe Limited eivät täytä ensimmäisen valintavaiheen ehtoja vertailevassa valintamenetelyssä, josta säädetään päätöksen N:o 626/2008/EY II osastossa.

(*) Osia tästä tekstistä on toimituksellisesti muokattu siten, ettei luottamuksellisia tietoja paljasteta; kyseiset kohdat on kirjoitettu hakasulkuun ja merkitty tähdellä.

(1) EYVL L 108, 24.4.2002, s. 33.

(2) EYVL L 108, 24.4.2002, s. 21.

2 artikla

Inmarsat Ventures Limited ja Solaris Mobile Limited täyttävät ensimmäisen valintavaiheen ehdot vertailevassa valintamenetellessä, josta säädetään päätöksen N:o 626/2008/EY II osastossa.

Koska päätöksen N:o 626/2008/EY II osastossa säädetyn vertailevan valintamenettelyn ensimmäisen valintavaiheen ehdot täyttävien hakijoiden pyytämien radiotaajuuksien määrä ei ylitä päätöksen N:o 626/2008/EY 1 artiklan 1 kohdassa ilmoitettua käytettävissä olevien radiotaajuuksien määrää, valitaan yritykset Inmarsat Ventures Limited ja Solaris Mobile Limited.

3 artikla

Taajuudet, joiden käyttöön valitut hakijat on kussakin jäsenvaltioissa valtuutettava päätöksen N:o 626/2008/EY III osaston mukaisesti, ovat seuraavat:

- a) Inmarsat Ventures Limited: 1 980–1 995 MHz viestintään maasta satelliittiin ja 2 170–2 185 MHz viestintään satelliitista maahan;
- b) Solaris Mobile Limited: 1 995–2 010 MHz viestintään maasta satelliittiin ja 2 185–2 200 MHz viestintään satelliitista maahan.

4 artikla

Inmarsat Ventures Limited -yrityksen ja Solaris Mobile Limited -yrityksen valinta sekä 2 ja 3 artiklassa säädetty taajuuksien jakautuminen valittujen hakijoiden kesken on voimassa, ellei

valittu hakija ilmoita kirjallisesti komissiolle 30 työpäivän kuluessa valittujen hakijoiden luettelon julkaisemisesta aikomuksesta olla käyttämättä sille osoitettuja taajuuksia.

5 artikla

Tämä päätös on osoitettu

- 1) kaikille jäsenvaltioille ja
- 2) a) yritykselle ICO Satellite Limited, 269 Argyll Avenue, Slough SL1 4HE, United Kingdom;
- b) yritykselle Inmarsat Ventures Limited, 99 City Road, London EC1Y 1AX, United Kingdom;
- c) yritykselle Solaris Mobile Limited, 30 Upper Pembroke Street, Dublin 2, Republic of Ireland;
- d) yritykselle TerreStar Europe Limited, c/o TerreStar Global Ltd., 2nd Floor, 145–157 St John Street, London EC1V 4PY, United Kingdom.

Tehty Brysselissä 13 päivänä toukokuuta 2009.

Komission puolesta

Viviane REDING

Komission jäsen

KOMISSION PÄÄTÖS,
tehty 8 päivänä kesäkuuta 2009,
Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 2003/87/EY liitteessä I lueteltujen ilmailutoimintojen
yksityiskohtaisesta tulkinnasta

(tiedoksiannettu numerolla K(2009) 4293)

(ETA:n kannalta merkityksellinen teksti)

(2009/450/EY)

EUROOPAN YHTEISÖJEN KOMISSIO, joka

ottaa huomioon Euroopan yhteisön perustamissopimuksen,

ottaa huomioon kasvihuonekaasujen päästöoikeuksien kaupan järjestelmän toteuttamisesta yhteisössä ja neuvoston direktiivin 96/61/EY muuttamisesta 13 päivänä lokakuuta 2003 annettun Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 2003/87/EY⁽¹⁾ ja erityisesti sen 3 b artiklan,

sekä katsoo seuraavaa:

- (1) Direktiivin 2003/87/EY muuttamisesta ilmailutoiminnan sisällyttämiseksi yhteisön kasvihuonekaasujen päästöoikeuksien kaupan järjestelmään 19 päivänä marraskuuta 2008 annetussa direktiivissä 2008/101/EY⁽²⁾ sisällytetään ilmailutoiminta yhteisön kasvihuonekaasujen päästöoikeuksien kaupan järjestelmään.
- (2) Ilmailutoiminnan määrittely ja erityisesti direktiivin 2003/87/EY liitteessä I luetellut poikkeukset perustuvat pääosin lennonvarmistuspalvelujen yhteisestä maksujärjestelmästä 6 päivänä joulukuuta 2006 annetussa komission asetuksessa (EY) N:o 1794/2006⁽³⁾ säädettyihin poikkeuksiin, jotka ovat yhdenmukaisia Eurocontrolin lentoreittimaksujärjestelmän poikkeusten kanssa.
- (3) Kansainvälisen siviili-ilmailujärjestön (ICAO) asiakirjan Procedures for Air Navigation Services – Air Traffic Management⁽⁴⁾ liitteessä 2 vahvistetaan lentosuunnitelmia koskeva ICAOn mallilomake ja annetaan ohjeet sen täytöstä. Lentosuunnitelmaa voidaan käyttää yhteisön järjestelmän soveltamisalaan kuuluvien lentojen yksilöimiseen.

(4) Tässä päätöksessä vahvistettua ilmailutoimintojen tulkintaa olisi sovellettava Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 2003/87/EY mukaisten ohjeiden vahvistamisesta kasvihuonekaasupäästöjen tarkkailua ja raportointia varten 18 päivänä heinäkuuta 2007 tehdyn komission päätöksen 2007/589/EY⁽⁵⁾ mukaisesti.

(5) Julkisen palvelun veloitteiden tulkintaa olisi sovellettava lentoliikenteen harjoittamisen yhteisistä säännöistä yhteisössä (uudelleen laadittu toisinto) 24 päivänä syyskuuta 2008 annetun asetuksen (EY) N:o 1008/2008⁽⁶⁾ mukaisesti.

(6) Tässä asetuksessa säädetyt toimenpiteet ovat direktiivin 2003/87/EY 23 artiklassa tarkoitetun ilmastomuutoskomitean lausunnon mukaiset,

ON TEHNYT TÄMÄN PÄÄTÖKSEN:

1 artikla

Yksityiskohtainen tulkinta direktiivin 2003/87/EY liitteessä I tarkoitetuista ilmailutoiminnoista esitetään tämän päätöksen liitteessä.

2 artikla

Tämä päätös on osoitettu kaikille jäsenvaltioille.

Tehty Brysselissä 8 päivänä kesäkuuta 2009.

Komission puolesta

Stavros DIMAS

Komission jäsen

⁽¹⁾ EUVL L 275, 25.10.2003, s. 32.

⁽²⁾ EUVL L 8, 13.1.2009, s. 3.

⁽³⁾ EUVL L 341, 7.12.2006, s. 3.

⁽⁴⁾ PANS-ATM, Doc 4444.

⁽⁵⁾ EUVL L 229, 31.8.2007, s. 1.

⁽⁶⁾ EUVL L 293, 31.10.2008, s. 3.

LIITE

Ohjeet direktiivin 2003/87/EY liitteessä I lueteltujen ilmailutoimintojen yksityiskohtaisesta tulkinnasta

1. ILMAILUTOIMINTOJEN MÄÄRITTELY
 1. 'Lennolla' tarkoitetaan yhtä yksittäistä lentoa eli yhtä lentoa tai lentojen sarjan osaa, joka alkaa ilma-aluksen paikoituspaikalta ja päättyy ilma-aluksen paikoituspaikalle.
 2. 'Lentopaikalla' tarkoitetaan sellaista määriteltyä maa- tai vesialuetta rakennuksineen, laitteineen ja varusteineen, joka on tarkoitettu kokonaan tai osittain käytettäväksi ilma-alusten saapumista, lähtemistä ja maassa tai vedessä liikkumista varten.
 3. Jos ilma-aluksen käyttäjä harjoittaa ilmailutoimintaa, joka mainitaan direktiivin 2003/87/EY liitteessä I, kyseinen ilma-aluksen käyttäjä kuuluu yhteisön järjestelmän soveltamisalaan riippumatta siitä, onko se mainittu ilma-alusten käyttäjien luettelossa, jonka komissio on julkaissut direktiivin 2003/87/EY 18 a artiklan 3 kohdan mukaisesti.
2. POIKKEUSTEN TULKINTA
 4. Direktiivin 2003/87/EY liitteessä I olevassa toimintaluokassa "ilmailu" luetellaan lennot, joihin yhteisön järjestelmää ei sovelleta.
- 2.1 **Poikkeus a alakohdan mukaisesti**
 5. Poikkeusta tulkitaan lennon yksinomaisen tarkoituksen mukaan.
 6. Läheisiä perheenjäseniä ovat ainoastaan puoliso tai puolisoon verrattavissa oleva kumppani, lapset ja vanhemmat.
 7. Ministereitä ovat hallituksen jäsenet siten kuin asianomaisen maan kansallisessa virallisessa lehdessä on ilmoitettu. Tämän alakohdan mukaista poikkeusta ei sovelleta maan alue- tai paikallishallitusten jäseniin.
 8. Virallisella vierailulla tarkoitetaan vierailua, jonka asianomainen henkilö tekee virallisessa ominaisuudessa.
 9. Poikkeusta ei sovelleta ilma-alusten siirtolentoihin.
 10. Lentoja, jotka Eurocontrolin lentoreittimaksujen keskus toimisto on vapauttanut lentoreittimaksujen soveltamisesta antamalla niille poikkeuskoodin S, pidetään lentoina, joiden yksinomainen tarkoitus on kuljettaa hallitsevaa monarkkia ja hänen läheisiä perheenjäseniään, valtionpäämiehiä, hallituksen päämiehiä ja ministereitä virkamatoilla, mikä on ilmoitettava asianmukaisesti lentosuunnitelmassa.
- 2.2 **Poikkeukset b alakohdan mukaisesti**
 - 2.2.1 *Sotilaslennot*
 11. Sotilaslennoilla tarkoitetaan lentoja, jotka liittyvät suoraan sotilastoiminnan harjoittamiseen.
 12. Poikkeusta ei sovelleta siviili-ilma-aluksilla suoritettaviin sotilaslentoihin. Niin ikään b alakohdan mukaista poikkeusta ei sovelleta sotilasilma-aluksilla suoritettaviin siviililentoihin.
 13. Lentoja, joilla on lentoreittimaksujen keskus toimiston antama poikkeuskoodi M tai X, pidetään järjestelmän soveltamisesta vapautettuina sotilaslentoina.
 - 2.2.2 *Tulli- ja poliisilennot.*
 14. Sekä siviili- että sotilasilma-aluksilla suoritettavat tulli- ja poliisilennot on vapautettu järjestelmän soveltamisesta.
 15. Lentoja, joilla on lentoreittimaksujen keskus toimiston antama poikkeuskoodi P, pidetään järjestelmän soveltamisesta vapautettuina tulli- ja poliisilentoina.
- 2.3 **Poikkeukset c alakohdan mukaisesti**
 16. Jäljempänä luetelluissa lentokategorioissa poikkeusta sovelletaan ilma-alusten siirtolentoihin sekä lentoihin, joilla kuljetetaan yksinomaan niiden tarkoituksena olevien toimintojen suorittamiseen liittyviä laitteita ja henkilöstöä. Lisäksi poikkeuksissa ei erotella sitä, suoritetaanko lento julkisia vai yksityisiä resursseja käyttäen.

2.3.1 Etsintä- ja pelastuslennot

17. Etsintä- ja pelastustoimeen liittyvillä lennoilla tarkoitetaan lentoja etsintä- ja pelastuspalvelun tarjoamiseksi. Etsintä- ja pelastuspalvelulla tarkoitetaan seurantaa hätätapausten havaitsemiseksi, viestintä-, koordinointi- sekä etsintä- ja pelastustoimintoja, lääkinnällistä ensiapua tai sairaiden kuljettamista julkisia ja yksityisiä resursseja hyväksi käyttäen, mukaan lukien yhteistyössä toimivat ilma-alukset, alukset ja muut laitteet.
18. Lentoja, joilla on lentoreittimaksujen keskustoimiston antama poikkeuskoodi R, ja lentoja, joiden lentosuunnitelman kohdassa 18 on merkintä STS/SAR, pidetään soveltamisesta vapautettuina etsintä- ja pelastuslentoina.

2.3.2 Palonsammutuslennot

19. Palonsammutuslennoilla tarkoitetaan lentoja, joiden tarkoituksena on ainoastaan tarjota ilmasammutuspalvelua, jolla tarkoitetaan ilma-aluksen ja muiden ilmaresurssien käyttöä tulipalojen sammuttamiseen.
20. Lentoja, joiden lentosuunnitelman kohdassa 18 on merkintä STS/SAR, pidetään järjestelmän soveltamisesta vapautettuina palonsammutuslentoina.

2.3.3 Humanitaariset avustuslennot

21. Humanitaarisilla avustuslennoilla tarkoitetaan yksinomaan humanitaarisissa tarkoituksissa lennettäviä lentoja, joilla kuljetetaan avustushenkilökuntaa ja -tarvikkeita kuten elintarvikkeita ja vaatteita sekä suoja-, lääkintä- ja muita varusteita hätätilan ja/tai katastrofin aikana tai sen jälkeen ja/tai joita käytetään henkilöiden evakuointiin paikasta, jossa hätätila ja/tai katastrofi uhkaa henkeä tai terveyttä, turvalliseen paikkaan samassa valtiossa tai toisessa valtiossa, joka on halukas ottamaan vastaan tällaisia henkilöitä.
22. Lentoja, joilla on lentoreittimaksujen keskustoimiston antama poikkeuskoodi H, ja lentoja, joiden lentosuunnitelman kohdassa 18 on merkintä STS/HUM, pidetään järjestelmän soveltamisesta vapautettuina humanitaarisina avustuslentoina.

2.3.4 Kiireelliset sairaankuljetuslennot

23. Kiireellisillä sairaankuljetuslennoilla tarkoitetaan lentoja, joiden tarkoituksena on ainoastaan helpottaa kiireellistä lääkintäapua tilanteissa, joissa tarvitaan viipymättä nopeaa kuljetuspalvelua lääkintähenkilöstön, lääkintätarvikkeiden, myös laitteiden, veren, elinten, lääkkeiden tai sairastuneiden tai loukkaantuneiden tai muiden asiaan liittyvien henkilöiden kuljettamiseksi.
24. Lentoja, joiden lentosuunnitelman kohdassa 18 on merkintä STS/MEDEVAC tai STS/HOSP, pidetään järjestelmän soveltamisesta vapautettuina kiireellisinä sairaankuljetuslentoina.

2.4 Poikkeus f alakohdan mukaisesti

25. Lentoja, joilla on lentoreittimaksujen keskustoimiston antama poikkeuskoodi T ja lentoja, joiden lentosuunnitelman kohdassa 18 on merkintä RMK/koulutuslento, pidetään järjestelmän soveltamisesta vapautettuina f alakohdan mukaisesti.

2.5 Poikkeukset g alakohdan mukaisesti

26. Jäljempänä mainittuihin lentoihin kuuluvina ei pidetä ilma-alusten siirtolentoja.

2.5.1 Yksinomaan tieteellistä tutkimusta varten suoritettavat lennot

27. Tämän luokan mukaisesti järjestelmän soveltamisesta vapautetaan lennot, joiden ainoana tarkoituksena on tieteellisen tutkimuksen suorittaminen. Poikkeusta sovelletaan vain, jos tieteellinen tutkimus toteutetaan osittain tai kokonaan lennon aikana. Tutkijoiden tai tutkimusvälineiden kuljettaminen ei yksinään riitä lennon vapauttamiseen.

2.5.2 Yksinomaan ilma-alusten, ilma-alusten laitteiden tai maalaiteiden tarkastamista, testaamista tai hyväksyntää varten suoritettavat lennot

28. Lentoja, joilla on lentoreittimaksujen keskustoimiston antama poikkeuskoodi N, ja lentoja, joiden lentosuunnitelman kohdassa 18 on merkintä STS/FLTCK, pidetään soveltamisesta vapautettuina g alakohdan mukaisesti.

2.6 Poikkeus i alakohdan mukaisesti (julkisen palvelun velvoitteet)

29. Julkisen palvelun velvoitteen mukaisten lentojen vapauttamista syrjäisimmillä alueilla sovelletaan EY:n perussopimuksen 299 artiklan 2 kohdassa lueteltuihin alueisiin, ja se koskee ainoastaan julkisen palvelun velvoitteen mukaisia lentoja syrjäisen alueen sisällä ja kahden syrjäisen alueen välillä.

2.7 Poikkeus j alakohdan mukaisesti (ns. *de minimis* -sääntö)

30. Kaikilla kaupallisen lentoliikenteen harjoittajilla on oltava Chicagon yleissopimuksen liitteessä 6 olevan I osan mukainen lentotoimintalupa. Toimijoita, joilla ei ole tällaista lupaa, ei pidetä kaupallisen lentoliikenteen harjoittajina.
 31. *De minimis* -säännön soveltamiseksi toiminnan kaupallinen luonne määräytyy toiminnanharjoittajan eikä kyseessä olevan lennon perusteella. Tämä tarkoittaa erityisesti sitä, että kaupallisen toimijan harjoittamat lennot voidaan ottaa huomioon päätettäessä, ylittääkö toimija vapautuskynnyksen, vaikka kyseisistä lennoista ei perittäisi korvausta.
 32. Ainoastaan lennot, jotka lähtevät perustamissopimuksen soveltamisalaan kuuluvan jäsenvaltion alueella sijaitsevalta lentopaikalta tai saapuvat tällaiselle lentopaikalle, otetaan huomioon päätettäessä, ylittääkö ilma-aluksen käyttäjä *de minimis* -säännön vapautuskynnyksen. Lentoja, jotka on vapautettu a–j alakohdan mukaisesti, ei oteta huomioon näissä tarkoituksissa.
 33. Jos kaupallisessa liikenteessä olevan ilma-aluksen käyttäjän suorittamien lentojen määrä on alle 243 lentoa kolmen peräkkäisen neljän kuukauden jaksossa aikana, kyseisen käyttäjän lennot vapautetaan järjestelmän soveltamisesta. Nämä neljän kuukauden jaksot ovat tammi–huhtikuu, touko–elokuu ja syys–joulukuu. Lennon paikallisen lähtöajan perusteella määritellään, mihin neljän kuukauden jaksoon lento katsotaan kuuluvaksi päätettäessä, ylittääkö ilma-aluksen käyttäjä *de minimis* -säännön vapautuskynnyksen.
 34. Kaupallisen liikenteen harjoittajaan, jonka lentojen määrä on 243 tai enemmän yhdellä jaksolla, sovelletaan yhteisön järjestelmää koko sen kalenterivuoden ajan, jona 243 lennon kynnys saavutetaan tai ylitetään.
 35. Kaupallisen liikenteen harjoittajaan, jonka liikennöimien lentojen päästöjen määrä on yhteensä 10 000 tonnia tai enemmän vuodessa, sovelletaan yhteisön järjestelmää koko sen kalenterivuoden ajan, jona 10 000 tonnin kynnys saavutetaan tai ylitetään.
-

KOMISSION PÄÄTÖS,**tehty 8 päivänä kesäkuuta 2009,****Yhdistyneen kuningaskunnan aikomuksesta hyväksyä toimivallasta, sovellettavasta laista, päätösten tunnustamisesta ja täytäntöönpanosta sekä yhteistyöstä elatusvelvoitteita koskevissa asioissa annettu neuvoston asetus (EY) N:o 4/2009***(tiedoksiannettu numerolla K(2009) 4427)**(2009/451/EY)*

EUROOPAN YHTEISÖJEN KOMISSIO, joka

ON TEHNYT TÄMÄN PÄÄTÖKSEN:

ottaa huomioon Euroopan yhteisön perustamissopimuksen ja erityisesti sen 11 a artiklan,

1 artikla

Asetusta (EY) N:o 4/2009 sovelletaan Yhdistyneeseen kuningaskuntaan 2 artiklan mukaisesti.

ottaa huomioon 15 päivänä tammikuuta 2009 päivätyn Yhdistyneen kuningaskunnan kirjeen neuvostolle ja komissiolle,

2 artikla

Asetus (EY) N:o 4/2009 tulee voimaan Yhdistyneessä kuningaskunnassa 1 päivästä heinäkuuta 2009.

sekä katsoo seuraavaa:

(1) Neuvosto antoi 18 päivänä joulukuuta 2008 asetuksen (EY) N:o 4/2009 toimivallasta, sovellettavasta laista, päätösten tunnustamisesta ja täytäntöönpanosta sekä yhteistyöstä elatusvelvoitteita koskevissa asioissa ⁽¹⁾.

Asetuksen 2 artiklan 2 kohdan, 47 artiklan 3 kohdan sekä 71, 72 ja 73 artiklan säännöksiä sovelletaan 18 päivästä syyskuuta 2010.

(2) Euroopan unionista tehtyyn sopimukseen ja Euroopan yhteisön perustamissopimukseen liitetyn, Yhdistyneen kuningaskunnan ja Irlannin asemasta tehdyn pöytäkirjan 1 artiklan mukaisesti Yhdistynyt kuningaskunta ei osallistunut asetuksen (EY) N:o 4/2009 antamiseen.

Asetuksen muita säännöksiä sovelletaan 18 päivästä kesäkuuta 2011 edellyttäen, että vuoden 2007 Haagin pöytäkirjaa elatusvelvollisuuteen sovellettavasta laista on alettu soveltaa yhteisössä kyseiseen päivämäärään mennessä. Muussa tapauksessa asetusta sovelletaan siitä päivästä, jona mainittua pöytäkirjaa aletaan soveltaa yhteisössä.

(3) Kyseisen pöytäkirjan 4 artiklan mukaisesti Yhdistynyt kuningaskunta ilmoitti neuvostolle ja komissiolle 15 päivänä tammikuuta 2009 päivätyllä ja 17 päivänä tammikuuta 2009 komissioon saapuneella kirjeellä aikomuksestaan hyväksyä asetus (EY) N:o 4/2009.

3 artikla

Tämä päätös on osoitettu kaikille jäsenvaltioille.

(4) Komissio antoi 21 päivänä huhtikuuta 2009 neuvostolle myönteisen lausunnon Yhdistyneen kuningaskunnan aikomuksesta hyväksyä asetus (EY) N:o 4/2009,

Tehty Brysselissä 8 päivänä kesäkuuta 2009.

Komission puolesta

Jacques BARROT

Varapuheenjohtaja

⁽¹⁾ EUVL L 7, 10.1.2009, s. 1.

KOMISSION PÄÄTÖS,
tehty 11 päivänä kesäkuuta 2009,
Amerikan yhdysvalloista peräisin olevan metallisen natriumin tuontia koskevan tukien vastaisen
menettelyn päättämisestä

(2009/452/EY)

EUROOPAN YHTEISÖJEN KOMISSIO, joka

ottaa huomioon Euroopan yhteisön perustamissopimuksen,

ottaa huomioon muista kuin Euroopan yhteisön jäsenvaltioista tapahtuvalla tuetulla tuonnilla suojautumista 6 päivänä lokakuuta 1997 annetun neuvoston asetuksen (EY) N:o 2026/97 ⁽¹⁾, jäljempänä 'perusasetus', ja erityisesti sen 14 artiklan,

on kuullut neuvoa-antavaa komiteaa,

sekä katsoo seuraavaa:

1. MENETTELY

1.1 Menettelyn vireillepano

- (1) Komissio ilmoitti *Euroopan unionin virallisessa lehdessä* 23 päivänä heinäkuuta 2008 julkaistulla ilmoituksella ⁽²⁾, jäljempänä 'vireillepanoilmoitus', tukien vastaisen menettelyn vireillepanosta Amerikan yhdysvalloista, jäljempänä 'Yhdysvallat', peräisin olevan irtotavarana myytävän natriumin, joka yleensä luokitellaan CN-koodiin ex 2805 11 00, jäljempänä 'tarkasteltavana oleva tuote', tuonnissa yhteisöön.
- (2) Menettely pantiin vireille, kun yhteisön ainoa metallisen natriumin tuottaja Metaux Speciaux (MSSA SAS), jäljempänä 'valituksen tekijä', teki 10 päivänä kesäkuuta 2008 valituksen.
- (3) Komissio pani 23 päivänä heinäkuuta 2008 vireille saman Yhdysvalloista peräisin olevan tuotteen tuontia koskevan polkumyynnin vastaisen tutkimuksen ⁽³⁾. Tutkimus päätettiin komission päätöksellä 2009/453/EY ⁽⁴⁾.

1.2 Asianomaiset osapuolet ja tarkastuskäynnit

- (4) Ennen menettelyn vireillepanoa komissio ilmoitti asetuksen (EY) N:o 2026/97 10 artiklan 9 kohdan mukaisesti Yhdysvaltojen edustajille saaneensa asianmukaisesti asiakirjanäytöllä vahvistetun valituksen, jonka mukaan Yhdysvalloista peräisin olevan irtotavarana myytävän natriumin tuettu tuonti aiheuttaa merkittävää vahinkoa yhteisön tuotannonalalle. Yhdysvaltojen edustajia kehoitettiin aloittamaan neuvottelut valituksen sisällön selvittämiseksi ja molemminpuolisesti tyydyttävään ratkaisuun pääsemiseksi. Yhdysvaltojen edustajat hyväksyivät neuvottelutarjouksen, ja neuvottelut järjestettiin 11 päivänä

heinäkuuta 2008. Niiden aikana ei päästy molempia osapuolia tyydyttävään ratkaisuun. Yhdysvaltojen edustajien huomautukset valitukseen sisältyvistä väitteistä, jotka koskivat väitetyn tuen tasoitustoimenpiteiden alaisuutta, otettiin kuitenkin huomioon.

- (5) Komissio ilmoitti virallisesti menettelyn vireillepanosta valituksen tekijälle, ainoalle tiedossa olleelle viejälle/tuottajalle Yhdysvalloissa, tuojille ja käyttäjille, joita asian tiedettiin koskevan, sekä Yhdysvaltojen edustajille. Asianomaisille osapuolille annettiin tilaisuus esittää näkökantansa kirjallisesti ja pyytää mahdollisuutta tulla kuulluiksi vireillepanoilmoituksessa asetetussa määräajassa.
- (6) Komissio lähetti kyselylomakkeet kaikille osapuolille, joita asian tiedettiin koskevan, ja sai vastauksia Yhdysvaltojen edustajilta, ainoalta vientiä harjoittavalta tuottajalta Yhdysvalloissa, jäljempänä 'yhteistyöhön osallistunut vientiä harjoittava tuottaja', valituksen tekijältä sekä kolmelta yhteisön käyttäjältä.
- (7) Komissio hankki ja tarkasti kaikki tuetun tuonnin, siitä johtuvan vahingon ja yhteisön edun määrittämistä varten tarpeellisia pitämänsä tiedot.
- (8) Tarkastuskäyntejä tehtiin seuraavan Yhdysvaltojen edustajan toimiloihin:
 — New York Power Authority (NYPA), White Plains, New York.
- (9) Tarkastuskäyntejä tehtiin myös seuraavien yritysten toimiloihin:

Yhteisön tuottaja:

— Métaux Spéciaux (MSSA SAS), Saint-Marcel, Ranska

Yhdysvalloissa toimiva vientiä harjoittava tuottaja:

— DuPont Reactive Metals (DuPont), Niagara Falls, New York ja E. I. DuPont De Nemours and Company, Wilmington, Delaware

Yhteisössä toimivat käyttäjät:

— Rohm and Haas Europe Sàrl, Morges, Sveitsi

— Evonik Degussa GmbH, Frankfurt, Saksa.

⁽¹⁾ EYVL L 288, 21.10.1997, s. 1.

⁽²⁾ EUVL C 186, 23.7.2008, s. 35.

⁽³⁾ EUVL C 186, 23.7.2008, s. 32.

⁽⁴⁾ Katso tämän virallisen lehden sivu 76.

1.3 Tutkimusajanjakso ja tarkastelujakso

- (10) Tukia ja vahinkoa koskeva tutkimus kattoi 1 päivän heinäkuuta 2007 ja 30 päivän kesäkuuta 2008 välisen ajanjakson, jäljempänä 'tutkimusajanjakso'. Vahingon määrittämisen kannalta merkittävien kehityssuuntausten tarkastelu kattoi 1 päivän tammikuuta 2005 ja tutkimusajanjakson päättymisen välisen ajan, jäljempänä 'tarkastelujakso'.

2. VALITUKSEN PERUUTTAMINEN JA MENETTELYN PÄÄTTÄMINEN

- (11) Valituksen tekijä peruutti virallisesti valituksensa 1 päivänä huhtikuuta 2009 päivätyllä, komissiolle osoitetulla kirjeellään. Valituksen tekijän mukaan peruutus oli seurausta muuttuneista olosuhteista.
- (12) Perusasetuksen 14 artiklan 1 kohdan mukaan menettely voidaan päättää, jos valitus peruutetaan, paitsi jos päättäminen ei ole yhteisön edun mukaista.
- (13) Komissio katsoi, että menettely olisi päätettävä, koska tutkimuksessa ei tullut esiin sellaisia seikkoja, joiden vuoksi menettelyn päättäminen ei olisi yhteisön edun mukaista. Asianomaisille osapuolille tiedotettiin asiasta

ja annettiin mahdollisuus esittää huomautuksia. Komissio ei kuitenkaan vastaanottanut huomautuksia, joiden mukaan menettelyn päättäminen olisi yhteisön edun vastaista.

- (14) Komissio katsoo tämän vuoksi, että Yhdysvalloista peräisin olevan irtotavarana myytävän natriumin yhteisöön suuntautuvaa tuontia koskeva tukien vastainen menettely olisi päätettävä ottamatta käyttöön tasoitustoimenpiteitä,

ON PÄÄTTÄNYT SEURAAVAA:

Ainoa artikla

Päätetään Yhdysvalloista peräisin olevan irtotavarana myydyn natriumin, joka kuuluu CN-koodiin ex 2805 11 00, tuontia koskeva tukien vastainen menettely.

Tehty Brysselissä 11 päivänä kesäkuuta 2009.

Komission puolesta
Catherine ASHTON
Komission jäsen

KOMISSION PÄÄTÖS,
tehty 11 päivänä kesäkuuta 2009,
Amerikan yhdysvalloista peräisin olevan metallisen natriumin tuontia koskevan polkumyynnin
vastaisen menettelyn päättämisestä

(2009/453/EY)

EUROOPAN YHTEISÖJEN KOMISSIO, joka

ottaa huomioon Euroopan yhteisön perustamissopimuksen,

ottaa huomioon polkumyynnillä muista kuin Euroopan yhteisön jäsenvaltioista tapahtuvalta tuonnilta suojautumisesta 22 päivänä joulukuuta 1995 annetun neuvoston asetuksen (EY) N:o 384/96 ⁽¹⁾, jäljempänä 'perusasetus', ja erityisesti sen 9 artiklan,

on kuullut neuvoo-antavaa komiteaa,

sekä katsoo seuraavaa:

1. MENETTELY

1.1 Menettelyn vireillepano

- (1) Komissio ilmoitti *Euroopan unionin virallisessa lehdessä* 23 päivänä heinäkuuta 2008 julkaistulla ilmoituksella ⁽²⁾, jäljempänä 'vireillepanoilmoitus', polkumyynnin vastaisen menettelyn vireillepanosta Amerikan yhdysvalloista, jäljempänä 'Yhdysvallat', peräisin olevan irtotavarana myytävän natriumin, joka yleensä luokitellaan CN-koodiin ex 2805 11 00, jäljempänä 'tarkasteltavana oleva tuote', tuonnissa yhteisöön.
- (2) Menettely pantiin vireille, kun yhteisön ainoa metallisen natriumin tuottaja Metaux Speciaux (MSSA SAS), jäljempänä 'valituksen tekijä', teki 10 päivänä kesäkuuta 2008 valituksen.
- (3) Komissio pani 23 päivänä heinäkuuta 2008 vireille saman Yhdysvalloista peräisin olevan tuotteen tuontia koskevan tukien vastaisen tutkimuksen ⁽³⁾. Tutkimus päätettiin komission päätöksellä 2009/452/EY ⁽⁴⁾.

1.2 Asianomaiset osapuolet ja tarkastuskäynnit

- (4) Komissio ilmoitti virallisesti menettelyn vireillepanosta valituksen tekijälle, ainoalle tiedossa olleelle viejälle/tuottajalle Yhdysvalloissa, tuojille ja käyttäjille, joita asiaan tiedettiin koskevan, sekä Yhdysvaltojen edustajille. Asianomaisille osapuolille annettiin tilaisuus esittää näkökantansa kirjallisesti ja pyytää mahdollisuutta tulla kuulluiksi vireillepanoilmoituksessa asetetussa määräajassa.

- (5) Komissio lähetti kyselylomakkeet kaikille osapuolille, joita asiaan tiedettiin koskevan, ja sai vastauksia Yhdysvaltojen edustajilta, ainoalta vientiä harjoittavalta tuottajalta Yhdysvalloissa, jäljempänä 'yhteistyöhön osallistunut vientiä harjoittava tuottaja', valituksen tekijältä sekä kolmelta yhteisön käyttäjältä.

- (6) Komissio hankki ja tarkasti kaikki polkumyynnin, siitä aiheutuneen vahingon ja yhteisön edun määrittämisen kannalta tarpeellisina pitämänsä tiedot ja teki tarkastuskäyntejä seuraavien yritysten toimitiloihin:

Yhteisön tuottaja:

— Métaux Spéciaux (MSSA SAS), Saint-Marcel, Ranska

Yhdysvalloissa toimiva vientiä harjoittava tuottaja:

— E.I. DuPont De Nemours and Company, Wilmington, Delaware

Etuyhteydessä oleva kauppias Sveitsissä:

— DuPont De Nemours International SA, Geneve

Yhteisössä toimivat käyttäjät:

— Rohm and Haas Europe Sàrl, Morges, Sveitsi

— Evonik Degussa GmbH, Frankfurt, Saksa.

1.3 Tutkimusajanjakso ja tarkastelujakso

- (7) Polkumyyntiä ja vahinkoa koskeva tutkimus kattoi 1 päivän heinäkuuta 2007 ja 30 päivän kesäkuuta 2008 välisen ajanjakson, jäljempänä 'tutkimusajanjakso'. Vahingon määrittämisen kannalta merkittävien kehityssuuntausten tarkastelu kattoi 1 päivän tammikuuta 2005 ja tutkimusajanjakson päättymisen välisen ajan, jäljempänä 'tarkastelujakso'.

2. VALITUKSEN PERUUTTAMINEN JA MENETTELYN PÄÄTTÄMINEN

- (8) Valituksen tekijä peruutti virallisesti valituksensa 1 päivänä huhtikuuta 2009 päivätyllä, komissiolle osoitetulla kirjeellään. Valituksen tekijän mukaan peruutus oli seurausta muuttuneista olosuhteista.

- (9) Perusasetuksen 9 artiklan 1 kohdan mukaan menettely voidaan päättää, jos valitus peruutetaan, paitsi jos päättäminen ei ole yhteisön edun mukaista.

⁽¹⁾ EYVL L 56, 6.3.1996, s. 1.

⁽²⁾ EUVL C 186, 23.7.2008, s. 32.

⁽³⁾ EUVL C 186, 23.7.2008, s. 35.

⁽⁴⁾ Katso tämän virallisen lehden sivu 74.

- (10) Komissio katsoi, että menettely olisi päätettävä, koska tutkimuksessa ei tullut esiin sellaisia seikkoja, joiden vuoksi menettelyn päättäminen ei olisi yhteisön edun mukaista. Asianomaisille osapuolille tiedotettiin asiasta ja annettiin mahdollisuus esittää huomautuksia. Komissio ei kuitenkaan vastaanottanut huomautuksia, joiden mukaan menettelyn päättäminen olisi yhteisön edun vastaista.
- (11) Komissio katsoo tämän vuoksi, että Yhdysvalloista peräisin olevan irtotavarana myytävän natriumin yhteisöön suuntautuvaa tuontia koskeva polkumyynnin vastainen menettely olisi päätettävä ottamatta käyttöön polkumyyntitoimenpiteitä,

ON PÄÄTTÄNYT SEURAAVAA:

Ainoa artikla

Päätetään Yhdysvalloista peräisin olevan irtotavarana myydyin natriumin, joka kuuluu CN-koodiin ex 2805 11 00, tuontia koskeva polkumyynnin vastainen menettely.

Tehty Brysselissä 11 päivänä kesäkuuta 2009.

Komission puolesta
Catherine ASHTON
Komission jäsen

KOMISSION PÄÄTÖS,
tehty 11 päivänä kesäkuuta 2009,

yleisen tullietuusjärjestelmän soveltamisesta 1 päivästä tammikuuta 2009 alkaen 31 päivään joulukuuta 2011 annetussa neuvoston asetuksessa (EY) N:o 732/2008 säädetyistä kestävästä kehityksestä ja hyvää hallintoa koskevan erityisen kannustusmenettelyn edunsaajamaiden luettelosta tehdyn päätöksen 2008/938/EY muuttamisesta

(tiedoksiannettu numerolla K(2009) 4383)

(2009/454/EY)

EUROOPAN YHTEISÖJEN KOMISSIO, joka

ottaa huomioon Euroopan yhteisön perustamissopimuksen,

ottaa huomioon yleisen tullietuusjärjestelmän soveltamisesta 1 päivästä tammikuuta 2009 alkaen 31 päivään joulukuuta 2011 sekä asetusten (EY) N:o 552/97 ja (EY) N:o 1933/2006 ja komission asetusten (EY) N:o 1100/2006 ja (EY) N:o 964/2007 muuttamisesta 22 päivänä heinäkuuta 2008 annetun neuvoston asetuksen (EY) N:o 732/2008⁽¹⁾ ja erityisesti sen 10 artiklan 2 kohdan,

sekä katsoo seuraavaa:

- (1) Asetuksen (EY) N:o 732/2008 mukaisesti oikeus kestävästä kehityksestä ja hyvää hallintoa koskevaan erityiseen kannustusmenettelyyn voidaan myöntää niille kehitysmaille, jotka täyttävät asetuksen 8 ja 9 artiklassa säädetyt edellytykset.
- (2) Asetuksen 10 artiklan 2 kohdan mukaisesti komissio teki 9 päivänä joulukuuta 2008 päätöksen 2008/938/EY⁽²⁾ kestävästä kehityksestä ja hyvää hallintoa koskevan erityisen kannustusmenettelyn edunsaajamaiden luettelosta, josta säädetään yleisen tullietuusjärjestelmän soveltamisesta 1 päivästä tammikuuta 2009 alkaen 31 päivään joulukuuta 2011 annetussa neuvoston asetuksessa (EY) N:o 732/2008.
- (3) Päätöksen mukaisesti Venezuelan bolivariaaniselle tasavallalle, jäljempänä 'Venezuela', myönnettiin kestävästä kehityksestä ja hyvää hallintoa koskevan erityisen kannustusmenettelyn mukainen kohtelu.
- (4) On kuitenkin käynyt ilmi, ettei Venezuela ratifioinut korruption vastaista Yhdistyneiden Kansakuntien yleissopimusta, joka mainitaan asetuksen (EY) N:o 732/2008 liit-

teessä III olevan B osan 27 kohdassa. Venezuela ei siis täyttänyt kaikkia niitä edellytyksiä, jotka erityisen kannustusmenettelyn myöntämiselle asetuksessa (EY) N:o 732/2008 asetetaan. Päätöstä 2008/938/EY olisi muutettava, ja sen soveltamiselle olisi säädettävä sopiva siirtymäaika. Yhteisön tullikoodeksista 12 päivänä lokakuuta 1992 annetun neuvoston asetuksen (ETY) N:o 2913/92⁽³⁾ 214 artiklan mukaisesti tämä ei vaikuta mahdolliseen tullivelkaan, joka on syntynyt päätöksen 2008/938/EY perusteella ennen tämän päätöksen soveltamispäivää.

- (5) Yleisten tullietuuksien komitea ei ole antanut lausuntoa puheenjohtajansa asettamassa määräajassa. Sen vuoksi komissio toimitti 2 päivänä huhtikuuta 2009 neuvostolle ehdotuksen neuvoston päätöksen 1999/468/EY⁽⁴⁾ 5 artiklan 4 kohdan mukaisesti; neuvoston oli määrä toimia kolmen kuukauden kuluessa.
- (6) Neuvosto kuitenkin vahvisti 18 päivänä toukokuuta 2009, ettei ehdotuksen puolesta tai sitä vastaan ole määränemmistöä ja että komissio voi toimia päätöksen 1999/468/EY 5 artiklan 6 kohdan viimeisen alakohdan mukaisesti; sen vuoksi komission olisi nyt tehtävä asiaa koskeva päätös.
- (7) Asetuksen (EY) N:o 732/2008 10 artiklan 3 kohdan mukaisesti tästä päätöksestä on ilmoitettava Venezuelalle,

ON TEHNYT TÄMÄN PÄÄTÖKSEN:

1 artikla

Poistetaan päätöksen 2008/938/EY 1 artiklasta ilmaisu "(VE) Venezuela".

⁽¹⁾ EUVL L 211, 6.8.2008, s. 1.

⁽²⁾ EUVL L 334, 12.12.2008, s. 90.

⁽³⁾ EYVL L 302, 19.10.1992, s. 1.

⁽⁴⁾ EYVL L 184, 17.7.1999, s. 23.

2 artikla

Tätä päätöstä sovelletaan kuudennetakymmenennestä päivästä sen jälkeen, kun se on julkaistu *Euroopan unionin virallisessa lehdessä*.

3 artikla

Tämä päätös on osoitettu Venezuelan bolivariaaniselle tasavallalle.

Tehty Brysselissä 11 päivänä kesäkuuta 2009.

Komission puolesta

Catherine ASHTON

Komission jäsen

SOPIMUKSET

KOMISSIO

Euroopan yhteisön ja Tanskan kuningaskunnan välinen sopimus tuomioistuimen toimivallasta sekä tuomioiden tunnustamisesta ja täytäntöönpanosta siviili- ja kauppaoikeuden alalla

Neuvoston päätöksellä 2006/325/EY ⁽¹⁾ Euroopan yhteisön ja Tanskan kuningaskunnan välillä tuomioistuimen toimivallasta sekä tuomioiden tunnustamisesta ja täytäntöönpanosta siviili- ja kauppaoikeuden alalla 19 päivänä lokakuuta 2005 tehdyn sopimuksen ⁽²⁾, jäljempänä 'sopimus', 3 artiklan 2 kohdassa määrätään, että kun tuomioistuimen toimivallasta sekä tuomioiden tunnustamisesta ja täytäntöönpanosta siviili- ja kauppaoikeuden alalla 22 päivänä joulukuuta 2000 annettua neuvoston asetusta (EY) N:o 44/2001 ⁽³⁾ muutetaan, Tanska ilmoittaa komissiolle, aikooko se panna muutosten sisällön täytäntöön vai ei.

Neuvoston asetus (EY) N:o 4/2009 ⁽⁴⁾ toimivallasta, sovellettavasta laista, päätösten tunnustamisesta ja täytäntöönpanosta sekä yhteistyöstä elatusvelvoitteita koskevista asioissa annettiin 18 päivänä joulukuuta 2008. Asetuksen 68 artiklassa säädetään, että jollei sen 75 artiklan 2 kohdassa vahvistetuista siirtymäsäännöksistä muuta johdu, asetuksella muutetaan asetusta (EY) N:o 44/2001 korvaamalla mainitun asetuksen elatusvelvoitteita koskevat säännökset.

Tanska on sopimuksen 3 artiklan 2 kohdan mukaisesti ilmoittanut komissiolle 14 päivänä tammikuuta 2009 päivätyllä kirjeellä päätöksestään panna asetuksen (EY) N:o 4/2009 sisällön täytäntöön siltä osin kuin kyseisellä asetuksella muutetaan asetusta (EY) N:o 44/2001. Tämä tarkoittaa, että toimivallasta, sovellettavasta laista, päätösten tunnustamisesta ja täytäntöönpanosta sekä yhteistyöstä elatusvelvoitteita koskevista asioissa annetun asetuksen (EY) N:o 4/2009 säännöksiä sovelletaan yhteisön ja Tanskan välisiin suhteisiin, III ja VII luvun säännöksiä lukuun ottamatta. Asetuksen 2 artiklan ja IX luvun säännöksiä sovelletaan kuitenkin vain siltä osin kuin ne koskevat tuomioistuimen toimivaltaa, tuomioiden tunnustamista, täytäntöönpanokelpoisuutta ja täytäntöönpanoa sekä oikeuden saatavuutta.

Sopimuksen 3 artiklan 6 kohdan mukaisesti Tanskan ilmoitus luo Tanskan ja yhteisön välille keskinäisiä velvoitteita. Asetuksella (EY) N:o 4/2009 on siten muutettu sopimusta samalla tavoin kuin sillä muutetaan asetusta (EY) N:o 44/2001, ja se katsotaan liitettyksi sopimukseen.

Edellä mainitut asetuksen (EY) N:o 4/2009 säännökset voidaan sopimuksen 3 artiklan 3 ja 4 kohdan nojalla panna Tanskassa täytäntöön hallinnollisesti Bryssel I -asetuksesta 20 päivänä joulukuuta 2006 annetun Tanskan lain nro 1563 9 §:n mukaisesti, eikä parlamentin hyväksyntää sen vuoksi tarvita. Tarvittavat hallinnolliset toimenpiteet ovat tulleet voimaan asetuksen (EY) N:o 4/2009 voimaantulopäivänä, 30 päivänä tammikuuta 2009.

⁽¹⁾ EUVL L 120, 5.5.2006, s. 22.

⁽²⁾ EUVL L 299, 16.11.2005, s. 62.

⁽³⁾ EYVL L 12, 16.1.2001, s. 1.

⁽⁴⁾ EUVL L 7, 10.1.2009, s. 1.

2009/454/EY:

- ★ **Komission päätös, tehty 11 päivänä kesäkuuta 2009, yleisen tullietuusjärjestelmän soveltamisesta 1 päivästä tammikuuta 2009 alkaen 31 päivään joulukuuta 2011 annetussa neuvoston asetuksessa (EY) N:o 732/2008 säädetyistä kestävästä kehityksestä ja hyvästä hallinnosta koskevan erityisen kannustusmenettelyn edunsaajajärjestelmän luettelosta tehdyn päätöksen 2008/938/EY muuttamisesta** (tiedoksiannettu numerolla K(2009) 4383) 78

SOPIMUKSET

Komissio

- ★ **Euroopan yhteisön ja Tanskan kuningaskunnan välinen sopimus tuomioistuimen toimivallasta sekä tuomioiden tunnustamisesta ja täytäntöönpanosta siviili- ja kauppaoikeuden alalla** 80



TILAUSHINNAT 2009 (ilman ALV:a, sisältää normaalit lähetyskulut)

Euroopan unionin virallinen lehti, L- ja C-sarjat, vain paperipainos	22 EU:n virallista kieltä	1 000 euroa/vuosi (*)
Euroopan unionin virallinen lehti, L- ja C-sarjat, vain paperipainos	22 EU:n virallista kieltä	100 euroa/kk (*)
Euroopan unionin virallinen lehti, L- ja C-sarjat, paperipainos, vuosittainen CD-ROM	22 EU:n virallista kieltä	1 200 euroa/vuosi
Euroopan unionin virallinen lehti, L-sarja, vain paperipainos	22 EU:n virallista kieltä	700 euroa/vuosi
Euroopan unionin virallinen lehti, L-sarja, vain paperipainos	22 EU:n virallista kieltä	70 euroa/kk
Euroopan unionin virallinen lehti, C-sarja, vain paperipainos	22 EU:n virallista kieltä	400 euroa/vuosi
Euroopan unionin virallinen lehti, C-sarja, vain paperipainos	22 EU:n virallista kieltä	40 euroa/kk
Euroopan unionin virallinen lehti, L- ja C-sarjat, kuukausittainen (kumulatiivinen) CD-ROM	22 EU:n virallista kieltä	500 euroa/vuosi
Virallisen lehden täydennysosa (S-sarja), tarjouskilpailut ja julkiset hankinnat, CD-ROM, ilmestyy kahdesti viikossa	Monikielinen: 23 EU:n virallista kieltä	360 euroa/vuosi (= 30 euroa/kk)
Euroopan unionin virallinen lehti, C-sarja – kilpailut	Kilpailua koskevilla kielillä	50 euroa/vuosi

(*) irtonumeroiden hinnat: – enintään 32 sivua: 6 euroa
– 33–64 sivua: 12 euroa
– yli 64 sivua: hinta määritellään tapauskohtaisesti

Euroopan unionin virallisilla kielillä ilmestyvästä *Euroopan unionin virallisesta lehdestä* on tilattavissa 22 eri kieliversiota. Tilaus käsittää L-sarjan (Lainsäädäntö) ja C-sarjan (Tiedonannot ja ilmoitukset).

Jokainen kieliversio tilataan erikseen.

Virallisessa lehdessä L 156 18. kesäkuuta 2005 julkaistun neuvoston asetuksen (EY) N:o 920/2005 mukaan velvollisuus laatia kaikki säädökset iirin kielellä ja julkaista ne tällä kielellä ei väliaikaisesti sido Euroopan unionin toimielimiä, joten iirin kielellä julkaistavat viralliset lehdet ovat myynnissä erikseen.

Virallisen lehden täydennysosan (S-sarja – tarjouskilpailut ja julkiset hankinnat) tilaukseen sisältyvät kaikki 23 virallista kieliversiota yhdellä monikielisellä CD-ROM-levyllä.

Euroopan unionin virallisen lehden tilaajat voivat pyynnöstä saada virallisen lehden liitteitä. Tilajille ilmoitetaan liitteiden ilmestymisestä *Euroopan unionin viralliseen lehteen* sisältyvässä kohdassa "Huomautus lukijalle".

Myynti ja tilaukset

Julkaisutoimiston toimittamat maksulliset julkaisut ovat saatavilla jälleenmyyjiltämme. Luettelo jälleenmyyjistä löytyy seuraavasta internet-osoitteesta:

http://publications.europa.eu/others/agents/index_fi.htm

EUR-Lex (<http://eur-lex.europa.eu>) on suora ja maksuton portti Euroopan unionin lainsäädäntöön. Sivustolla voi tarkastella *Euroopan unionin virallista lehteä* ja siellä ovat nähtävillä myös sopimukset, lainsäädäntö, oikeuskäytäntö ja lainsäädännön valmisteluasiakirjat.

Lisätietoja Euroopan unionista löytyy osoitteesta: <http://europa.eu>