

IAS 11

KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD IAS 11
(UUDISTETTU 1993)

Pitkäaikaishankkeet

Tämä uudistettu IAS-standardi korvaa IAS 11:n "Pitkäaikaishankkeiden kirjanpidollinen käsittely", jonka IASC:n hallitus Board on hyväksynyt vuonna 1978. Tätä uudistettua IAS-standardia sovelletaan 1.1.1995 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin.

IAS 10 "Tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat" (uudistettu 1999) aiheutti toukokuussa 1999 muutoksen kappaleeseen 45. Muuttunut teksti tulee voimaan IAS 10 (uudistettu 1999) voimaantullessa, ts. koskien 1.1.2000 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavia vuositilinpäätöksiä.

SISÄLLYSLUETTELO

	Kappaleet
Tavoite	
Soveltamisala	1-2
Määritelmät	3-6
Pitkäaikaishankkeiden yhdistäminen ja jakaminen	7-10
Hankkeen tulot	11-15
Hankkeen menot	16-21
Hankkeen tuottojen ja kulujen kirjaaminen	22-35
Odotettavissa olevien tappioiden kirjaaminen	36-37
Arvioiden muutokset	38
Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot	39-45
Voimaantulo	46

Varsinaisia standardeja, jotka on esitetty lihavoituna ja kursivoituna, luetaan yhdessä tähän standardiin sisältyvän tausta-aineiston ja soveltamisohjeiden sekä IAS-standardien esipuheen kanssa. IAS-standardeja ei ole tarkoitettu koskemaan epäolennaisia eriä (ks. esipuheen kappale 12).

TAVOITE

Tämän standardin tarkoituksena on määrätä pitkäaikaishankkeisiin liittyvien tulojen ja menojen kirjanpidollisesta käsittelystä. Pitkäaikaishankkeisiin liittyvän toiminnan luonteesta johtuen niiden aloittaminen ja valmistuminen ajoittuvat yleensä eri tilikausille. Siten pitkäaikaishankkeiden kirjanpidollisessa käsittelyssä on ensisijaista ratkaista hankkeesta saatavien tulojen ja siitä aiheutuvien menojen jaksottaminen tilikausille, joiden aikana valmistustyötä tehdään. Tässä standardissa sovelletaan yleisiin perusteisiin sisältyviä kirjaamiskriteerejä, kun määritetään, milloin hankkeesta saatavat tulot ja siitä johtuvat menot merkitään tuottoina ja kuluina tuloslaskelmaan. Kriteerien soveltamisesta annetaan myös käytännön ohjeita.

SOVELTAMISALA

- Tätä standardia sovelletaan pitkäaikaishankkeiden käsittelyyn toimittajaosapuolen tilinpäätöksessä.**
- Tämä standardi korvaa vuonna 1978 hyväksytyn IAS 11:n "Pitkäaikaishankkeiden kirjanpidollinen käsittely".

MÄÄRITELMÄT

3. Tässä standardissa käytetään seuraavia termejä seuraavassa merkityksessä:

Pitkäaikaishanke on erityisesti neuvoteltu sopimus, jonka mukaan valmistetaan tietty hyödyke tai ryhmä hyödykkeitä, jotka liittyvät läheisesti toisiinsa tai ovat riippuvaisia toisistaan suunnittelun, teknologian ja toiminnan taikka lopullisen käyttötarkoituksen suhteen.

Kiinteähintainen sopimus on pitkäaikaishanketta koskeva sopimus, jonka mukaan toimittajaosapuoli sitoutuu kiinteään sopimushintaan tai yksikköhintaan, jota voi joskus koskea kustannustason nousua koskeva ehto.

Kustannuslisäsopimus on pitkäaikaishanketta koskeva sopimus, jonka mukaan toimittajan saama korvaus vastaa hyväksyttäviä tai muutoin määriteltyjä menoja lisättynä näiden menojen perusteella lasketulla prosenttiosuudella tai kiinteällä palkkiolla.

4. Pitkäaikaishanketta koskeva sopimus on saatettu neuvotella yksittäisen hyödykkeen kuten sillan, rakennuksen, padon, putkiston, tien, laivan tai tunnelin valmistamiseksi. Sopimus voi koskea myös useiden sellaisten hyödykkeiden valmistamista, jotka liittyvät läheisesti toisiinsa suunnittelun, teknologian ja toiminnan tai lopullisen käyttötarkoituksen suhteen; tällaisia ovat esimerkiksi jalostamoiden ja muiden monimutkaisten koneiden ja laitteistojen valmistamista koskevat sopimukset.
5. Tässä standardissa pitkäaikaishankkeisiin luetaan myös:
- (a) sopimukset, jotka koskevat välittömästi hyödykkeen valmistamiseen liittyviä palveluja, esimerkiksi projektipäälliköiden ja arkkitehtien palveluja; ja
 - (b) sopimukset, jotka koskevat hyödykkeiden hävittämistä tai entistämistä sekä ympäristön palauttamista entiselleen hyödykkeiden hävittämisen jälkeen.
6. Pitkäaikaishankkeita koskevat sopimukset voidaan muotoilla usealla eri tavalla. Tässä standardissa ne jaotellaan kiinteähintaisiin sopimuksiin ja kustannuslisäsopimuksiin. Joillakin sopimuksilla voi olla sekä kiinteähintaisen sopimuksen että kustannuslisäsopimuksen piirteitä, esimerkiksi silloin, kun kustannuslisäsopimuksessa määrätään enimmäishinta. Tällöin toimittajaosapuolen pitää ottaa huomioon kaikki kappaleissa 23 ja 24 mainitut edellytykset sopimuksen tuottojen ja kulujen kirjaamisajankohtaa määrittäessään.

PITKÄAIKAISHANKKEIDEN YHDISTÄMINEN JA JAKAMINEN

7. Tämän standardin vaatimuksia sovelletaan yleensä kuhunkin pitkäaikaishankkeeseen erikseen. Tietyissä tapauksissa standardia on kuitenkin sovellettava yksittäisen hankkeen erikseen yksilöitävissä oleviin osiin taikka useampaan hankkeeseen yhdessä, jotta hankkeen tai hankkeiden tosiasiallinen sisältö tulisi otetuksi huomioon.
8. **Kun hankkeeseen kuuluu useita hyödykkeitä, kunkin hyödykkeen valmistamista käsitellään erillisenä hankkeena silloin, kun:**
- (a) jokaisesta hyödykkeestä on tehty erillinen tarjous;
 - (b) jokaisesta hyödykkeestä on neuvoteltu erikseen ja toimittajan ja asiakkaan on ollut mahdollista hyväksyä tai hylätä kutakin hyödykettä koskeva osuus hankkeesta; ja
 - (c) kustakin hyödykkeestä aiheutuvat menot ja siitä saatavat tulot ovat erikseen yksilöitävissä.
9. **Useampia joko yhden tai useamman asiakkaan kanssa sovittuja pitkäaikaishankkeita käsitellään yhtenä hankkeena silloin, kun:**
- (a) hankkeista on neuvoteltu yhtenä kokonaisuutena;
 - (b) hankkeet liittyvät toisiinsa niin läheisesti, että ne tosiasiallisesti ovat osia yhdestä hankkeesta, jolla on yhteinen kate; ja

IAS 11

(c) *hankkeet toteutetaan samanaikaisesti tai välittömästi peräkkäin.*

10. *Hankkeeseen voi kuulua lisähyödykkeen valmistamista koskeva ostajan optio tai sitä voidaan laajentaa kattamaan tällaisen lisähyödykkeen valmistaminen. Lisähyödykkeen valmistamista käsitellään erillisenä hankkeena silloin, kun:*

(a) *hyödyke poikkeaa suunnittelultaan, teknologialtaan tai toiminnaltaan merkittävästi alkuperäiseen hankkeeseen kuuluvista hyödykkeistä; tai*

(b) *hyödykkeen hinnasta neuvoteltaessa ei oteta huomioon alkuperäisen sopimuksen mukaista hintaa.*

HANKKEEN TULOT

11. *Hankkeen tuloihin sisältyvät:*

(a) *alkuperäinen sopimuksen mukainen tulon määrä; ja*

(b) *hankkeeseen tehtävät muutokset, lisäveloituksia koskevat vaatimukset ja kannustimet:*

(i) *siinä määrin kuin ne todennäköisesti toteutuvat tulona; ja*

(ii) *ne ovat luotettavasti määritettävissä.*

12. Hankkeen tulot määritetään saadun tai saatavan vastikkeen käyvän arvon perusteella. Monenlaiset vastaisista tapahtumista riippuvat epävarmuustekijät vaikuttavat hankkeen tulojen määrittämiseen. Arvioita joudutaan usein tarkistamaan tapahtumien toteutuessa ja epävarmuustekijöiden poistuessa. Hankkeen tulojen määrä voi siten lisääntyä tai vähentyä tilikaudesta toiseen. Esimerkiksi:

(a) toimittaja ja asiakas voivat sopia hankkeeseen tehtävistä muutoksista tai lisäveloituksista, jotka lisäävät tai vähentävät hankkeen tuloja jollakin alkuperäisen sopimuksen tekemisen jälkeisellä tilikaudella;

(b) kiinteähintaisen sopimuksen mukaiset tulot saattavat lisääntyä kustannusten nousua koskevien lausekkeiden perusteella;

(c) hankkeen tulot saattavat vähentyä sellaisten rangaistusseuraamusten vuoksi, jotka aiheutuvat toimittajasta johtuvista viiveistä hankkeen valmistumisessa; tai

(d) silloin kun hinta on määrätty kiinteähintaisessa sopimuksessa suoriteyksikkökohtaisena, tulot lisääntyvät suoritteiden määrän kasvaessa.

13. Hankkeeseen tehtävä muutos on asiakkaan pyynnöstä tehtävä muutos sopimuksen perusteella suoritettavan työn laajuuteen. Muutos voi lisätä tai vähentää hankkeen tuloja. Tällaisia muutoksia ovat esimerkiksi hyödykkeen rakennusselitykseen tai piirustuksiin tehtävät muutokset ja hankkeen kestoaikaa koskevat muutokset. Hankkeeseen tehtävä muutos otetaan huomioon hankkeen tuloissa silloin, kun:

(a) on todennäköistä, että asiakas hyväksyy muutoksen ja siitä johtuvan veloituksen; ja

(b) tulot ovat määritettävissä luotettavasti.

14. Lisäveloituksia koskeva vaatimus on määrä, jonka toimittaja pyrkii perimään asiakkaalta tai muulta osapuolelta korvauksena sopimushintaan sisällyttämistä menoista. Vaatimus saattaa aiheutua esimerkiksi asiakkaasta johtuvista viiveistä, rakennusselityksen tai piirustusten virheistä ja kiistanalaisista hankkeeseen tehtävistä muutoksista. Lisäveloituksia koskevaan vaatimukseen perustuvien tulojen määrittämiseen liittyy paljon epävarmuutta, ja tulon määrä riippuu usein neuvottelujen tuloksesta. Tämän vuoksi lisäveloituksia koskevat vaateet sisällytetään hankkeen tuloihin vain silloin kun:

(a) neuvotteluissa on edetty niin pitkälle, että asiakas todennäköisesti hyväksyy vaatimuksen; ja

(b) asiakkaan todennäköisesti hyväksymä lisäveloitus on määritettävissä luotettavasti.

15. Kannustimet ovat toimittajalle suoritettavia lisämaksuja määrättyjen suoritusstandardien täytyessä tai ylittyessä. Sopimuksessa voidaan esimerkiksi luvata toimittajalle palkkio hankkeen valmistumisesta etuajassa. Kannustimet sisällytetään hankkeen tuloihin silloin kun:
- (a) hanke on niin pitkällä, että määrätty suoritusstandardit tullaan todennäköisesti saavuttamaan tai ylittämään; ja;
 - (b) saatavat kannustimet ovat määritettävissä luotettavasti.

HANKKEEN MENOT

16. **Hankkeen menoihin sisältyvät:**

- (a) **tiettyyn hankkeeseen välittömästi liittyvät menot;**
- (b) **hanketuotannosta yleisesti johtuvat menot, jotka ovat kohdistettavissa hankkeelle; sekä**
- (c) **muut sellaiset menot, jotka ovat nimenomaisesti veloitettavissa asiakkaalta sopimuksen ehtojen mukaisesti.**

17. Tiettyyn hankkeeseen välittömästi liittyviä menoja ovat:

- (a) työmaalla tehtävästä työstä johtuvat menot, työnjohdon menot mukaan lukien;
- (b) valmistuksessa käytettyjen materiaalien hankintameno;
- (c) hankkeessa käytettyjen koneiden ja laitteiden poistot;
- (d) menot, jotka aiheutuvat koneiden, laitteiden ja materiaalien kuljettamisesta työmaalle ja sieltä pois;
- (e) koneiden ja laitteiden vuokrausmenot;
- (f) hankkeeseen välittömästi liittyvästä suunnittelusta ja teknisestä avusta johtuvat menot;
- (g) arvioidut korjaus- ja takuutöistä aiheutuvat menot, mukaan lukien odotettavissa olevat takuumenot; ja
- (h) kolmansien osapuolien vaatimukset.

Näistä menoista voidaan vähentää mahdolliset hankkeesta saataviin tuloihin sisällyttämättömät satunnaiset tulot, esimerkiksi käyttämättä jääneiden materiaalien sekä koneiden ja laitteiden myyntitulot hankkeen päätyttyä.

18. Menoja, jotka johtuvat hanketuotannosta yleisesti ja ovat kohdistettavissa yksittäisille hankkeille, ovat mm:

- (a) vakuutukset;
- (b) menot suunnittelusta ja teknisestä avusta, joka ei liity välittömästi yksittäiseen hankkeeseen; ja
- (c) valmistuksen yleismenot.

Tällaiset menot kohdistetaan hankkeille käyttäen systemaattisia ja järkeviä menetelmiä, joita sovelletaan johdonmukaisesti kaikkiin saman tyyppisiin menoihin. Kohdistaminen perustuu hanketuotannon normaaliin laajuuteen. Valmistuksen yleismenoja ovat esimerkiksi valmistustoiminnassa työskentelevän henkilöstön palkkojen laskemisesta johtuvat menot. Hanketuotannosta yleisesti johtuviin ja yksittäisille hankkeille kohdistettavissa oleviin menoihin voidaan lukea myös vieraan pääoman menot, mikäli toimittaja noudattaa IAS 23:n "Vieraan pääoman menot" sallimaa vaihtoehtoista menettelytapaa.

19. Sopimuksen mukaan asiakkaalta nimenomaisesti veloitettavissa olevia menoja voivat olla eräät yleiset hallintomenot ja kehittämismenot, joiden korvaamisesta on erityisesti määrätty sopimuksessa.

IAS 11

20. Pitkäaikaishankkeen menoihin ei sisällytetä menoja, jotka eivät johdu hanketuotannosta yleisesti tai jotka eivät ole kohdistettavissa hankkeelle. Tällaisia menoja ovat mm:
- (a) yleiset hallintomenot, joiden korvaamisesta ei ole nimenomaisesti määrätty sopimuksessa;
 - (b) myynnin menot;
 - (c) tutkimus- ja kehittämismenot, joiden korvaamisesta ei ole nimenomaisesti määrätty sopimuksessa; sekä
 - (d) poistot sellaisista käyttämättöminä olevista koneista ja laitteista, joita ei ole käytetty kyseisessä hankkeessa.
21. Hankkeen menoihin luetaan hankkeesta johtuvat menot siitä alkaen, kun hanke on varmistunut aina sen lopulliseen valmistumiseen asti. Kuitenkin myös hankkeen saamiseen välittömästi liittyvät menot luetaan hankkeen menoihin, mikäli ne ovat erikseen yksilöitävissä ja luotettavasti määritettävissä ja mikäli hankkeen saaminen on todennäköistä. Silloin kun hankkeen saamisesta johtuvat menot on kirjattu kuluiksi sillä tilikaudella, jonka aikana ne ovat syntyneet, niitä ei sisällytetä hankkeen menoihin, kun hanke varmistuu myöhemmällä tilikaudella.

HANKKEEN TUOTTOJEN JA KULUJEN KIRJAAMINEN

22. ***Silloin kun pitkäaikaishankkeen lopputulos on arvioitavissa luotettavasti, kyseisen hankkeen tulot ja menot kirjataan tuotoiksi ja kuluiksi hankkeen tilinpäätöspäivän valmistusasteen perusteella. Hankkeesta odotettavissa oleva tappio kirjataan kuluksi välittömästi kappaleen 36 mukaisesti.***
23. ***Jos sopimus on kiinteähintainen, pitkäaikaishankkeen lopputulos on arvioitavissa luotettavasti kaikkien seuraavien ehtojen täytyessä:***
- (a) ***hankkeen kokonaistulo on määritettävissä luotettavasti;***
 - (b) ***on todennäköistä, että hankkeeseen liittyvä taloudellinen hyöty koituu yrityksen hyväksi;***
 - (c) ***sekä hankkeen valmiiksi saattamiseksi tarvittavat menot että tilinpäätösajankohdan valmistusaste ovat määritettävissä luotettavasti; ja***
 - (d) ***hankkeesta johtuvat menot ovat selkeästi yksilöitävissä ja luotettavasti määritettävissä siten, että hankkeen toteutuneet menot ovat verrattavissa aikaisemmin tehtyihin arvioihin.***
24. ***Jos kyseessä on kustannuslisäsopimus, pitkäaikaishankkeen lopputulos on arvioitavissa luotettavasti kaikkien seuraavien ehtojen täytyessä:***
- (a) ***on todennäköistä, että hankkeeseen liittyvä taloudellinen hyöty koituu yrityksen hyväksi; ja***
 - (b) ***hankkeesta johtuvat menot, olivatpa ne nimenomaisesti korvattavia tai eivät, ovat selkeästi yksilöitävissä ja luotettavasti määritettävissä.***
25. Hankkeen valmistusasteeseen perustuvasta tuottojen ja kulujen kirjaamisesta käytetään usein nimitystä valmistusasteen mukainen tulouttamismenetelmä. Tätä menetelmää käytettäessä hankkeen tulot ja valmistusasteen saavuttamiseksi syntyvät menot kohdistetaan toisiinsa, joka johtaa siihen, että tilinpäätöksessä esitetään työn valmistuneeseen osuuteen kohdistettavissa olevat tuotot, kulut ja voitto. Tämä menetelmä tuottaa hyödyllistä informaatiota hanketuotannon laajuudesta ja tuloksellisuudesta tilikauden aikana.
26. Valmistusasteen mukaista tulouttamismenetelmää sovellettaessa hankkeen tulot merkitään tuotoiksi tuloslaskelmaan niillä tilikausilla, joiden aikana työ suoritetaan. Menot kirjataan kuluiksi tuloslaskelmaan yleensä niillä tilikausilla, joiden aikana niihin liittyvä työ suoritetaan. Jos kuitenkin hankkeen kokonaismenojen odotetaan ylittävän hankkeesta saatavat tulot, erotus kirjataan välittömästi kuluksi kappaleen 36 mukaisesti.
27. Toimittajalle on saattanut syntyä menoja, jotka liittyvät hanketta koskevaan, tulevaisuudessa toteutuvaan toimintaan. Tällaiset menot aktivoidaan, mikäli on todennäköistä, että niistä on saatavissa vähintäänkin vastaava määrä tuloa. Tällaiset menot edustavat saamista asiakkaalta ja ne luokitellaan usein keskeneräisiksi hankkeiksi.

28. Pitkäaikaishankkeen lopputulos on arvioitavissa luotettavasti vain, jos on todennäköistä, että hankkeeseen liittyvä taloudellinen hyöty koituu yrityksen hyväksi. Jos kuitenkin syntyy epävarmuutta siitä, saadaanko hankkeen tuloihin jo luetusta ja tuloslaskelmaan tuotoksi merkitystä määräästä maksu, se osuus josta ei tulla saamaan maksua tai josta maksun saaminen ei enää ole todennäköistä, kirjataan kuluksi eikä tuoton oikaisuksi.

29. Yritys pystyy yleensä tekemään luotettavia arvioita tehtyään sopimuksen, jossa määrätään:

- (a) toimeenpantavissa olevat osapuolten oikeudet koskien valmistettavaa hyödykettä;
- (b) saatava vastike; sekä
- (c) maksutapa ja maksuehdot.

Yrityksellä on yleensä oltava tehokas sisäinen budjetointi- ja raportointijärjestelmä. Hankkeen tuloja ja menoja koskevia arvioita seurataan ja tarvittaessa tarkistetaan hankkeen edetessä. Se, että arvioita johdutaan tarkistamaan, ei välttämättä tarkoita, etteikö hankkeen lopputulos olisi arvioitavissa luotettavasti.

30. Hankkeen valmistusaste voidaan määrittää usealla eri tavalla. Yritys käyttää menetelmää, joka määrittää suoritettun työn luotettavasti. Hankkeen luonteesta riippuen nämä menetelmät voivat olla esimerkiksi seuraavia:

- (a) tarkasteluhetken mennessä toteutuneiden menojen osuus hankkeen arvioiduista kokonaismenoista;
- (b) suoritettua työtä koskevat selvitykset; tai
- (c) hanketyön tietyn fyysisen osuuden valmistuminen.

Asiakkailta saadut työn edistymiseen perustuvat maksusuoritukset ja ennakot eivät useinkaan vastaa suoritettua työtä.

31. Kun valmistusaste määritetään tarkasteluhetken mennessä toteutuneiden menojen perusteella, näihin luetaan vain ne hankkeesta johtuvat menot, jotka vastaavat jo suoritettua työtä. Esimerkkejä menoista, joita ei oteta huomioon ovat:

- (a) hanketta koskevasta tulevaisuudessa toteutuvasta toiminnasta johtuvat menot, esimerkiksi työmaalle toimitettujen tai hanketta varten varattujen mutta yhä asentamattomien tai käyttämättömien materiaalien hankintamenot, jollei materiaaleja ole valmistettu nimenomaisesti kyseistä hanketta varten; ja
- (b) alihankkijoille enakkoon suoritettut maksut alihankintasopimuksen mukaisesta työsuorituksesta.

32. ***Silloin kun pitkäaikaishankkeen lopputulos ei ole arvioitavissa luotettavasti:***

- (a) ***tuottoja kirjataan vain siihen määrään asti, kuin hankkeen toteutuneita menoja vastaava määrä on todennäköisesti saatavissa; ja***
- (b) ***hankkeen menot kirjataan kuluiksi sillä tilikaudella, jonka aikana ne ovat syntyneet.***

Hankkeesta odotettavissa oleva tappio kirjataan kuluksi välittömästi kappaleen 36 mukaisesti.

33. Hankkeen alkuvaiheessa sen lopputulos ei useinkaan ole arvioitavissa luotettavasti. Voi kuitenkin olla todennäköistä, että yritys tulee saamaan vähintään määrän, joka vastaa toteutuneita menoja. Siksi hankkeesta kirjataan tuottoja vain siihen määrään asti, kuin toteutuneita menoja vastaavan määrän odotetaan olevan kerrytettävissä. Koska hankkeen lopputulos ei ole arvioitavissa luotettavasti, voittoa ei esitetä. Vaikka hankkeen lopputulos ei ole arvioitavissa luotettavasti, voi kuitenkin olla todennäköistä, että hankkeen kokonaismenot tulevat ylittämään siitä saatavat kokonaistulot. Tällöin odotettavissa oleva, hankkeen kokonaistulot ylittävä kokonaismenojen määrä kirjataan välittömästi kuluksi kappaleen 36 mukaisesti.

IAS 11

34. Ne hankkeesta johtuvat menot, joita vastaavaa määrää ei todennäköisesti tulla saamaan, kirjataan kuluiksi välittömästi. Esimerkkejä tapauksista, joissa hankkeen toteutuneita menoja vastaavan määrän kertyminen ei ehkä ole todennäköistä ja joissa hankkeen menot saatetaan joutua kirjaamaan kuluiksi välittömästi, ovat sopimukset:
- (a) jotka eivät ole kokonaan toimeenpantavissa, ts. niiden sitovuus on vakavasti kyseenalainen;
 - (b) joiden loppuunsaattaminen riippuu käynnissä olevan oikeusprosessin tuloksesta tai valmisteilla olevasta lainsäädännöstä;
 - (c) joiden kohteena on kiinteistö, joka tullaan todennäköisesti julistamaan menetetyksi tai pakkolunastamaan;
 - (d) joissa asiakas ei pysty täyttämään velvoitteitaan; tai
 - (e) joiden toimittajaosapuoli ei pysty saattamaan hanketta loppuun tai muutoin täyttämään sopimuksen mukaisia velvoitteitaan.
35. ***Kun hankkeen lopputuloksen luotettavan arvioimisen estäneet epävarmuustekijät ovat poistuneet, pitkäaikaishankkeeseen liittyvät tuotot ja kulut kirjataan kappaleen 32 sijasta kappaleen 22 mukaisesti.***

ODOTETTAVISSA OLEVIEN TAPPIOIDEN KIRJAAMINEN

36. ***Kun on todennäköistä, että hankkeen kokonaismenot ylittävät siitä saatavat kokonaistulot, odotettavissa oleva tappio kirjataan kuluksi välittömästi.***
37. Tällaisen tappion suuruus määritetään riippumatta:
- (a) siitä, onko hanketta koskeva työ aloitettu vai ei;
 - (b) hankkeen valmistusasteesta; tai
 - (c) voitoista, joita odotetaan kertyvän muista sellaisista hankkeista, joita ei käsitellä yhtenä hankkeena kappaleen 9 mukaisesti.

ARVIOIDEN MUUTOKSET

38. Valmistumisasteeseen perustuvaa menetelmää sovelletaan kullakin tilikaudella kumulatiivisesti senhetkisiin arvioihin hankkeen tuloista ja menoista. Siksi hankkeen tuloja tai menoja tai sen lopputulosta koskevien arvioiden muutosten vaikutus käsitellään kirjanpidollisen arvion muutoksena IAS 8:n "Tilikauden voitto tai tappio, perustavaa laatua olevat virheet ja tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset" mukaisesti. Muuttuneita arvioita käytetään tuloslaskelmaan merkittäviä tuottoja ja kuluja määrittäessä sillä tilikaudella, jolla muutos tehdään, sekä sen jälkeisillä tilikausilla.

TILINPÄÄTÖKSESSÄ ESITETTÄVÄT TIEDOT

39. ***Yrityksen tulee esittää tilinpäätöksessään:***
- (a) ***hankkeen tuloista tilikaudella tuotoiksi kirjattu määrä;***
 - (b) ***menetelmät, joita on käytetty määrittäessä tilikaudella kirjattuja hankkeen tuottoja; ja***
 - (c) ***keskeneräisten hankkeiden valmistusastetta määrittäessä käytetyt menetelmät.***
40. ***Yrityksen tulee esittää tilikauden päättyessä keskeneräisenä olevista hankkeista:***
- (a) ***kertyneet toteutuneet menot ja kirjatut voitot (kirjatuilla tappioilla vähennettynä) tilikauden loppuun mennessä;***

(b) **saadut ennakot; sekä**

(c) **pidätetty määrä.**

41. Pidätetyt määrät ovat työn edistymisen perusteella laskutettuja summia, joita ei suoriteta ennen kuin sopimuksessa määrätty tällaisten erien maksamista koskevat ehdot ovat täyttyneet tai ennen kuin puutteet on korjattu. Työn edistymiseen perustuva laskutus on hankkeessa suoritettua työtä koskien laskutettu määrä riippumatta siitä, onko asiakas maksanut laskut. Ennakot ovat määriä, jotka urakoitsija on saanut ennen kuin vastaava työ on suoritettu.

42. **Yrityksen tulee esittää:**

(a) **hankkeita koskevat bruttosaamiset asiakkailta varoina taseessa; ja**

(b) **hankkeita koskevat bruttovelat asiakkaille velkoina taseessa.**

43. Hankkeita koskevat bruttosaamiset asiakkailta ovat seuraavien summien nettomäärä:

(a) toteutuneet menot ja kirjatut voitot; joista vähennetään

(b) kirjatut tappiot ja työn edistymiseen perustuva laskutus

kaikista keskeneräisistä hankkeista, joista syntyneet menot kirjatuilla voitoilla lisättynä ja kirjatuilla tappioilla vähennettynä ylittävät työn edistymiseen perustuvan laskutuksen.

44. Hankkeita koskevat bruttovelat asiakkaille ovat seuraavien erien nettomäärä:

(a) toteutuneet menot ja kirjatut voitot; joista vähennetään

(b) kirjatut tappiot ja työn edistymiseen perustuva laskutus

kaikista keskeneräisistä hankkeista, joiden työn edistymiseen perustuva laskutus on suurempi kuin menot kirjatuilla voitoilla lisättyinä ja kirjatuilla tappioilla vähennettyinä.

45. Yritys esittää tilinpäätöksessään liitetietona mahdolliset ehdolliset velat ja ehdolliset varat IAS 37:n "Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat" mukaisesti. Ehdollisia velkoja ja ehdollisia varoja saattaa syntyä esimerkiksi takuumenoista, vaateista, rangaistusseuraamuksista tai mahdollisista tappioista.

VOIMAANTULO

46. **Tätä IAS-standardia sovelletaan 1.1.1995 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin.**

KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD IAS 12 (UUDISTETTU 2000)

Tuloverot

IAS:n hallitus Board hyväksyi lokakuussa 1996 uudistetun standardin IAS 12 (uudistettu 1996) "Tuloverot", joka korvasi IAS 12:n (muotoiltu uudelleen 1994) "Tuloverojen kirjanpidollinen käsittely". Uudistettu standardi tuli voimaan koskien 1.1.1998 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavia tilinpäätöksiä.

IAS 10 (uudistettu 1999) "Tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat" aiheutti toukokuussa 1999 muutoksen kappaleeseen 88. Muuttunut teksti tuli voimaan samalla, kun IAS 10 (uudistettu 1999) tuli voimaan – ts. koskien 1.1.2000 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavia vuositilinpäätöksiä.

Kappaleita 20, 62A, 64 ja liitteen A kappaleita A10, A11 ja B5 muutettiin huhtikuussa 2000 uudistamalla viittaukset ja terminologia IAS 40:n "Sijoituskiinteistöt" julkistamisen seurauksena.

IAS 12

IAS:n hallitus hyväksyi lokakuussa 2000 IAS-standardiin 12 muutokset, joilla lisättiin kappaleet 52A, 52B, 65A, 81 (i), 82A, 87A, 87B, 87C ja 91 sekä poistettiin kappaleet 3 ja 50. Nämä rajoitetut muutokset tämentävät osinkojen vaikutusta tuloveroihin. Uudistettu teksti tuli voimaan 1.1.2001 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavia vuositilinpäätöksiä koskien.

Seuraavat SIC:n tulkinnat liittyvät IAS-standardiin 12:

- SIC-21: "Tuloverot – uudelleen arvostettujen, ei poistojen kohteena olevien omaisuuserien kirjanpitoarvoa vastaavan määrän kertyminen"; ja
- SIC-25: "Tuloverot – yrityksen tai sen osakkeenomistajien verotuksellisen aseman muutokset".

JOHDANTO

Tämä standardi ("IAS 12 (uudistettu)") korvaa IAS-standardin 12 "Tuloverojen kirjanpidollinen käsittely" ("alkuperäinen IAS 12"). IAS-standardia 12 (uudistettu) sovelletaan 1.1.1998 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Merkittävimmät muutokset alkuperäiseen IAS 12:een verrattuna ovat seuraavat:

1. Alkuperäinen IAS 12 edellytti, että yritys käsittelee laskennallisia veroja kirjanpidossaan käyttäen joko lykkäysmenetelmää tai velkamenetelmää, josta joskus käytetään myös nimeä tuloslaskelmalähtöinen velkamenetelmä. IAS 12 (uudistettu) kieltää lykkäysmenetelmän käytön ja vaatii käyttämään toista velkamenetelmää, josta toisinaan käytetään myös nimeä taselähtöinen velkamenetelmä.

Tuloslaskelmalähtöinen velkamenetelmä keskittyy jaksotuseroihin, kun taas taselähtöinen velkamenetelmä keskittyy väliaikaisiin eroihin. Jaksotuserot ovat verotettavan tulon ja kirjanpidon tuloksen välisiä eroja, jotka syntyvät yhdellä tilikaudella ja purkautuvat yhdellä tai useammalla myöhemmällä tilikaudella. Väliaikaiset erot ovat omaisuuserän tai velan verotuksellisen arvon ja sen taseeseen merkityn kirjanpitoarvon välisiä eroja. Omaisuuserän tai velan verotuksellinen arvo on kyseisen omaisuuserän tai velan verotuksessa huomioon otettava määrä.

Kaikki jaksotuserot ovat väliaikaisia eroja. Väliaikaisia eroja syntyy myös seuraavissa tilanteissa, joissa ei synny jaksotuseroja, joskin alkuperäinen IAS 12 käsitteli niitä samalla tavalla kuin jaksotuseroja synnyttäviä tapahtumia:

- (a) tytä-, osakkuus- tai yhteisyritykset eivät ole jakaneet kaikkia voittovarojaan emoyritykselle tai sijoittajalle;
- (b) omaisuuserät arvostetaan uudelleen, eikä vastaavaa oikaisua tehdä verotuksessa; ja
- (c) hankinnaksi luokiteltavassa yritysten yhteenliittymässä hankintameno kohdistetaan hankituille, yksilöitävissä oleville varoille ja veloille niiden käyvän arvon perusteella mutta verotuksessa ei tehdä vastaavaa oikaisua.

Lisäksi on joitakin väliaikaisia eroja, jotka eivät ole jaksotuseroja, esimerkiksi väliaikaiset erot, jotka syntyvät, kun:

- (a) ulkomaisen yksikön, jonka toiminta liittyy kiinteästi tilinpäätöksen laativan yrityksen toimintaan, ei-monetaariset varat ja velat muunnetaan hankintahetken valuuttakursseja käyttäen;
- (b) ei-monetaariset varat ja velat oikaistaan IAS 29:n "Taloudellinen raportointi hyperinflaatiomaissa" mukaisesti; tai
- (c) omaisuuserän tai velan alkuperäinen kirjanpitoarvo poikkeaa sen alkuperäisestä verotuksellisesta arvosta.

IAS 12

2. Alkuperäinen IAS 12 salli sen, että yritys ei kirjaa laskennallisia verosaamisia ja -velkoja, jos on kohtuullista näyttöä siitä, että jaksotuserot eivät purkautu pitkähkön ajanjakson kuluessa. IAS 12 (uudistettu) vaatii yritystä kirjaamaan laskennallisen verovelan tai (tiettyjen ehtojen toteutuessa) verosaamisen kaikista väliaikaisista eroista muutamien jäljempänä esitetyn poikkeuksin.
3. Alkuperäinen IAS 12 edellytti, että
 - (a) jaksotuseroista johtuvat laskennalliset verosaamiset kirjattiin, kun niiden realisoitumista voitiin kohtuudella odottaa; ja
 - (b) verotuksellisista tappioista johtuvat laskennalliset verosaamiset merkittiin varoiksi taseeseen vain, jos järkevästi tarkastellen ei ollut epäilystä siitä, että vastainen veronalainen tulo riittää tappiosta saatavan hyödyn realisoimiseen. Alkuperäinen IAS 12 salli (mutta ei vaatinut) yrityksen lykätä verotuksellisista tappioista johtuvan hyödyn kirjaamisen siihen tilikauteen, jona hyöty realisoitui.

IAS 12 (uudistettu) edellyttää, että laskennalliset verosaamiset kirjataan, kun on yrityksellä on todennäköisesti käytettävissään verotettavaa tuloa, jota vastaan laskennallinen verosaaminen pystytään hyödyntämään. Jos yritykselle on aikaisemmin syntynyt verotuksellisia tappioita, se kirjaa laskennallisen verosaamisen vain siihen määrään asti, kuin sillä on riittävästi veronalaista väliaikaisia eroja tai kuin on muuta vakuuttavaa näyttöä siitä, että yrityksellä tulee olemaan riittävästi verotettavaa tuloa käytettävissään.

4. Kappaleessa 2 esitetyistä yleisistä vaatimuksista poiketen IAS 12 (uudistettu) kieltää laskennallisten verovelkojen ja -saamisten kirjaamisen tietyistä omaisuus- ja velkaeristä, joiden alkuperäiset kirjanpitoarvot eroavat alunperäisestä verotuksellisesta arvosta. Koska tällaisissa tapauksissa ei synny jaksotuseroja, ne eivät alkuperäisen IAS 12:n mukaan johtaneet laskennallisten verosaamisten tai -velkojen syntymiseen.
5. Alkuperäinen IAS 12 edellytti, että tytär- ja osakkuusyritysten jakamattomista voittovaroista maksettavaksi tulevat verot otetaan huomioon, ellei ole järkevää perustetta olettaa, että kyseisiä voittoja ei jaeta tai että voitonjaosta ei synny verovelkaa. IAS 12 (uudistettu) kuitenkin kieltää tällaisten laskennallisten verovelkojen (samoin kuin näihin liittyvästä kertyneestä muuntoerosta johtuvien verovelkojen) kirjaamisen siltä osin kuin:
 - (a) emoyritys, sijoittaja tai yhteisyrityksen osapuoli pystyy määrittämään väliaikaisten erojen purkautumisaikajohdan; ja
 - (b) on todennäköistä, että väliaikainen ero ei purkautu ennakoitavissa olevassa tulevaisuudessa.

Mikäli laskennallisia verovelkoja ei tästä kiellosta johtuen kirjata lainkaan, IAS 12 (uudistettu) vaatii yritystä ilmoittamaan tilinpäätöksessään kyseisten väliaikaisten erojen kokonaismäärän.

6. Alkuperäinen IAS 12 ei nimenomaisesti viitannut yritysten yhteenliittymän yhteydessä tehtäviin käypää arvoa koskeviin oikaisuihin. Tällaiset oikaisut aiheuttavat väliaikaisia eroja, ja uudistettu IAS 12 edellyttää, että yritys kirjaa näin syntyvän laskennallisen verovelan tai (todennäköisyyttä koskevan ehdon toteutuessa) verosaamisen sekä ottaa huomioon tämän vaikutuksen liikearvoon tai negatiiviseen liikearvoon. IAS 12 (uudistettu) kieltää kuitenkin liikearvosta itsestään johtuvan laskennallisen veron kirjaamisen (mikäli liikearvon poistot eivät ole verotuksessa vähennyskelpoisia) samoin kuin se kieltää taseen vastattaviin tuloennakoksi merkitystä negatiivisesta liikearvosta syntyvän laskennallisen verosaamisen kirjaamisen.
7. Alkuperäinen IAS 12 salli yrityksen kirjata omaisuuserien uudelleenarvostuksiin liittyvän laskennallisen verovelan, mutta ei vaatinut tätä. IAS 12 (uudistettu) edellyttää, että yritys kirjaa omaisuuserien uudelleenarvostuksiin liittyvät laskennalliset verovelat.

IAS 12

8. Tiettyjen omaisuuserien kirjanpitoarvoa vastaavan määrän kertymisestä tai velkojen kirjanpitoarvoa vastaavan määrän suorittamisesta johtuvat verovaikutukset saattavat riippua siitä, millä tavalla tämä kertyminen tai suorittaminen toteutuu, esimerkiksi:

- (a) tietyissä maissa luovutusvoittoa ei veroteta samalla verokannalla kuin muita veronalaisia tuloja; ja
- (b) joissakin maissa omaisuuserän myyntitilanteessa saa verotuksessa vähentää suuremman määrän kuin mitä verotuksessa saa vähentää poistoina.

Alkuperäiseen IAS-standardiin 12 ei sisällynyt mitään ohjeistusta laskennallisten verovelkojen ja -saamisten määrittämisestä tällaisissa tapauksissa. IAS 12 (uudistettu) edellyttää, että laskennalliset verovelat ja -saamiset määritetään perustuen niihin veroseuraamuksiin, jotka aiheutuvat tavasta, jolla yritys odottaa kerryttävänsä omaisuuserien kirjanpitoarvoa vastaavan määrän tai suorittavansa velkojen kirjanpitoarvoa vastaavan määrän.

9. Alkuperäisessä IAS-standardissa 12 ei nimenomaisesti todettu, saadaanko laskennalliset verovelat ja -saamiset diskontata. IAS 12 (uudistettu) kieltää laskennallisten verovelkojen ja -saamisten diskonttaamisen. IAS 22:n "Yritysten yhteenliittymät" kappaleeseen 39 (i) on tehty lisäys, joka kieltää yritysten yhteenliittymän yhteydessä saatujen laskennallisten verosaamisten ja -velkojen diskonttaamisen. Aikaisemmin IAS 22:n kappaleessa 39 (i) ei kielletty eikä vaadittu yritysten yhteenliittymästä johtuvien laskennallisten verosaamisten ja -velkojen diskonttaamista.
10. Alkuperäisessä IAS-standardissa 12 ei täsmennetty, tuleeko yrityksen luokitella taseeseen merkittävät laskennalliset verot lyhyt- vai pitkäaikaisiksi varoiksi ja veloiksi. IAS 12 (uudistettu) edellyttää, että yrityksen, joka esittää lyhyt- ja pitkäaikaiset erät erikseen, ei pidä luokitella laskennallisia verosaamia lyhytaikaisiksi varoiksi eikä laskennallisia verovelkoja lyhytaikaisiksi veloiksi.
11. Alkuperäisen IAS 12:n mukaan laskennallisten verojen debet- ja creditsaldot saadaan vähentää toisistaan. IAS 12 (uudistettu) antaa netottamiselle rajoittavammat ehdot, jotka perustuvat suurelta osin rahoitusvaroja ja -velkoja koskeviin ehtoihin IAS-standardissa 32 "Rahoitusinstrumentit: Esitettävät tiedot ja esittämistapa".
12. Alkuperäinen IAS 12 edellytti, että yrityksen oli esitettävä tilinpäätöksessään selostus tuloslaskelmaan merkityn verokulun ja kirjanpidon tuloksen välisestä suhteesta, ellei se selity tilinpäätöksen laativan yrityksen sijaintimaassa vallitsevien verokantojen perusteella. IAS 12 (uudistettu) edellyttää selvityksen esittämistä toisella tai molemmilla seuraavista tavoista:

- (i) verokulun (tai -tuoton) ja sovellettavalla verokannalla (tai sovellettavilla verokannoilla) kerrotun kirjanpidon tuloksen välinen numeerinen täsmäytyslaskelma; tai
- (ii) keskimääräisen efektiivisen veroasteen ja sovellettavan verokannan välinen numeerinen täsmäytys.

IAS 12 (uudistettu) edellyttää myös selvitystä sovellettavan verokannan (tai sovellettavien verokantojen) muutoksista edelliseen tilikauteen verrattuna.

13. IAS 12 (uudistettu) sisältää esimerkiksi seuraavat uudet vaatimukset tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista:
- (a) kaiken tyyppisistä väliaikaisista eroista, käyttämättömistä verotuksellisista tappiosta sekä käyttämättömistä verotukseen liittyvistä hyvityksistä:
 - (i) taseeseen merkityt laskennalliset verosaamiset ja -velat; ja
 - (ii) tuloslaskelmaan merkitty laskennallinen verotuotto tai verokulu, jos tämä ei käy ilmi taseeseen merkittyjen määrien muutoksista;

- (b) lopetettujen toimintojen osalta verokulut, jotka liittyvät:
- (i) toiminnon lopettamisesta syntyneeseen voittoon tai tappioon; ja
 - (ii) lopetettujen toimintojen tavanomaisesta toiminnasta syntyneeseen voittoon tai tappioon; ja
- (c) laskennallisen verosaamisen määrä sekä tämän kirjaamista tukevan näytön luonne, kun:
- (i) laskennallisen verosaamisen hyödyntäminen riippuu vastaisesta verotettavasta tulosta, joka ylittää olemassa olevien veronalaisten väliaikaisten erojen purkautumisesta syntyvät voitot; ja
 - (ii) yritys on joko tarkasteltavana olevalla tai edellisellä tilikaudella tuottanut tappiota maassa, johon laskennallinen verosaaminen liittyy.

SISÄLLYSLUETTELO

Kappaleet

Tavoite	
Soveltamisala	1-4
Määritelmät	5-11
Verotuksellinen arvo	7-11
Tilikauden verotettavaan tuloon perustuvien verovelkojen ja -saamisten kirjaaminen	12-14
Laskennallisten verovelkojen ja -saamisten kirjaaminen	15-45
Veronalaiset väliaikaiset erot	15-23
Yritysten yhteenliittymät	19
Käypään arvoon taseeseen merkityt varat	20
Liikearvo	21
Omaisuserän tai velan alkuperäinen merkitseminen kirjanpitoon	22-23
Verotuksessa vähennyskelpoiset väliaikaiset erot	24-33
Negatiivinen liikearvo	32
Omaisuserän tai velan alkuperäinen merkitseminen kirjanpitoon	33
Käyttämättömät verotukselliset tappiot sekä käyttämättömät verotukseen liittyvät hyvitykset	34-36
Taseeseen merkitsemättömien laskennallisten verosaamisten uudelleenarviointi	37
Sijoitukset tytäryrityksiin, sivuliikkeisiin ja osakkuusyrityksiin sekä yhteisyritysosuudet	38-45
Arvostaminen	46-56
Tilikauden verotettavaan tuloon perustuvan veron ja laskennallisen veron kirjaaminen	57-68

IAS 12

Tuloslaskelma	58-60
Suoraan omaa pääomaa veloittaen tai hyvittäen kirjatut erät A	61-65A
Yritysten yhteenliittymästä johtuva laskennallinen vero	66-68
Esittäminen	69-78
Verosaamiset ja -velat	69-76
Netottaminen	71-76
Verokulut	77-78
Tavanomaisen toiminnan tulokseen liittyvä verokulu (tai -tuotto)	77
Kurssierot ulkomaan rahan määraisistä laskennallisten verovelvoista tai -saamisista	78
Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot	79-88
Voimaantulo	89-91

Lihavoidulla ja samalla kursivoidulla tekstillä esitetyt standardit on tarkoitettu luettaviksi yhdessä tähän standardiin sisältyvän tausta-aineiston ja soveltamisohjeiden sekä IAS-standardien esipuheen kanssa. IAS-standardeja ei ole tarkoitettu koskemaan epäolennaisia eriä (ks. esipuheen kappale 12).

TAVOITE

Tämän standardin tarkoituksena on määrätä tuloverojen kirjanpidollisesta käsittelystä. Tuloverojen kirjanpidollisessa käsittelyssä on keskeistä, miten kirjataan tilikaudella ja vastaisilla tilikausilla syntyvät verovaikutukset, jotka johtuvat:

- (a) yrityksen taseeseen merkittyjen varojen kirjanpitoarvoa vastaavan määrän kertymisestä (tai velkojen kirjanpitoarvoa vastaavan määrän suorittamisesta) tulevaisuudessa; ja
- (b) yrityksen tilinpäätökseen merkityistä tilikauden liiketoimista ja muista tapahtumista.

Varoja tai velkoja taseeseen merkittäessä lähtökohtana on, että tilinpäätöksen laativa yritys odottaa kerryttävänsä varojen kirjanpitoarvoa vastaavan määrän (tai suorittavansa velkojen kirjanpitoarvoa vastaavan määrän). Jos kirjanpitoarvoa vastaavan määrän kertyminen tai suorittaminen todennäköisesti aiheuttaa sen, että tulevaisuudessa maksettavaksi tulevat verot ovat suuremmat (tai pienemmät) kuin jos tällaisella kertymisellä tai suorittamisella ei olisi verovaikutusta, tämä standardi vaatii yritystä kirjaamaan laskennallisen verovelan (tai laskennallinen verosaamisen) tietyin rajoitetuin poikkeuksin.

Standardi edellyttää, että yritys käsittelee liiketoimien ja muiden tapahtumien verovaikutukset kirjanpidossaan samalla tavalla kuin niiden perustana olevat liiketoimet ja muut tapahtumat käsitellään. Näin ollen tuloslaskelmaan merkittyihin liiketoimiin ja muihin tapahtumiin liittyvät verovaikutukset kirjataan niin ikään tuloslaskelmaan. Suoraan omaan pääomaan merkittyihin liiketoimiin ja muihin tapahtumiin liittyvät verovaikutukset kirjataan vastaavasti suoraan omaan pääomaan. Samalla tavoin yritysten yhteenliittymästä johtuvien laskennallisten verosaamisen ja -velkojen kirjaaminen vaikuttaa kyseisestä yhteenliittymästä syntyvään liikearvoon tai negatiiviseen liikearvoon.

Tässä standardissa käsitellään myös käyttämättömistä verotuksellisista tappioista tai verotukseen liittyvistä hyvityksistä johtuvia laskennallisia verosaamia, tuloverojen esittämistä tuloslaskelmassa sekä tuloveroja koskevien tietojen esittämistä tilinpäätöksessä.

SOVELTAMISALA

1. **Tätä standardia sovelletaan tuloverojen kirjanpidolliseen käsittelyyn.**
2. Tässä standardissa tuloveroilla tarkoitetaan kaikkia kotimaisia ja ulkomaisia veroja, jotka perustuvat verotettavaan tuloon. Tuloveroihin kuuluvat myös ne verot, esimerkiksi lähdeverot, jotka tytär-, osakkuus- tai yhteisyritys maksaa jakaessaan voittoja tilinpäätöksen laativalle yritykselle.
3. [Poistettu]
4. Tässä standardissa ei käsitellä julkisia avustuksia (ks. IAS 20 "Julkisten avustusten kirjanpidollinen käsittely ja julkisesta tuesta tilinpäätöksessä esitettävät tiedot") eikä investointeihin liittyviä veronhuojennuksia koskevia kirjanpitomenettelyjä. Standardissa käsitellään kuitenkin sellaisten veronalaisten väliaikaisten erojen kirjanpidollista käsittelyä, jotka voivat johtua tällaisista julkisista avustuksista ja investointien veronhuojennuksista.

MÄÄRITELMÄT

5. **Tässä standardissa käytetään seuraavia termejä seuraavassa merkityksessä:**

Kirjanpidon tulos on tilikauden voitto tai tappio ennen verojen vähentämistä.

Verotettava tulo (tai verotuksellinen tappio) on veroviranomaisten määräämien sääntöjen mukaisesti määritetty tilikauden voitto tai tappio, jonka perusteella määräytyy maksettava (tai hyvitetty) tulovero.

Verokulu (tai -tuotto) on tilikauden voittoa tai tappiota määritettäessä huomioon otettava tilikauden verotettavaan tuloon perustuvan veron ja laskennallisen veron yhteismäärä.

Tilikauden verotettavaan tuloon perustuva vero on tilikauden verotettavan tulon perusteella maksettava tai hyvitetty vero.

Laskennalliset verovelat ovat tulevaisuudessa maksettavaksi tulevia veroja, jotka perustuvat veronalaisiin väliaikaisiin eroihin.

Laskennalliset verosaamiset ovat yrityksen hyväksi tulevaisuudessa luettavia veroja, jotka perustuvat:

- (a) verotuksessa vähennyskelpoisiin väliaikaisiin eroihin;
- (b) tulevaisuudessa käytettäviin verotuksellisiin tappioihin; ja
- (c) tulevaisuudessa käytettäviin verotukseen liittyviin hyvityksiin.

Väliaikaiset erot ovat varojen tai velkojen taseeseen merkityn kirjanpitoarvon ja niiden verotuksellisen arvon välisiä eroja. Väliaikaiset erot voivat olla joko:

- (a) veronalaisia väliaikaisia eroja, jotka johtavat verotettavan erän syntymiseen verotettavaa tuloa määritettäessä tulevilla tilikausilla, kun omaisuuserän kirjanpitoarvoa vastaava määrä kertyy tai velan kirjanpitoarvoa vastaava määrä suoritetaan; tai
- (b) verotuksessa vähennyskelpoisia väliaikaisia eroja, jotka johtavat verotettavaa tuloa määritettäessä vähennettävissä olevan erän syntymiseen tulevilla tilikausilla, kun omaisuuserän kirjanpitoarvoa vastaava määrä kertyy tai velan kirjanpitoarvoa vastaava määrä suoritetaan.

Omaisuuserän tai velan verotuksellinen arvo on kyseisen omaisuuserän tai velan verotuksessa huomioon otettava määrä.

6. Verokulu (tai -tuotto) käsittää sekä tilikauden verotettavaan tuloon perustuvan verokulun (tai -tuoton) että laskennallisen verokulun (tai -tuoton).

IAS 12*Verotuksellinen arvo*

7. Omaisuuserän verotuksellinen arvo on määrä, joka on verotuksessa vähennettävissä siitä veronalaisesta taloudellisesta hyödystä, joka koituu yrityksen hyväksi omaisuuserän kirjanpitoarvoa vastaavan määrän kertyessä. Jos tämä taloudellinen hyöty ei ole veronalaista, omaisuuserän verotuksellinen arvo on yhtä suuri kuin sen kirjanpitoarvo.

E s i m e r k k e j ä

1. Koneen hankintameno on 100. Verotuksessa on tilikaudella ja aikaisemmilla tilikausilla tehty poistoja 30, ja jäljellä oleva hankintameno vähennetään tulevana vuosina joko poistoina tai luovutuksen yhteydessä kokonaisuudessaan. Koneen käytöstä syntyvä tulo on veronalaista. Koneen myynnistä saatava luovutusvoitto on veronalaista ja luovutustappio on verotuksessa vähennyskelpoista. Koneen verotuksellinen arvo on 70.
 2. Korkosaamisen kirjanpitoarvo on 100. Korkotulo verotetaan maksuperusteisesti. Korkosaamisen verotuksellinen arvo on nolla.
 3. Myyntisaamisten kirjanpitoarvo on 100. Myyntisaamisiin liittyvä tulo on jo sisältynyt verotettavaan tuloon (tai verotukselliseen tappioon). Myyntisaamisten verotuksellinen arvo on 100.
 4. Emoyrityksellä on tytäryritykseltä osinkosaaminen, jonka kirjanpitoarvo on 100. Osinkotulo on verovapaata. Omaisuuserän koko kirjanpitoarvo on tosiasiallisesti vähennettävissä vastaavasta taloudellisesta hyödystä. Tästä johtuen osinkosaamisen verotuksellinen arvo on 100 ⁽¹⁾.
 5. Lainasaamisen kirjanpitoarvo on 100. Lainan takaisinmaksulla ei ole verovaikutusta. Lainan verotuksellisen arvo on 100.
8. Velan verotuksellinen arvo on sen kirjanpitoarvo vähennettynä määrällä, joka kyseiseen velkaan liittyen on vähennettävissä verotuksessa tulevilla tilikausilla. Jos kyseessä on ennakoon saatu tulo, siitä johtuvan velan verotuksellinen arvo on sen kirjanpitoarvo vähennettynä sillä osalla kyseisestä tulosta, joka ei ole veronalaisten tulevilla tilikausilla.

E s i m e r k k e j ä

1. Lyhytaikaisiin velkoihin sisältyvien siirtovelkojen kirjanpitoarvo on 100. Tähän liittyvä kulu on verotuksessa vähennyskelpoista maksuperusteisesti. Siirtovelkojen verotuksellinen arvo on nolla.
2. Lyhytaikaisiin velkoihin sisältyvien ennakoon saatujen korkojen kirjanpitoarvo on 100. Tähän liittyvä korkotulo on verotettu maksuperusteisesti. Ennakoon saatujen korkotulojen verotuksellinen arvo on nolla.
3. Lyhytaikaisiin velkoihin sisältyvien siirtovelkojen kirjanpitoarvo on 100. Tähän liittyvät kulut on jo vähennetty verotuksessa. Siirtovelkojen verotuksellinen arvo on 100.
4. Lyhytaikaisiin velkoihin sisältyvien maksamattomien sakkojen ja muiden rangaistusluonteisten maksujen kirjanpitoarvo on 100. Sakot ja rangaistusluonteiset maksut eivät ole vähennyskelpoisia verotuksessa. Sakkojen ja muiden rangaistusluonteisten maksujen verotuksellinen arvo on 100 ⁽²⁾.
5. Lainan kirjanpitoarvo on 100. Lainan takaisinmaksulla ei ole verovaikutusta. Lainan verotuksellinen arvo on 100.

⁽¹⁾ Tässä ei synny veronalaista väliaikaista eroa. Vaihtoehtoisesti voidaan ajatella, että osinkosaamisen verotuksellinen arvo on nolla ja tästä johtuva väliaikainen ero kerrotaan nollan suuruusella verokannalla. Kummassakaan tapauksessa ei synny laskennallista verovelkaa.

⁽²⁾ Tässä ei synny veronalaista väliaikaista eroa. Vaihtoehtoisesti voidaan ajatella, että sakkojen ja muiden rangaistusluonteisten maksujen verotuksellinen arvo on nolla ja tästä johtuva väliaikainen ero kerrotaan nollan suuruusella verokannalla. Kummassakaan tapauksessa ei synny laskennallista verosaamista.

9. Joillakin erillä saattaa olla verotuksellinen arvo, mutta niitä ei merkitä varoiksi tai veloiksi taseeseen. Esimerkiksi tutkimusmenot on kirjattu kuluksi kirjanpidon tulosta määritettäessä sillä tilikaudella, jolla ne ovat syntyneet, mutta ne saattavat olla verotuksessa vähennyskelpoisia vasta myöhemmillä tilikausilla. Tutkimusmenojen verotuksellisen arvon – siis tulevilla tilikausilla kyseiseen velkaan liittyen verotuksessa vähennettäväksi hyväksyttävän määrän – ja nollan suuruisen kirjanpitoarvon erotus on vähennyskelpoinen väliaikainen ero, josta syntyy laskennallinen verosaaminen.
10. Silloin kun omaisuuserän tai velan verotuksellinen arvo ei ole ilmeinen, voi tämän standardin perustana olevan pääperiaatteen huomioon ottamisesta olla apua: yrityksen tulee tiettyjä rajoitettuja poikkeuksia lukuun ottamatta kirjata laskennallinen verovelka (tai -saaminen) aina, kun omaisuuserän kirjanpitoarvoa vastaavan määrän kertyminen tai velan kirjanpitoarvoa vastaavan määrän suorittaminen johtaa siihen, että tulevaisuudessa maksettavaksi tulevat verot ovat suuremmat (tai pienemmät) kuin tilanteessa, jossa edellä tarkoitettulla kertymisellä tai suorittamisella ei olisi verovaikutusta. Kappaleen 52 jälkeen esitettävä esimerkki C kuvaa tilanteita, joissa tämä perusperiaate voi olla hyödyllistä ottaa huomioon, esimerkiksi tapaus, jossa omaisuuserän tai velan verotuksellinen arvo riippuu tavasta, jolla tämän kertymisen tai suorittamisen odotetaan tapahtuvan.
11. Konsernitilinpäätöksessä veronalaiset väliaikaiset erot määritetään vertaamalla varojen tai velkojen konsernitilinpäätöksessä olevaa kirjanpitoarvoa niiden verotukselliseen arvoon. Verotuksellinen arvo määritetään konserniveroilmoituksen perusteella niissä maissa, joissa tällainen annetaan. Muutoin verotuksellinen arvo määritetään kunkin konserniin kuuluvan yksittäisen yrityksen veroilmoituksen perusteella.

TILIKAUDEN VEROTETTAVAAN TULOON PERUSTUVIEN VEROVELKOJEN JA -SAAMISTEN KIRJAAMINEN

12. ***Tilikauden ja aikaisempien tilikausien verotettavaan tuloon perustuvien verojen maksamaton osuus merkitään velaksi taseeseen. Mikäli tilikaudelta ja aikaisemmilta tilikausilta maksettujen verojen määrä ylittää kyseisiltä tilikausilta maksettavaksi tulevan määrän, yli menevä osuus merkitään varoiksi taseeseen.***
13. ***Hyöty, joka liittyy sellaiseen verotukselliseen tappioon, joka voidaan käyttää taaksepäin vähentämään aiemman tilikauden verotettavaan tuloon perustuvia veroja, merkitään varoiksi taseeseen.***
14. Kun verotuksellinen tappio käytetään vähentämään aikaisemman tilikauden verotettavaan tuloon perustuvia veroja, yritys kirjaa tämän hyödyn varoiksi taseeseen sillä tilikaudella, jolla verotuksellinen tappio syntyy, koska hyödyn koituminen yritykselle on todennäköistä ja tämä hyöty on määritettävissä luotettavasti.

LASKENNALLISTEN VEROVELKOJEN JA -SAAMISTEN KIRJAAMINEN

Veronalaiset väliaikaiset erot

15. ***Laskennallinen verovelka kirjataan kaikista veronalaisista väliaikaisista eroista, paitsi jos laskennallinen verovelka syntyy:***
 - (a) ***liikearvosta, jonka poistot eivät ole vähennyskelpoisia verotuksessa; tai***
 - (b) ***kun omaisuuserä tai velka alun perin merkitään kirjanpitoon ja kyseinen liiketoimi:***
 - (i) ***ei ole yritysten yhteenliittymä; ja***
 - (ii) ***se ei vaikuta kirjanpidon tulokseen eikä verotettavaan tuloon (tai verotukselliseen tappioon) liiketoimen toteutumisajankohtana.***

Jos veronalaiset väliaikaiset erot liittyvät tytäryrityksiin, sivuliikkeisiin tai osakkuusyrityksiin tehtyihin sijoituksiin taikka yhteisyritysosuuksiin, laskennallinen verovelka kuitenkin kirjataan kappaleen 39 mukaisesti.

IAS 12

16. Kun omaisuuserä merkitään taseeseen, lähtökohtana on, että sen kirjanpitoarvoa vastaava määrä tulee kertymään siten, että kyseinen omaisuuserä tuottaa tulevaisuudessa yritykselle taloudellista hyötyä. Kun omaisuuserän kirjanpitoarvo ylittää sen verotuksellisen arvon, veronalaisen taloudellisen hyödyn määrä on suurempi kuin verotuksessa vähennyskelpoinen määrä. Tämä ero on veronalainen väliaikainen ero, ja velvollisuus maksaa siitä johtuva tulovero tulevilla tilikausilla aiheuttaa laskennallisen verovelan syntymisen. Kun omaisuuserän kirjanpitoarvoa vastaava määrä kertyy yritykselle, veronalainen väliaikainen ero purkautuu ja yritykselle syntyy verotettavaa tuloa. Tästä johtuen yrityksestä todennäköisesti poistuu taloudellista hyötyä verojen maksuna. Siksi tämä standardi edellyttää kaikkien laskennallisten verovelkojen kirjaamista kappaleissa 15 ja 39 mainittuja poikkeustapauksia lukuun ottamatta.

Esimerkki

Hyödykkeen hankintameno on 150 ja kirjanpitoarvo 100. Verotuksessa tehdyt kertyneet poistot ovat 90 ja verokanta 25 %.

Hyödykkeen verotuksellinen arvo on 60 (hankintameno 150 vähennettynä kertyneillä poistoilla 90). Jotta yritys saisi hyödykkeen kirjanpitoarvoa vastaavan määrän 100, sen on kerrytettävä veronalaista tuloa 100, mutta se voi vähentää verotuksessa poistona vain 60. Tämän seurauksena yritys maksaa tuloveroja 10 (25 % 40:stä), kun sille kertyy omaisuuserän kirjanpitoarvoa vastaava määrä. Kirjanpitoarvon 100 ja verotuksellisen arvon 60 välinen erotus 40 on veronalainen väliaikainen ero. Yritys kirjaa tästä johtuen 10:n suuruisen laskennallisen verovelan (25 % 40:stä), joka edustaa tuloveroja, jotka yritys maksaa omaisuuserän kirjanpitoarvoa vastaavan määrän kertyessä.

17. Eräät veronalaiset väliaikaiset erot syntyvät, kun tuotto- tai kuluerä otetaan huomioon kirjanpidon tuloksessa yhdellä tilikaudella mutta huomioidaan verotettavaa tuloa määrättäessä toisella kaudella. Tällaisia väliaikaisia eroja nimitetään tavallisesti jaksotuseroiksi. Seuraavissa esimerkeissä mainitut väliaikaiset erot ovat edellä tarkoitetun kaltaisia veronalaisia väliaikaisia eroja, joista näin ollen syntyy laskennallisia verovelkoja:

- (a) korkotulo otetaan huomioon kirjanpidon tuloksessa ajan kulumisen perusteella, mutta joissakin maissa se luetaan verotettavaan tuloon vasta maksun tapahtuessa. Tällaiseen tuloon liittyvän saamisen verotuksellinen arvo on nolla, koska korkotulo ei vaikuta verotettavaan tuloon ennen kuin maksu on saatu;
- (b) verotettavaa tuloa määritettäessä käytetyt poistot saattavat poiketa kirjanpidon tulosta määritettäessä käytetyistä poistoista. Tällöin väliaikainen ero on hyödykkeen kirjanpitoarvon ja verotuksellisen arvon välinen erotus, jälkimmäisen ollessa hyödykkeen alkuperäinen hankintameno vähennettynä kyseisen ja aikaisempien tilikausien verotettavaa tuloa määritettäessä hyväksytyillä poistoilla. Veronalainen väliaikainen ero syntyy, ja se johtaa laskennallisen verovelan muodostumiseen, kun verotuksessa on tehty kiihdytetyt poistot (jos verotuksessa tehdyt poistot ovat pienemmät kuin kirjanpidon poistot, syntyy verotuksessa vähennyskelpoinen väliaikainen ero, josta aiheutuu laskennallinen verosaaminen); ja
- (c) kehittämismenot saatetaan aktivoida ja kirjata kuluiksi tulevilla tilikausilla, mutta ne voidaan vähentää verotettavaa tuloa määritettäessä tilikaudella, jolla ne ovat syntyneet. Tällaisten kehittämismenojen verotuksellinen arvo on nolla, koska ne on jo aikaisemmin vähennetty verotettavasta tulosta. Kehittämismenojen kirjanpitoarvon ja niiden nollan suuruisen verotuksellisen arvon erotus on väliaikainen ero.

18. Väliaikaisia eroja syntyy myös kun:

- (a) hankinnaksi luokiteltavassa yritysten yhteenliittymässä hankintameno kohdistetaan hankittuihin, yksilöitävissä oleviin varoihin ja velkoihin niiden käyvän arvon perusteella mutta vastaavaa oikaisua ei tehdä verotuksessa (ks. kappale 19);
- (b) varat arvostetaan uudelleen, mutta vastaavaa oikaisua ei tehdä verotuksessa (ks. kappale 20);

- (c) konsernitilinpäätöstä laadittaessa syntyy liikearvo tai negatiivinen liikearvo (ks. kappaleet 21 ja 32);
- (d) omaisuuserän tai velan alkuperäinen verotuksellinen arvo poikkeaa sen kirjanpitoarvosta merkittäessä erä perin kirjanpitoon, esimerkiksi yrityksen hyötyessä tiettyihin omaisuuseriin kohdistuvasta verovaapaasta julkisesta avustuksesta (ks. kappaleet 22 ja 33); tai
- (e) tytäryrityksiin, sivuliikkeisiin ja osakkuusyrityksiin tehtyjen sijoitusten tai yhteisyritysosuuksien kirjanpitoarvo muuttuu niiden verotuksellisesta arvosta poikkeavaksi (ks. kappaleet 38-45).

Yritysten yhteenliittymät

- 19. Hankinnaksi luokiteltavassa yritysten yhteenliittymässä hankintameno kohdistetaan hankittuihin, yksilöitävissä oleviin varoihin ja velkoihin kaupan toteutumisajankohdan käypien arvojen perusteella. Väliaikaisia eroja syntyy silloin, kun yritysten yhteenliittymisen ei vaikuta hankittujen, yksilöitävissä olevien omaisuus- ja velkaerien verotukselliseen arvoon tai mikäli vaikutus on erilainen kuin kirjanpidossa. Jos esimerkiksi omaisuuserä merkitään taseeseen käypään arvoon mutta verotuksellinen arvo säilyy saman suuruisena kuin hankintameno on ollut edellisellä omistajalla, syntyy väliaikainen ero, josta aiheutuu laskennallinen verovelka. Syntyvä laskennallinen verovelka vaikuttaa liikearvoon (ks. kappale 66).

Käypään arvoon taseeseen merkityt varat

- 20. IAS-standardit sallivat joidenkin omaisuuserien merkitsemisen taseeseen käypään arvoon tai niiden uudelleenarvostuksen (ks. esim. IAS 16 "Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet", IAS 38 "Aineettomat hyödykkeet" ja IAS 39 "Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen" ja IAS 40 "Sijoituskiinteistöt"). Joissakin maissa omaisuuserän uudelleenarvostus tai kirjanpitoarvon muunlainen muuttaminen käypiä arvoja vastaavaksi vaikuttaa kyseisen tilikauden verotettavaan tuloon (tai verotukselliseen tappioon). Tästä seuraa, että verotuksellinen arvo muuttuu, eikä väliaikaista eroa näin ollen synny. Toisissa maissa omaisuuserän uudelleenarvostaminen tai kirjanpitoarvon muuttaminen ei vaikuta kyseisen tilikauden verotettavaan tuloon (tai verotukselliseen tappioon), eikä omaisuuserän verotuksellista arvoa näin ollen muuteta. Omaisuuserän kirjanpitoarvoa vastaavan määrän kertyessä yritykselle koituu kuitenkin tulevaisuudessa veronalaista taloudellista hyötyä, ja vastaava verotuksessa vähennyskelpoinen määrä tulee poikkeamaan tuon taloudellisen hyödyn määrästä. Uudelleenarvostetun omaisuuserän kirjanpitoarvon ja verotuksellisen arvon välinen ero on väliaikainen ero, joka aiheuttaa laskennallisen verovelan tai -saamisen syntymisen. Näin on siinäkin tapauksessa, että:
 - (a) yritys ei aio luopua kyseisestä omaisuuserästä. Tällöin omaisuuserän uudelleen määritettyä kirjanpitoarvoa vastaava määrä tullaan kerryttämään omaisuutta käyttämällä, ja syntyy veronalaista tuloa, joka ylittää tulevilla tilikausilla verotuksessa vähennyskelpoisten poistojen määrän; tai
 - (b) luovutusvoitoista johtuva vero siirtyy myöhemmin maksettavaksi, jos luovutustulo käytetään vastaavanlaisten omaisuuserien hankintaan. Tällöin veronmaksuvelvollisuus syntyy vasta, kun nämä vastaavanlaiset omaisuuserät myydään tai niitä käytetään.

Liikearvo

- 21. Liikearvo on määrä, jolla hankintameno ylittää hankkijaosapuolen omistusosuuden hankittujen, yksilöitävissä olevien varojen ja velkojen käyvästä arvosta. Monessa maassa liikearvon poiston vähentäminen kuluna verotettavaa tuloa määritettäessä ei ole sallittua. Liikearvon hankintameno ei näissä maissa yleensä ole verotuksessa vähennyskelpoinen myöskään, kun tytäryritys luopuu liiketoiminnasta, johon liikearvo liittyy. Näissä maissa liikearvon verotuksellinen arvo on nolla. Ero liikearvon kirjanpitoarvon ja sen nollan suuruisen verotuksellisen arvon välillä on veronalainen väliaikainen ero. Tämä standardi ei kuitenkaan salli tästä johtuvan laskennallisen verovelan kirjaamista, koska liikearvo on jännöserä ja laskennallisen verovelan kirjaaminen kasvattaisi liikearvon kirjanpitoarvoa.

IAS 12

Omaisuserän tai velan alkuperäinen merkitseminen kirjanpitoon

22. Väliaikainen ero voi syntyä merkittäessä omaisuuserä tai velka alun perin kirjanpitoon, esimerkiksi jos omaisuuserän hankintameno on osaksi tai kokonaan vähennyskeltoton verotuksessa. Tällaisen väliaikaisen eron kirjanpidollinen käsittely riippuu sen liiketoimen luonteesta, joka alun perin johti omaisuuserän kirjaamiseen:
- (a) jos kyseessä on yritysten yhteenliittymä, yritys kirjaa laskennallisen verovelan tai -saamisen ja tämä vaikuttaa liikearvon tai negatiivisen liikearvon määrään (ks. kappale 19);
 - (b) jos liiketoimi vaikuttaa joko kirjanpidon tulokseen tai verotettavaan tuloon, yritys kirjaa laskennallisen verovelan tai -saamisen ja merkitsee tästä johtuvan laskennallisen verokulun tai -tuoton tuloslaskelmaan (ks. kappale 59);
 - (c) jos liiketoimi ei ole yritysten yhteenliittymä eikä se vaikuta kirjanpidon tulokseen eikä verotettavaan tuloon, yritys voisi kappaleiden 15 ja 24 mukaisen vapautuksen puuttuessa kirjata liiketoimesta johtuvan laskennallisen verovelan tai -saamisen ja oikaista omaisuuserän tai velan kirjanpitoarvoa samalla määrällä. Tällaiset oikaisut tekisivät tilinpäätöstiedot vähemmän läpinäkyviksi. Siksi tämä standardi ei salli yrityksen kirjata tällaisesta liiketoimesta johtuvaa laskennallista verovelkaa tai -saamista silloin, kun erä merkitään alun perin kirjanpitoon eikä myöskään myöhemmin (ks. esimerkki jäljempänä). Yritys ei myöskään kirjaa taseeseen merkitsemättömän laskennallisen verovelan tai -saamisen muutoksia, kun omaisuuserästä tehdään poistoja.
23. IAS 32:n "Rahoitusinstrumentit: tilinpäätöksessä esitettävät tiedot ja esittämistapa" mukaisesti yhdistelmäinstrumentin (esimerkiksi vaihtovelkakirjalainan) liikkeeseenlaskija luokittelee instrumentin vieraan pääoman luonteisen osuuden velaksi ja oman pääoman luonteisen osuuden omaksi pääomaksi. Joissakin maissa vieraan pääoman luonteisen osuuden alkuperäinen verotuksellinen arvo on yhtä suuri kuin oman pääoman luonteisen osuuden ja vieraan pääoman luonteisen osuuden alkuperäisten kirjanpitoarvojen yhteismäärä. Tästä johtuva veronalainen väliaikainen ero syntyy, kun oman pääoman luonteinen osuus kirjataan alun perin erillään vieraan pääoman luonteisesta osuudesta. Kappaleessa 15 (b) esitetty poikkeus ei tämän vuoksi ole sovellettavissa. Näin ollen yritys kirjaa tästä syntyvän laskennallisen verovelan. Kohdan 61 mukaisesti laskennallinen verovelka kirjataan suoraan omaa pääomaa veloittaen. Laskennallisen verovelan myöhemmät muutokset merkitään kappaleen 58 mukaisesti tuloslaskelmaan laskennalliseksi verokuluksi (tai -tuotoksi).

Kappaletta 22 (c) havainnollistava esimerkki

Yritys aikoo käyttää omaisuuserää, jonka hankintameno on 1 000, koko sen viiden vuoden pituisen taloudellisen vaikutusajan, minkä jälkeen yritys luovuttaa sen jäännösarvoa vastaavaan hintaan nolla. Verokanta on 40 %. Omaisuserän poistot eivät ole vähennyskelpoisia verotuksessa. Omaisuudesta saatava luovutusvoitto ei olisi veronalaista eikä tappio miltään osin vähennyskelpoista.

Omaisuserän kirjanpitoarvoa vastaavan määrän kerryttäessään yritys ansaitsee veronalaista tuloa 1 000 ja maksaa veroa 400. Yritys ei kirjaa tästä johtuvaa laskennallista verovelkaa 400, koska se on syntynyt omaisuuserän alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä.

Seuraavana vuonna omaisuuserän kirjanpitoarvo on 800. Kun yritys ansaitsee veronalaista tuloa 800, se maksaa veroa 320. Yritys ei kirjaa laskennallista verovelkaa 320, koska se on syntynyt omaisuuserän alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä.

Verotuksessa vähennyskelpoiset väliaikaiset erot

24. **Laskennallinen verosaaminen kirjataan kaikista verotuksessa vähennyskelpoisista väliaikaisista eroista siihen määrään asti, kuin todennäköisesti on käytettävissä verotettavaa tuloa, jota vastaan vähennyskelpoinen väliaikainen ero voidaan hyödyntää, lukuun ottamatta tilanteita, jossa laskennallinen verosaaminen syntyy:**
- (a) **negatiivisesta liikearvosta, joka on merkitty taseen vastattaviin tuloennakoksi IAS 22:n "Yritysten yhteenliittymät" mukaisesti; tai**

(b) **kun omaisuuserä tai velka alun perin merkitään kirjanpitoon, ja kyseinen liiketoimi:**

(i) **ei ole yritysten yhteenliittymä; ja**

(ii) **se ei vaikuta kirjanpidon tulokseen eikä verotettavaan tuloon (tai verotukselliseen tappioon) liiketoimen toteutumisajankohtana.**

Jos verotuksessa vähennyskelpoiset väliaikaiset erot liittyvät tytäryrityksiin, sivuliikkeisiin tai osakkuusyrityksiin tehtyihin sijoituksiin taikka yhteisyritysosuuksiin, laskennallinen verosaaminen kuitenkin kirjataan kappaleen 44 mukaisesti.

25. Kun velka merkitään taseeseen, lähtökohtana on, että sen kirjanpitoarvoa vastaava määrä suoritetaan tulevilla tilikausilla siten, että yrityksestä poistuu taloudellista hyötyä ilmentäviä voimavaroja. Kun yrityksestä poistuu voimavaroja, niiden määrä saattaa olla kokonaan tai osaksi vähennyskelpoinen verotettavaa tuloa määrittäessä myöhemmällä tilikaudella kuin milloin velka on kirjattu. Tällöin velan kirjanpitoarvon ja verotuksellisen arvon välillä on väliaikainen ero. Tästä syntyy laskennallinen verosaaminen perustuen tuloveroihin, jotka luetaan yrityksen hyväksi tulevilla tilikausilla, kun kyseinen osa velasta on vähennyskelpoinen verotettavaa tuloa määrittäessä. Samoin, jos omaisuuserän kirjanpitoarvo on sen verotuksellista arvoa suurempi, ero johtaa tulevilla tilikausilla yrityksen hyväksi luettavia tuloveroja koskevan laskennallisen verosaamisen syntymiseen.

Esimerkki

Yritys kirjaa siirtyviä tuotetakuumenoja koskevan velan 100. Verotuksessa tuotetakuumenot eivät ole vähennettävissä ennen kuin yritys maksaa korvauksia. Verokanta on 25 %.

Velan verotuksellinen arvo on nolla (kirjanpitoarvo 100 vähennettynä määrällä, joka voidaan tulevina vuosina vähentää verotuksessa kyseiseen velkaan liittyen). Velan kirjanpitoarvoa vastaavan määrän suorittaessaan yritys vähentää tulevaisuudessa verotettavaa tuloaan 100:lla, ja näin ollen sen tulevaisuudessa maksamat verot vähenevät 25:llä (25 % 100:sta). Kirjanpitoarvon 100 ja nollan suuruisen verotuksellisen arvon välinen ero 100 on verotuksessa vähennyskelpoinen väliaikainen ero. Yritys kirjaa tästä johtuen laskennallisen verosaamisen 25 (25 % 100:sta) edellyttäen, että yritys todennäköisesti ansaitsee tulevina vuosina riittävästi verotettavaa tuloa pystyäkseen hyötymään maksettavien verojen vähentymisestä.

26. Seuraavassa on esimerkkejä verotuksessa vähennyskelpoisista väliaikaisista eroista, jotka johtavat laskennallisten verosaamisten syntymiseen:
- (a) eläkemenot voidaan vähentää kirjanpidon tulosta määrittäessä henkilöiden työssäoloaikana, mutta verotettavaa tuloa määrittäessä ne ovat vähennyskelpoisia joko silloin, kun yritys suorittaa maksuja eläkerahastoon tai kun yritys itse maksaa eläkkeitä. Velan kirjanpitoarvon ja verotuksellisen arvon välillä on väliaikainen ero; velan verotuksellinen arvo on yleensä nolla. Tällaisesta vähennyskelpoisesta väliaikaisesta erosta johtuen syntyy laskennallinen verosaaminen, sillä yritys saa taloudellista hyötyä verotettavan tulon vähentymisenä, kun rahastomaksuja tai eläke-etuuksia suoritetaan;
- (b) tutkimusmenot kirjataan kuluksi kirjanpidon tulosta määrittäessä sillä tilikaudella, jonka aikana ne ovat syntyneet, mutta ovat mahdollisesti vähennyskelpoisia verotettavaa tuloa (tai verotuksellista tappiota) määrittäessä vasta myöhemmällä tilikaudella. Tutkimusmenojen nollan suuruisen kirjanpitoarvon ja niiden verotusarvon – siis tulevilla tilikausilla verotuksessa vähennettävissä olevan määrän – välinen ero on verotuksessa vähennyskelpoinen väliaikainen ero, joka johtaa laskennallisen verosaamisen syntymiseen;
- (c) hankinnaksi luokiteltavassa yritysten yhteenliittymässä hankintameno kohdistetaan taseeseen merkittävälle omaisuus- ja velkaerille kaupan toteutumisajankohdan käypien arvojen perusteella. Kun velka kirjataan hankinnan yhteydessä mutta sen perustana olevat menot ovat vähennettävissä verotettavaa tuloa määrittäessä vasta myöhemmällä tilikaudella, syntyy verotuksessa vähennyskelpoinen väliaikainen ero, joka johtaa laskennallisen verosaamisen syntymiseen. Laskennallinen verosaaminen syntyy myös, jos hankitun, yksilöitävissä olevan omaisuuserän käypä arvo on sen verotuksellista arvoa pienempi. Näin syntyvä laskennallinen verosaaminen vaikuttaa molemmissa tapauksissa liikearvoon (ks. kappale 66); ja

IAS 12

- (d) tietyt omaisuuserät saatetaan merkitä taseeseen käypään arvoon tai arvostaa uudelleen ilman että vastaavaa oikaisua tehdään verotuksessa (ks. kappale 20). Verotuksessa vähennyskelpoinen väliaikainen ero syntyy omaisuuserän verotuksellinen arvon ylittäessä sen kirjanpitoarvon.

27. Verotuksessa vähennyskelpoisten väliaikaisten erojen purkautuminen johtaa tulevilla tilikausilla vähennyksiin verotettavaa tuloa määritettäessä. Yritys saa kuitenkin taloudellista hyötyä maksettavaksi tulevan veron vähenemisenä vain, jos se ansaitsee riittävästi verotettavaa tuloa, jota vastaan vähennyksiä voidaan käyttää. Tämän vuoksi yritys merkitsee laskennalliset verosaamiset taseeseen vain silloin, kun on todennäköistä, että käytettävissä on verotettavaa tuloa, jota vastaan verotuksessa vähennyskelpoiset väliaikaiset erot voidaan hyödyntää.
28. On todennäköistä, että käytettävissä on verotettavaa tuloa, jota vastaan verotuksessa vähennyskelpoinen väliaikainen ero voidaan hyödyntää, mikäli on olemassa riittävästi samaan veronsaajaan ja samaan verovelvolliseen liittyviä veronalaisia väliaikaisia eroja, joiden odotetaan purkautuvan:
- (a) samalla tilikaudella kuin verotuksessa vähennyskelpoisen väliaikaisen eron odotetaan purkautuvan; tai
- (b) tilikausilla, joiden verotettavaa tuloa vastaan laskennalliseen verosaamiseen liittyvä verotuksellinen tappio voidaan käyttää joko taaksepäin tai eteenpäin.

Tällaisissa tilanteissa laskennallinen verosaaminen kirjataan sillä tilikaudella, jolla verotuksessa vähennyskelpoiset väliaikaiset erot syntyvät.

29. Kun samaan veronsaajaan ja samaan verovelvolliseen liittyviä veronalaisia väliaikaisia eroja ei ole riittävästi, laskennallista verosaamista kirjataan siihen määrään asti kuin:
- (a) yritykselle todennäköisesti syntyy riittävästi samaan veronsaajaan ja samaan verovelvolliseen liittyvää verotettavaa tuloa sillä tilikaudella, jolla verotuksessa vähennyskelpoinen väliaikainen ero purkautuu (tai niillä tilikausilla, joiden verotettavaa tuloa vastaan laskennalliseen verosaamiseen liittyvä verotuksellinen tappio voidaan käyttää taaksepäin tai eteenpäin). Tulevien tilikausien verotettavan tulon riittävyttä arvioidessaan yritys ei ota huomioon niitä verotukseen vaikuttavia eriä, jotka johtuvat tulevilla tilikausilla syntyviksi ennakoituista, verotuksessa vähennyskelpoisista väliaikaisista eroista, koska näistä verotuksessa vähennyskelpoisista väliaikaisista eroista johtuvan laskennallisen verosaamisen itsensäkin hyödyntäminen edellyttää vastaisen verotettavan tulon kertymistä; tai
- (b) yrityksellä on käytössään verosuunnittelukeinoja, jotka tuottavat verotettavaa tuloa asianmukaisilla tilikausilla.
30. Verosuunnittelukeinot ovat toimenpiteitä, joihin yritys ryhtyy synnyttääkseen tai kasvattaakseen veronalaista tuloa tietyllä tilikaudella ennen kuin tappiot taikka verotukseen liittyvät hyvitykset vanhentuvat. Joissakin maissa verotettavaa tuloa voidaan synnyttää tai kasvattaa esimerkiksi:
- (a) valitsemalla korkotuotot verotettaviksi joko korkomaksun saamisen tai saamisoikeuden syntymisen perusteella;
- (b) siirtämällä eräiden verotettavasta tulosta tehtävien vähennysten vaatimista myöhemmäksi;
- (c) myymällä ja mahdollisesti vuokraamalla takaisin omaisuuseriä, joiden arvo on noussut mutta joiden verotuksellista arvoa ei ole oikaistu tätä arvonnousua vastaavasti; ja
- (d) myymällä verovapaata tuloa tuottavan omaisuuserän (kuten esimerkiksi valtion liikkeeseen laskemat joukkovelkakirjalainat joissakin maissa) toisen, veronalaista tuloa tuottavan sijoituksen hankkimiseksi.

Jos verosuunnittelukeinot mahdollistavat verotettavan tulon aikaistamisen, verotuksellisen tappion taikka verotukseen liittyvän hyvityksen hyödyntäminen tulevaisuudessa riippuu kuitenkin edelleen siitä, syntykö tulevaisuudessa verotettavaa tuloa muista lähteistä kuin tulevaisuudessa syntyvistä väliaikaisista eroista.

31. Kun yritys on tehnyt lähimenneisyydessä tappioita, se ottaa huomioon kappaleissa 35 ja 36 esitetyt ohjeet.

Negatiivinen liikearvo

32. Tämä standardi ei salli laskennallisen verosaamisen kirjaamista sellaisesta verotuksessa vähennyskelpoisesta väliaikaisesta erosta, joka liittyy IAS 22:n "Yritysten yhteenliittymät" mukaisesti taseen vastattaviin tuloennakoksi merkittyyn negatiiviseen liikearvoon, koska negatiivinen liikearvo on jäännöserä ja laskennallinen verosaamisen kirjaaminen kasvattaisi negatiivisen liikearvon kirjanpitoarvoa.

Omaisuserän tai velan alkuperäinen merkitseminen kirjanpitoon

33. Omaisuserän alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä syntyy laskennallinen verosaaminen esimerkiksi silloin, kun omaisuserään liittyvä verovapaa julkinen avustus vähennetään omaisuserän kirjanpitoarvoa määritettäessä mutta sitä ei vähennetä omaisuserän poistopohjasta verotuksessa (toisin sanoen sen verotuksellisesta arvosta); omaisuserän kirjanpitoarvo on pienempi kuin sen verotuksellinen arvo, mistä syntyy verotuksessa vähennyskelpoinen väliaikainen ero. Julkiset avustukset voidaan käsitellä kirjanpidossa myös merkitsemällä ne taseen vastattaviin tuloennakoksi, jolloin tämän tuloennakon ja sen nollan suuruisen verotuksellisen arvon välillä on verotuksessa vähennyskelpoinen väliaikainen ero. Yrityksen valitsemasta esittämistavasta riippumatta tästä johtuvaa laskennallista verosaamista ei kirjata kappaleessa 22 esitetystä syystä.

Käyttämättömät verotukselliset tappiot sekä käyttämättömät verotukseen liittyvät hyvitykset

34. ***Laskennallinen verosaaminen kirjataan käyttämättömistä verotuksellisista tappioista sekä käyttämättömistä verotukseen liittyvistä hyvityksistä siihen määrään asti, kuin tulevaisuudessa todennäköisesti syntyy erotettavaa tuloa, jota vastaan käyttämättömät verotukselliset tappiot sekä käyttämättömät verotukseen liittyvät hyvitykset voidaan hyödyntää.***
35. Laskennallinen verosaaminen, joka johtuu käyttämättömien verotuksellisten tappioiden ja käyttämättömien verotukseen liittyvien hyvitysten siirtämisestä myöhemmin käytettäväksi, kirjataan samoilla edellytyksillä kuin vähennyskelpoisista väliaikaisista eroista johtuvat laskennalliset verosaamiset. Käyttämättömät verotukselliset tappiot ovat kuitenkin vahva osoitus siitä, että tulevaisuudessa ei ehkä ole käytettävissä erotettavaa tuloa. Näin ollen, mikäli yritys on lähimenneisyydessä tehnyt tappiota, se kirjaa käyttämättömistä verotuksellisista tappioista sekä verotukseen liittyvistä hyvityksistä laskennallisen verosaamisen vain siihen määrään asti, kuin sillä on riittävästi veronalaisia väliaikaisia eroja tai kuin sillä on muuta vakuuttavaa näyttöä siitä, että syntyy riittävästi erotettavaa tuloa, jota vastaan se pystyy hyödyntämään käyttämättömät verotukselliset tappionsa tai verotukseen liittyvät hyvitykset. Tällaisissa tilanteissa kappale 82 edellyttää laskennallisen verosaamisen määrän sekä sen kirjaamista tukevan näytön luonteen esittämistä tilinpäätöksessä.
36. Yritys ottaa seuraavat kriteerit huomioon arvioidessaan, miten todennäköisesti sillä on käytettävissään erotettavaa tuloa, jota vastaan käyttämättömät verotukselliset tappiot tai käyttämättömät verotukseen liittyvät hyvitykset voidaan hyödyntää:
- (a) onko yrityksellä riittävästi samaan veronsaajaan ja samaan verovelvolliseen liittyviä veronalaisia väliaikaisia eroja, joista aiheutuu sellaisia verotukseen vaikuttavia eriä, joita vastaan käyttämättömät verotukselliset tappiot tai verotukseen liittyvät hyvitykset voidaan hyödyntää ennen niiden vanhentumista;
 - (b) onko todennäköistä, että yritykselle syntyy riittävästi erotettavaa tuloa ennen käyttämättömien verotuksellisten tappioiden tai käyttämättömien verotukseen liittyvien hyvitysten vanhentumista;
 - (c) johtuvatko käyttämättömät verotukselliset tappiot yksilöitävissä olevista syistä, joiden uusiutuminen on epätodennäköistä; ja
 - (d) onko yrityksellä käytettävissään verosuunnittelukeinoja (ks. kappale 30), joiden avulla saadaan syntymään erotettavaa tuloa sellaiselle tilikaudelle, jolla käyttämättömiä verotuksellisia tappioita taikka käyttämättömiä verotukseen liittyviä hyvityksiä voidaan hyödyntää.

Laskennallista verosaamista ei kirjata siltä osin, kuin yritykselle ei todennäköisesti synny erotettavaa tuloa, jota vastaan käyttämättömiä verotuksellisia tappioita taikka käyttämättömiä verotukseen liittyviä hyvityksiä voidaan hyödyntää.

IAS 12

Taseeseen merkitsemättömien laskennallisten verosaamisten uudelleenarviointi

37. Yritys arvioi taseeseen merkitsemättömät laskennalliset verosaamiset uudelleen jokaisena tilinpäätöspäivänä. Se kirjaa aikaisemmin taseeseen merkitsemättömän laskennallisen verosaamisen siihen määrään asti, kuin laskennallisen verosaamisen hyödyntämisen mahdollistavasta vastaisesta verotettavasta tulosta on tullut todennäköinen. Esimerkiksi toimintaedellytysten parantuuksa saattaa tulla entistä todennäköisemmäksi, että yritys pystyy tulevaisuudessa kerryttämään riittävästi verotettavaa tuloa, jotta laskennallinen verosaaminen täyttää kappaleissa 24 ja 34 esitetyt kirjaamisedellytykset. Toinen esimerkki on, että yritys arvioi laskennalliset verosaamiset uudelleen yritysten yhteenliittymän toteutumispäivänä tai sen jälkeen (ks. kappaleet 67 ja 68).

Sijoitukset tytäryrityksiin, sivuliikkeisiin ja osakkuusyrityksiin sekä yhteisyritysosuudet

38. Väliaikaisia eroja syntyy, kun tytäryrityksiin, sivuliikkeisiin tai osakkuusyrityksiin tehtyjen sijoitusten taikka yhteisyritysosuuksien kirjanpitoarvo (toisin sanoen emoyrityksen osuus tytäryrityksen, sivuliikkeen, osakkuusyrityksen tai sijoituskohteen nettovarallisuudesta liikearvon kirjanpitoarvo mukaan lukien) eroaa kyseessä olevan sijoituksen tai osuuden verotuksellisesta arvosta. Tällaisia eroja voi syntyä monissa erilaisissa tilanteissa, esimerkiksi:

- (a) kun tytäryrityksissä, sivuliikkeissä, osakkuusyrityksissä ja yhteisyrityksissä on jakamattomia voittovaroja;
- (b) valuuttakurssien vaihtelusta, kun emo- ja tytäryritys ovat eri maissa; ja
- (c) kun osakkuusyritykseen tehdyn sijoituksen kirjanpitoarvoa on alennettu siitä kerrytettävissä olevaa rahamäärää vastaavaksi.

Sijoitukseen liittyvä väliaikainen ero voi olla konsernitilinpäätöksessä erisuuruinen kuin kyseiseen sijoitukseen liittyvä väliaikainen ero emoyrityksen erillistilinpäätöksessä, jos emoyritys merkitsee sijoituksen erillistilinpäätökseensä hankintamenoa tai uudelleenarvostukseen perustuvaan määrään.

39. **Yrityksen tulee kirjata laskennallinen verovelka kaikista väliaikaisista eroista, jotka liittyvät tytäryrityksiin, sivuliikkeisiin ja osakkuusyrityksiin tehtyihin sijoituksiin sekä yhteisyritysosuuksiin lukuun ottamatta niitä eroja, joiden osalta molemmat seuraavista ehdoista täyttyvät:**

- (a) **emoyritys, sijoittajayritys tai yhteisyrityksen osapuoli pystyy määrittämään väliaikaisen eron purkautumisajankohdan; ja**
- (b) **wäliaikainen ero ei todennäköisesti purkaudu ennakoitavissa olevassa tulevaisuudessa.**

40. Koska emoyrityksellä on määräysvalta tytäryrityksen osingonjakopolitiikasta, se pystyy määrittämään, milloin kyseiseen sijoitukseen liittyvät väliaikaiset erot (joita ovat sekä jakamattomista voittovaroista että muuntoeroista johtuvat väliaikaiset erot) purkautuvat. Usein olisi myös käytännössä mahdotonta määrittää tuloveroja, jotka tulisivat maksettaviksi väliaikaisen eron purkautuessa. Emoyritys ei tämän vuoksi kirjaa laskennallista verovelkaa, mikäli se on päättänyt, ettei kyseisiä voittoja jaeta ennakoitavissa olevassa tulevaisuudessa. Sama pätee myös sivuliikkeisiin tehtyihin sijoituksiin.

41. Jos ulkomainen yksikkö liittyy kiinteästi yrityksen liiketoimintaan, yritys käsittelee sen ei-monetaarisia varoja ja velkoja kirjanpidossaan oman valuuttansa määräisinä (ks. IAS 21 "Valuuttakurssien muutosten vaikutukset"). Jos ulkomaisen yksikön verotettava tulo tai verotuksellinen tappio (ja näin ollen myös sen ei-monetaaristen varojen ja velkojen verotuksellinen arvo) määritetään ulkomaan valuutassa, valuuttakurssin muutokset aiheuttavat väliaikaisia eroja. Koska nämä väliaikaiset erot liittyvät pikemminkin ulkomaisen yksikön omiin varoihin ja velkoihin kuin sijoitukseen, jonka tilinpäätöksen laativa yritys on tehnyt kyseessä olevaan ulkomaiseen yksikköön, yritys kirjaa tästä johtuvan laskennallisen verovelan tai (kohdan 24 mukaisten edellytysten täyttyessä) laskennallisen verosaamisen. Syntyvää laskennallista verovelkaa tai -saamista vastaava määrä merkitään kuluksi tai tuotoksi tuloslaskelmaan (ks. kappale 58).

42. Osakkuusyrittien osakkaalla ei ole osakkuusyrittessä määräysvaltaa, eikä se siten yleensä pysty päättämään yrityksen osingonjakopoliitikasta. Näin ollen sijoittaja kirjaa osakkuusyritteseen tehtyyn sijoitukseen liittyvistä veronalaisista väliaikaisista eroista johtuvan laskennallisen verovelan, mikäli ei ole olemassa sopimusta, jonka mukaan osakkuusyrittien voittoja ei jaeta ennakoitavissa olevassa tulevaisuudessa. Joskus sijoittajayritys ei mahdollisesti pysty määrittämään veroa, joka tulisi maksettavaksi sen saadessa osakkuusyritteseen tehdyn sijoituksen hankintamenoa vastaavan määrän, mutta veron vähimmäismäärä on kuitenkin määritettävissä. Tällöin laskennallinen verovelka kirjataan tämän määrän mukaisena.
43. Yhteisyrityksen osapuolten välisessä sopimuksessa mainitaan yleensä voitonjako ja määrätään, edellyttääkö tällaisten päätösten tekeminen kaikkien osapuolten yksimielisyyttä vai tiettyä enemmistöä. Kun yhteisyrityksen osapuolella on voitonjakoa koskeva määräysvalta ja kun on todennäköistä, että voittoja ei jaeta ennakoitavissa olevassa tulevaisuudessa, laskennallista verovelkaa ei kirjata.
44. ***Yrityksen tulee kirjata laskennallinen verosaaminen kaikista verotuksessa vähennyskelpoisista väliaikaisista eroista, jotka johtuvat tytäryrityksiin, sivuliikkeisiin ja osakkuusyrittisiin tehdyistä sijoituksista sekä yhteisyrityksosuuksista, siihen ja vain siihen määrään asti, kuin on todennäköistä, että:***
- (a) ***väliaikainen ero purkautuu ennakoitavissa olevassa tulevaisuudessa; ja***
- (b) ***käytettävissä on verotettavaa tuloa, jota vastaan väliaikainen ero on hyödynnettävissä.***
45. Yritys ottaa huomioon kappaleissa 28-31 esitetyt ohjeet ratkaistessaan, kirjaako se laskennallisen verosaamisen verotuksessa vähennyskelpoisista väliaikaisista eroista, jotka johtuvat tytäryrityksiin, sivuliikkeisiin ja osakkuusyrittisiin tehdyistä sijoituksista sekä yhteisyrityksosuuksista.

ARVOSTAMINEN

46. ***Tarkasteltavana olevan tilikauden ja aikaisempien tilikausien verotettavaan tuloon perustuvat verovelat (tai -saamiset) kirjataan määrään, joka odotetaan suoritettavan veronsaajalle (tai saatavan siltä hyvityksenä), ja ne määritetään käyttäen niitä verokantoja (ja soveltaen niitä verolakeja), joista on säädetty tai joiden hyväksyntä sisällöstä on ilmoitettu tilinpäätöspäivään mennessä.***
47. ***Laskennalliset verovelat ja -saamiset määritetään käyttäen niitä verokantoja, joiden odotetaan olevan voimassa sillä tilikaudella, jolla omaisuuserä realisoidaan tai muutoin hyödynnetään tai velka suoritetaan, perustuen niihin verokantoihin (ja soveltaen niitä verolakeja), joista on säädetty tai joiden hyväksyntä sisällöstä on ilmoitettu tilinpäätöspäivään mennessä.***
48. Tilikauden verotettavaan tuloon perustuvat verovelat ja -saamiset sekä laskennalliset verovelat ja -saamiset määritetään tavallisesti niiden verokantojen (ja verolakien) perusteella, joista on säädetty. Joissakin maissa verokantoja (ja verolakeja) koskevilla valtiiovallan ilmoituksilla on tosiasiallisesti voimaansaava vaikutus, jolloin varsinainen säädös voidaan antaa useita kuukausia ilmoituksen jälkeen. Tällöin verovelat ja -saamiset määritetään näiden valtiiovallan ilmoittamien verokantojen (ja verolakien) mukaisesti.
49. Jos verokanta riippuu verotettavan tulon suuruudesta, laskennalliset verovelat ja -saamiset määritetään käyttäen sellaisia keskimääräisiä verokantoja, joita odotetaan sovellettavan verotettavaan tuloon (tai verotukselliseen tappioon) tilikausilla, joilla väliaikaisten erojen odotetaan purkautuvan.
50. [Poistettu]
51. ***Laskennalliset verovelat ja -saamiset määritetään siten, että ne kuvastavat verovaikutuksia, jotka seuraisivat siitä tavasta, jolla yritys tilinpäätöspäivänä odottaa kerryttävänsä varojensa kirjanpitoarvoa vastaavan määrän tai suorittavansa velkojensa kirjanpitoarvoa vastaavan määrän.***

IAS 12

52. Joissakin maissa se, millä tavalla yritys kerryttää omaisuuserän kirjanpitoarvoa vastaavan määrän (tai suorittaa velan kirjanpitoarvoa vastaavan määrän), saattaa vaikuttaa toiseen tai molempiin seuraavista:

- (a) verokanta, jota sovelletaan yrityksen kerryttäessä omaisuuserän kirjanpitoarvoa vastaavan määrän tai suorittaessa velan kirjanpitoarvoa vastaavan määrän; ja
- (b) omaisuuserän (tai velan) verotuksellinen arvo.

Tällöin yritys käyttää laskennallisen verovelan ja -saamisen määrittämiseen ennakoidun kerryttämisen tai suorittamistavan kanssa yhdenmukaista verokantaa ja verotuksellista arvoa.

Esimerkki A

Omaisuuserän kirjanpitoarvo on 100 ja verotuksellinen arvo 60. Omaisuuserän myyntiin sovellettaisiin 20 %:n verokantaa ja muuhun tuloon 30 %:n verokantaa.

Jos yritys odottaa myyvänsä kyseisen omaisuuserän ilman että se enää käyttää sitä, yritys kirjaa laskennallisen verovelan 8 (20 % väliaikaisesta erosta 40), ja jos se odottaa pitävänsä omaisuuserän ja kerryttävänsä sen kirjanpitoarvoa vastaavan määrän omaisuuserää käyttämällä, laskennallinen verovelka on 12 (30 % väliaikaisesta erosta 40).

Esimerkki B

Hyödyke, jonka hankintameno on 100 ja kirjanpitoarvo 80, arvostetaan uudelleen määrään 150. Vastaavaa oikaisua ei tehdä verotuksessa. Hyödykkeen kertyneet poistot verotuksessa ovat 30, ja verokanta on 30 %. Mikäli hyödyke myydään hankintamenon ylittävään hintaan, verotuksessa tehdyt kertyneet poistot (30) sisällytetään verotettavaan tuloon mutta hankintamenon ylittävä myyntitulo ei ole veronalainen.

Hyödykkeen verotuksellinen arvo on 70, ja veronalainen väliaikainen ero on 80. Jos yritys odottaa kerryttävänsä hyödykkeen kirjanpitoarvoa vastaavan määrän hyödykettä käyttämällä, yrityksen on saatava veronalaista tuloa 150 mutta hyödykkeestä voidaan tehdä verotuksessa vähennyskelpoisia poistoja vain 70. Tällä perusteella syntyy laskennallinen verovelka 24 (30 % 80:sta). Mikäli hyödykkeen kirjanpitoarvoa vastaava määrä odotetaan saatavan myymällä hyödyke välittömästi hintaan 150, laskennallinen verovelka lasketaan seuraavasti:

	Veronalainen väliaikainen ero	Verokanta	Laskennallinen verovelka
Kertyneet poisto verotuksessa	30	30 %	9
Hankintamenon ylittävä myyntitulo	<u>50</u>	nolla	<u>—</u>
Yhteensä	<u>80</u>		<u>9</u>

Huom! (Kappaleen 61 mukaan uudelleenarvostuksesta johtuva laskennallisen veron lisäys kirjataan suoraan omaa pääomaa veloittaen.)

Esimerkki C

Lähtötiedot ovat samat kuin esimerkissä B sillä erotuksella, että jos hyödyke myydään hankintamenon ylittävään hintaan, verotuksessa tehdyt kertyneet poistot luetaan verotettavaan tuloon (verokanta 30 %) ja myyntitulo inflaatiotarkistetulla hankintamenolla 110 vähennettynä verotetaan 40 %:n verokannalla.

Mikäli yritys ennakoii kerryttävänsä hyödykkeen kirjanpitoarvoa vastaavan määrän hyödykettä käyttämällä, yrityksen on saatava veronalaista tuloa 150 mutta hyödykkeestä voidaan tehdä verotuksessa vähennyskelpoisia poistoja vain 70. Tällä perusteella verotuksellinen arvo on 70, veronalainen väliaikainen ero on 80 ja syntyy laskennallinen verovelka 24 (30 % 80:sta) samoin kuin esimerkissä B.

Mikäli hyödykkeen kirjanpitoarvoa vastaava määrä odotetaan saatavan myymällä hyödyke välittömästi hintaan 150, yritys voi vähentää verotuksessa indeksikorjatun hankintamenon 110. Nettotulo 40 verotetaan 40 %:n verokannalla. Lisäksi kertyneet verotuksessa tehdyt poistot 30 sisällytetään verotettavaan tuloon ja verotetaan verokannalla 30 %. Tällöin verotuksellinen arvo on 80 (110-30), veronalainen väliaikainen ero on 70 ja syntyy laskennallinen verovelka 25 (40 % 40:sta ja 30 % 30:sta). Mikäli verotuksellinen arvo ei käy heti selville tästä esimerkistä, kappaleessa 10 esitetystä peruserästä saattaa olla apua.

Huom! (Kappaleen 61 mukaan uudelleenarvostuksesta johtuva laskennallisen veron lisäys kirjataan suoraan omaa pääomaa veloittaen.)

- 52A. Joissakin maissa tuloveroihin sovelletaan korkeampaa tai matalampaa verokantaa, mikäli tilikauden voitto tai kertyneet voittovarot jaetaan osaksi tai kokonaan osinkoina yrityksen osakkeenomistajille. Joissakin maissa tuloverot saattavat olla saatavissa takaisin tai tulla maksettaviksi, jos tilikauden voitto tai kertyneet voittovarot jaetaan osaksi tai kokonaan osinkoina yrityksen osakkeenomistajille. Tällöin tilikauden verotettavaan tuloon perustuvat verovelat ja -saamiset sekä laskennalliset verovelat ja -saamiset määritetään käyttäen jakamattomiin voittoihin sovellettavaa verokantaa.
- 52B. Kappaleessa 52A kuvatuissa tapauksissa osinkojen verovaikutukset kirjataan silloin, kun osinkojen maksamista koskeva velka kirjataan. Osinkojen verovaikutukset ovat suoremmin sidoksissa toteutuneisiin liiketoimiin tai tapahtumiin kuin omistajille tapahtuvaan voitonjakoon. Siksi osinkojen verovaikutukset merkitään kappaleen 58 edellyttämällä tavalla tilikauden tuloslaskelmaan paitsi siltä osin, kuin osinkojen verovaikutukset johtuvat kappaleissa 58 (a) ja (b) kuvatuista tilanteista.

Kappaleita 52A ja 52B havainnollistava esimerkki

Seuraavassa esimerkissä käsitellään yrityksen tilikauden verotettavaan tuloon perustuvien verovelkojen ja -saamisten ja laskennallisten verovelkojen ja -saamisten määrittämistä sellaisessa maassa, jossa jakamattomat voitot verotetaan korkeamman verokannan (50 %) mukaisesti, ja tietty määrä palautetaan, kun voitot jaetaan. Jaettujen voittojen verokanta on 35 %. Yritys ei kirjaa tilinpäätöspäivän jälkeen ehdotettavia tai päätettäviä osinkoja koskevaa velkaa tilinpäätöspäivänä 31.12.20X1. Vuodelle 20X1 ei näin ollen kirjata lainkaan osinkoja. Verotettava tulo vuonna 20X1 on 100 000. Nettomääräinen veronalainen väliaikainen ero vuonna 20X1 on 40 000.

Yritys kirjaa tilikauden verotettavaan tuloon perustuvan verovelan ja verokulun 50 000. Tulevaisuudessa jaettavien osinkojen seurauksena mahdollisesti takaisinsaataavaa määrää ei kirjata saamiseksi. Yritys kirjaa myös laskennallisen verovelan ja laskennallisen verokulun 20 000 (50 % 40 000:stä), joka edustaa jakamattomiin voittoihin sovellettavaa verokantaa käyttäen laskettua tuloveroa, jonka yritys maksaa saadesaan varojen kirjanpitoarvoa vastaavan määrän tai suorittaessaan velkojen kirjanpitoarvoa vastaavan määrän.

15.3.20X2 yritys kirjaa aikaisemmasta liiketoiminnan voitosta maksettavat osingot 10 000 velaksi.

Yritys kirjaa 15.3.20X2 tuloverojen takaisinsaannin 1 500 (15 % velaksi kirjatuista osingoista) tilikauden verotettavaan tuloon perustuvaksi saamiseksi ja tilikauden verotettavaan tuloon perustuvan verokulun vähennykseksi.

53. ***Laskennallisia verosaamisia ja -velkoja ei diskontata.***
54. Laskennallisten verosaamisten ja -velkojen luotettava määrittäminen diskontattuina edellyttää kunkin väliaikaisen eron purkautumisajankohdan kertovan, yksityiskohtaisen taulukon laatimista. Usein tällaisen aikataulun laatiminen on käytännössä mahdotonta tai hyvin hankalaa. Siksi ei ole perusteltua vaatia laskennallisten verosaamisten ja -velkojen diskonttaamista. Jos diskonttaaminen olisi sallittua mutta sitä ei vaadittaisi, tämä johtaisi siihen, että eri yritysten laskennalliset verosaamiset ja -velat eivät olisi keskenään vertailukelpoisia. Sen vuoksi tämä standardi ei vaadi eikä salli laskennallisten verosaamisten ja -velkojen diskonttaamista.

IAS 12

55. Väliaikaiset erot määritetään omaisuuserän tai velan kirjanpitoarvoon perustuen. Tämä pätee myös siinä tapauksessa, että itse kirjanpitoarvo määritetään diskontattuna, esimerkiksi kun kyseessä ovat eläke-etuuksia koskevat velvoitteet (ks. IAS 19 "Työsuhde-etuudet").
56. ***Laskennallisen verosaamisen kirjanpitoarvo tarkistetaan kunkin tilikauden päättyessä. Laskennallisen verosaamisen kirjanpitoarvoa vähennetään siltä osin, kuin ei enää ole todennäköistä, että käytettävissä on riittävästi verotettavaa tuloa kyseisen laskennallisen verosaamisen hyödyntämiseksi osaksi tai kokonaan. Tällainen vähennys peruutetaan siltä osin, kun riittävän verotettavan tulon syntymisestä tulee todennäköinen.***

TILIKAUDEN VEROTETTAVAAN TULOON PERUSTUVAN VERON JA LASKENNALLISEN VERON KIRJAAMINEN

57. Liiketoimesta johtuva tilikauden verotettavaan tuloon perustuva vero ja laskennallinen vero käsitellään kirjanpidossa yhdenmukaisesti itse liiketoimen tai liiketapahtuman kanssa. Tätä periaatetta toteutetaan kappaleissa 58-68.

Tuloslaskelma

58. ***Tilikauden verotettavaan tuloon perustuva vero ja laskennallinen vero merkitään tuotoksi tai kuluksi tilikauden tuloslaskelmaan lukuun ottamatta veroja, jotka johtuvat:***
- (a) ***liiketoimesta tai tapahtumasta joka on kirjattu samalla tilikaudella tai jollakin muulla tilikaudella suoraan omaan pääomaan (ks. kappaleet 61-65); tai***
 - (b) ***hankinnaksi luokiteltavasta yritysten yhteenliittymästä (ks. kappaleet 66-68).***
59. Useimmat laskennalliset verovelat ja -saamiset syntyvät, kun tuotto tai kulu sisällytetään kirjanpidon tulokseen yhdellä tilikaudella mutta verotettavaan tuloon (tai verotukselliseen tappioon) toisella tilikaudella. Tästä johtuva laskennallinen vero merkitään tuloslaskelmaan. Esimerkiksi:
- (a) korko-, rojalti- tai osinkotulo saadaan jälkikäteen ja otetaan huomioon kirjanpidon tuloksessa ajan kulumisen perusteella IAS 18:n "Tuotot" mukaisesti, mutta verotettavaan tuloon (tai verotukselliseen tappioon) se luetaan maksuperusteisesti; ja
 - (b) aineettomien hyödykkeiden hankintamenot on aktivoitu IAS 38:n "Aineettomat hyödykkeet" mukaisesti ja merkitään tuloslaskelmaan poistoina, mutta verotuksessa ne on vähennetty silloin, kun ne ovat syntyneet.
60. Laskennallisten verosaamisten ja -velkojen kirjanpitoarvo voi muuttua, vaikka vastaavan väliaikaisen eron määrässä ei tapahtuisi muutosta. Tämä voi johtua esimerkiksi:
- (a) verokantojen tai verolakien muutoksesta;
 - (b) laskennallisten verosaamisten hyödynnettävyyden uudelleenarvioinnista; tai
 - (c) muutoksesta tavassa, jolla omaisuuserän kirjanpitoarvoa vastaavan määrän odotetaan kertyvän.

Tästä johtuva laskennallinen vero merkitään tuloslaskelmaan, ellei se liity eriin, jotka on aikaisemmin kirjattu omaa pääomaa veloittaen tai hyvittäen (ks. kappale 63).

Suoraan omaa pääomaa veloittaen tai hyvittäen kirjatut erät

61. ***Tilikauden verotettavaan tuloon perustuvat verot ja laskennalliset verot kirjataan suoraan omaa pääomaa veloittaen tai hyvittäen, jos ne liittyvät eriin, jotka on samalla tilikaudella tai jollakin muulla tilikaudella kirjattu suoraan omaa pääomaa hyvittäen tai veloittaen.***

IAS 12

62. IAS-standardit vaativat tai sallivat, että tietyt erät kirjataan suoraan omaa pääomaa hyvittäen tai veloittaen. Esimerkkejä tällaisista eristä ovat:

- (a) aineellisen käyttöomaisuuden (katso IAS 16 "Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet") uudelleenarvostamisesta johtuvat kirjanpitoarvon muutokset;
- (b) tilikauden alun kertyneiden voittovarojen oikaisu, joka johtuu joko takautuvasti sovelletusta tilinpäätöksen laatimisperiaatteen muutoksesta tai perustavaa laatua olevan virheen korjaamisesta (ks. IAS 8 "Tilikauden voitto tai tappio, perustavaa laatua olevat virheet ja tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset");
- (c) itsenäisen ulkomaisen yksikön ulkomaan valuutan määräisen tilinpäätöksen muuntamisesta johtuvat kurssierot (ks. IAS 21 "Valuuttakurssien muutosten vaikutukset"); ja
- (d) yhdistelmäinstrumentin oman pääoman luonteisen osuuden alkuperäisen kirjaamisen tapahtuessa syntyvät erät (ks. kappale 23).

63. Poikkeuksellisissa tapauksissa voi olla vaikeaa määrittää niitä tilikauden verotettavaan tuloon perustuvia veroja ja laskennallisia veroja, jotka liittyvät omaa pääomaa hyvittäen tai veloittaen kirjattuihin eriin. Näin voi olla esimerkiksi, kun:

- (a) tuloveroasteikko on porrastettu, ja on mahdotonta määrittää, mitä verokantaa johonkin tiettyyn verotettavan tulon (tai verotuksellisen tappion) osaan on sovellettu;
- (b) verokannan tai muun verosäädöksen muutos vaikuttaa laskennalliseen verosaamiseen tai -velkaan, joka liittyy aikaisemmin (kokonaan tai osaksi) omaa pääomaa hyvittäen tai veloittaen kirjattuun erään; tai
- (c) yritys päättää, että laskennallinen verosaaminen kirjataan tai että sitä ei enää merkitä taseeseen täysimääräisenä, ja kyseinen laskennallinen verosaaminen liittyy (kokonaan tai osaksi) erään, joka on aiemmin kirjattu omaa pääomaa veloittaen tai hyvittäen.

Suoraan omaa pääomaa veloittaen tai hyvittäen kirjattuihin eriin liittyvä tilikauden verotettavaan tuloon perustuva vero ja laskennallinen vero määritetään tällöin jakamalla yksikön tilikauden verotettavaan tuloon perustuva vero ja laskennallinen vero kyseisessä maassa järkevällä tavalla tasasuhteisesti tai jollakin muulla laskentatavalla joka johtaa olosuhteisiin nähden tarkoituksenmukaisempaan kohdistamiseen.

64. IAS-standardissa 16 "Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet" ei määrätä tarkemmin, tuleeko yrityksen siirtää uudelleenarvostusrahastosta vuosittain kertyneisiin voittovaroihin määrä, joka vastaa uudelleenarvostetusta omaisuuserästä lasketun poiston ja saman omaisuuserän alkuperäisestä hankintamenosta lasketun poiston erotusta. Mikäli yritys tekee tällaisen siirron, siirrettävästä määrästä vähennetään siihen liittyvä laskennallinen vero. Samat seikat otetaan huomioon silloin, kun kyseessä ovat aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen luovutukseen liittyvät siirrot.

65. Kun omaisuuserä arvostetaan uudelleen verotuksessa ja tämä uudelleenarvostus liittyy aikaisemmalla tilikaudella tehtyyn tai myöhemmällä tilikaudella odotettavissa olevaan kirjanpidolliseen uudelleenarvostukseen, sekä omaisuuserän uudelleenarvostuksen että sen verotuksellisen arvon oikaisun verovaikutukset kirjataan omaa pääomaa veloittaen tai hyvittäen niillä tilikausilla, joiden aikana kyseiset muutokset tapahtuvat. Mikäli verotuksessa tehty uudelleenarvostus ei liity aikaisemmalla tilikaudella tehtyyn tai myöhemmällä tilikaudella odotettavissa olevaan kirjanpidolliseen uudelleenarvostukseen, verotuksellisen arvon muutoksesta johtuvat verovaikutukset merkitään kuitenkin tuloslaskelmaan.

65A. Kun yritys maksaa osinkoja osakkeenomistajilleen, se saattaa joutua maksamaan osan osingoista veronsaajalle osakkeenomistajien puolesta. Monissa maissa tätä kutsutaan lähdeveroksi. Tällainen veronsaajalle suoritettu tai suoritettava vero kirjataan osana osinkoja omaa pääomaa veloittaen.

IAS 12

Yritysten yhteenliittymästä johtuva laskennallinen vero

66. Kuten kappaleissa 19 ja 26(c) on esitetty, väliaikaisia eroja voi syntyä hankinnaksi luokiteltavan yritysten yhteenliittymän seurauksena. IAS 22:n "Yritysten yhteenliittymät" mukaan yritys ottaa tästä johtuvat laskennalliset verosaamiset (siltä osin kuin kappaleen 24 mukaiset kirjaamisedellytykset täyttyvät) tai laskennalliset verovelat huomioon hankinta-ajankohdan yksilöitävissä olevina varoina tai velkoina. Nämä laskennalliset verosaamiset ja -velat vaikuttavat siten liikearvoon tai negatiiviseen liikearvoon. Kappaleiden 15(a) ja 24(a) mukaisesti yritys ei kuitenkaan kirjaa liikearvosta itsestään johtuvia laskennallisia verovelkoja (jos liikearvon poistot eivät ole verotuksessa vähennyskelpoisia) eikä taseen vastattaviin tuloennakoksi merkitystä, verotukseen vaikuttamattomasta negatiivisesta liikearvosta johtuvia laskennallisia verosaamisia.
67. Yritysten yhteenliittymän seurauksena hankkijaosapuoli saattaa pitää todennäköisenä, että se pystyy hyödyntämään oman laskennallisen verosaamisensa, jota se ei ollut merkinnyt taseeseen ennen yritysten yhteenliittymää. Hankkijaosapuoli saattaa esimerkiksi pystyä hyödyntämään käyttämättömiä verotuksellisia tappioitaan hankinnan kohteen vastaista verotettavaa tuloa vastaan. Tällöin hankkijaosapuoli kirjaa laskennallisen verosaamisen ja ottaa sen huomioon määrittäessään yritysten yhteenliittymästä syntyvää liikearvoa tai negatiivista liikearvoa.
68. Jos hankkijaosapuoli ei ole ottanut hankinnan kohteen laskennallista verosaamista huomioon yksilöitävissä olevina varoina yritysten yhteenliittymän toteutumisajankohtana ja kyseinen laskennallinen verosaaminen merkitään myöhemmin hankkijaosapuolen konsernitilinpäätökseen, tästä johtuva laskennallinen verotuotto merkitään tuloslaskelmaan. Lisäksi hankkijaosapuoli:
- (a) oikaisee liikearvon bruttomääräisen kirjanpitoarvon ja siihen liittyvät kertyneet poistot niitä määriä vastaaviksi, jotka olisi kirjattu, jos laskennallinen verosaaminen olisi otettu huomioon yksilöitävissä olevina varoina yritysten yhteenliittymän toteutuessa; ja
 - (b) kirjaa liikearvon nettomääräisen kirjanpitoarvon vähennyksen kuluksi.

Hankkijaosapuoli ei kuitenkaan kirjaa negatiivista liikearvoa eikä kasvata negatiivisen liikearvon kirjanpitoarvoa.

Esimerkki

Yritys hankki tytäryrityksen, jolla oli verotuksessa vähennyskelpoisia väliaikaisia eroja 300. Hankinta-ajankohdan verokanta oli 30 %. Tästä syntyvää laskennallista verosaamista 90 ei otettu huomioon yksilöitävissä olevina varoina hankinnasta johtuvaa liikearvoa 500 määritettäessä. Liikearvo poistetaan 20 vuodessa. Kaksi vuotta hankinnan jälkeen yritys arvioi, että vastaista verotettavaa tuloa todennäköisesti kertyykin riittävästi, jotta yritys pystyy käyttämään hyväkseen kaikkiin verotuksessa vähennyskelpoisiin väliaikaisiin eroihin liittyvän hyödyn.

Yritys merkitsee taseeseensa laskennallisen verosaamisen 90 (300 verokannalla 30 %) ja tuloslaskelmaansa laskennallisen verotuoton 90. Se myös pienentää liikearvon hankintamenoa 90:llä ja kertyneitä poistoja 9:llä (joka vastaa 2 vuoden poistoja). Erotus 81 merkitään kuluksi tuloslaskelmaan. Näin ollen liikearvon hankintameno ja siihen liittyvät kertyneet poistot pienennetään niitä määriä (410 ja 41) vastaaviksi, jotka olisi kirjattu, jos laskennallinen verosaaminen 90 olisi otettu huomioon yksilöitävissä olevina varoina yritysten yhteenliittymän toteutumispäivänä.

Jos verokanta on noussut 40 %:iin, yritys merkitsee taseeseensa laskennallisen verosaamisen 120 (300 verokannalla 40 %) ja tuloslaskelmaansa laskennallisen verotuoton 120. Jos verokanta on alentunut 20 %:iin, yritys kirjaa laskennallisen verosaamisen 60 (300 verokannalla 20 %) ja laskennallisen verotuoton 60. Molemmissa tapauksissa yritys myös alentaa liikearvon hankintamenoa 90:llä ja kertyneitä poistoja 9:llä sekä merkitsee erotuksen 81 kuluksi tuloslaskelmaan.

ESITTÄMINEN

Verosaamiset ja -velat

69. **Verosaamiset ja -velat esitetään omina erinään taseessa. Laskennalliset verosaamiset ja -velat esitetään erillään tilikauden verotettavaan tuloon perustuvista verosaamisista ja -veloista.**
70. **Kun yritys esittää lyhyt- ja pitkäaikaiset varat ja velat tilinpäätöksessä omina ryhminään, se ei saa luokitella laskennallisia verosaamisia lyhytaikaisiksi varoiksi eikä laskennallisia verovelkoja lyhytaikaisiksi veloiksi.**

Netottaminen

71. **Yrityksen tulee vähentää tilikauden verotettavaan tuloon perustuvat verovelat ja saamiset toisistaan siinä ja vain siinä tapauksessa, että:**
- (a) **yrityksellä on laillisesti toimeenpantavissa oleva oikeus kuitata kirjatut erät toisiaan vastaan; ja**
 - (b) **yritys aikoo joko toteuttaa suorituksen nettoperusteisena tai realisoida omaisuuserän ja suorittaa velan samanaikaisesti.**
72. Vaikka tilikauden verotettavaan tuloon perustuvat verosaamiset tai -velat kirjataan ja arvostetaan erikseen, ne netotetaan tilinpäätöksessä samanlaisin edellytyksin kuin rahoitusinstrumentit netotetaan IAS 32:n "Rahoitusinstrumentit: tilinpäätöksessä esittävät tiedot ja esittämistapa" mukaisesti. Yrityksellä on yleensä laillisesti toimeenpantavissa oleva oikeus kuitata tilikauden verotettavaan tuloon perustuva verosaaminen ja -velka keskenään silloin, kun ne liittyvät saman veronsaajan perimiin tuloveroihin ja kun veronsaaja sallii yrityksen suorittaa tai vastaanottaa yhden nettomääräisen maksun.
73. Konsernitilinpäätöksessä yhden konserniyrityksen tilikauden verotettavaan tuloon perustuva verosaaminen netotetaan toisen konserniyrityksen tilikauden verotettavaan tuloon perustuvaa verovelkaa vastaan siinä ja vain siinä tapauksessa, että kyseisillä yrityksillä on laillisesti toimeenpantavissa oleva oikeus suorittaa tai vastaanottaa tällainen nettomääräinen maksu ja yritykset aikovat joko suorittaa tai vastaanottaa tällaisen nettomääräisen maksun tai realisoida omaisuuserän ja suorittaa velan samanaikaisesti.
74. **Yrityksen tulee vähentää laskennallinen verosaaminen ja -velka toisistaan siinä ja vain siinä tapauksessa, että:**
- (a) **yrityksellä on laillisesti toimeenpantavissa oleva oikeus kuitata tilikauden verotettavaan tuloon perustuva verosaaminen ja -velka keskenään; ja**
 - (b) **laskennalliset verosaamiset ja -velat liittyvät saman veronsaajan perimiin tuloveroihin joko:**
 - (i) **samalta verovelvolliselta; tai**
 - (ii) **eri verovelvollisilta, jotka aikovat joko kuitata tilikauden verotettavaan tuloon perustuvat verosaamiset ja -velat keskenään tai realisoida saamisen ja suorittaa velan samanaikaisesti jokaisella sellaisella tulevalle tilikaudella, jonka aikana odotetaan suoritettavan merkittävä määrä laskennallisia verovelkoja tai hyödynnettävän merkittävä määrä laskennallisia verosaamisia.**
75. Jotta ei olisi tarpeen laatia yksityiskohtaista suunnitelmaa jokaisen väliaikaisen eron purkautumisajankohdasta, tämä standardi edellyttää yrityksen netottavan laskennallisen verosaamisen laskennallista verovelkaa vastaan siinä ja vain siinä tapauksessa, että ne liittyvät saman veronsaajan perimiin tuloveroihin ja yrityksellä on laillisesti toimeenpantavissa oleva oikeus kuitata tilikauden verotettavaan tuloon perustuvat verosaamiset ja -velat keskenään.
76. Harvoissa tapauksissa yrityksellä saattaa olla laillisesti toimeenpantavissa oleva kuittausoikeus ja aikomus suorittaa maksut nettomääräisenä joiltakin tilikausilta mutta ei kaikilta. Tällaisissa harvinaisissa tilanteissa saatetaan edellyttää yksityiskohtaista ajoittumissuunnitelmaa, jotta pystytään varmistumaan luotettavasti siitä, lisääkö yhden verovelvollisen laskennallinen verovelka verojen määrää samalla tilikaudella kuin toisen verovelvollisen laskennallinen verosaaminen vähentää tämän toisen verovelvollisen maksamia veroja.

IAS 12*Verokulut*

Tavanomaisen toiminnan tulokseen liittyvä verokulu (tai -tuotto)

77. ***Yrityksen tavanomaisen toiminnan tulokseen liittyvä verokulu (tai -tuotto) esitetään tuloslaskelmassa.***

Kurssierot ulkomaan rahan määräisistä laskennallisista verovelvoista tai -saamisista

78. IAS 21 "Valuuttakurssien muutosten vaikutukset" edellyttää tiettyjen kurssierojen kirjaamista tuotoksi tai kuluksi, mutta siinä ei täsmennetä, missä tuloslaskelman kohdassa tällaiset erot esitetään. Jos ulkomaanrahan määrien laskennallisten verovelkojen tai -saamisten kurssierot merkitään tuloslaskelmaan, ne voidaan näin ollen esittää laskennallisena verokuluna (tai -tuottona), mikäli tätä esittämistä pidetään hyödyllisimpänä tilinpäätöksen käyttäjien kannalta.

TILINPÄÄTÖKSESSÄ ESITTÄVÄT TIEDOT

79. ***Verokulun (tai -tuoton) tärkeimmät osatekijät ilmoitetaan erikseen.***

80. Verokulun (tai -tuoton) osatekijöitä voivat olla:

- (a) tilikauden verotettavaan tuloon perustuva verokulu (tai -tuotto);
- (b) tilikaudella kirjatut oikaisut aikaisempien tilikausien verotettavaan tuloon perustuvaan veroon;
- (c) väliaikaisten erojen syntymiseen tai purkautumiseen liittyvä laskennallinen verokulu (tai -tuotto);
- (d) verokantojen muutokseen tai uusien verojen määräämiseen liittyvä laskennallinen verokulu (tai -tuotto);
- (e) hyöty, joka johtuu aikaisemmin kirjaamattomasta aikaisemman tilikauden verotuksellisesta tappiosta, verotukseen liittyvästä hyvityksestä tai väliaikaisesta erosta, jota on käytetty pienentämään tilikauden verotettavaan tuloon perustuvaa verokulua;
- (f) hyöty, joka johtuu aikaisemmin kirjaamattomasta aikaisemman tilikauden verotuksellisesta tappiosta, verotukseen liittyvästä hyvityksestä taikka väliaikaisesta erosta, jota on käytetty pienentämään tilikauden laskennallista verokulua;
- (g) laskennallinen verokulu, joka johtuu laskennallisen verosaamisen kirjanpitoarvon vähentämisestä tai aikaisemmin tehdyn vähennyskirjauksen peruuttamisesta kappaleen 56 mukaisesti; sekä
- (h) verokulu (tai -tuotto), joka liittyy niihin tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutoksiin tai perustavaan laatuun oleviin virheisiin, jotka on otettu huomioon tilikauden voittoa tai tappiota määritettäessä IAS 8:n "Tilikauden voitto tai tappio, perustavaa laatua olevat virheet ja tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset" sallimalla vaihtoehtoisella tavalla.

81. ***Myös seuraavat erät ilmoitetaan erikseen:***

- (a) ***omaa pääomaa veloittaen tai hyvittäen kirjattuihin eriin liittyvien tilikauden verotettavaan tuloon perustuvien verojen ja laskennallisten verojen yhteismäärä;***
- (b) ***tilikaudella kirjattuihin satunnaisiin eriin liittyvä verokulu (tai -tuotto);***
- (c) ***selvitys verokulun (tai -tuoton) ja kirjanpidon tuloksen välisestä suhteesta esitettynä joko toisella tai molemmilla seuraavista tavoista:***
 - (i) ***verokulun (tai -tuoton) ja sovellettavalla verokannalla (tai -kannoilla) kerrotun kirjanpidon tuloksen välinen numeerinen täsmäytyslaskelma, josta käy myös ilmi, miten sovellettava verokanta (tai sovellettavat verokannat) on laskettu; tai***

- (ii) *keskimääräisen efektiivisen veroasteen ja sovellettavan verokannan välinen numeerinen täsmäytyslaskelma, josta käy myös ilmi, miten sovellettava verokanta (tai sovellettavat verokannat) on laskettu;*
 - (d) *selostus sovellettavan verokannan (tai sovellettavien verokantojen) muutoksista edelliseen tilikauteen verrattuna;*
 - (e) *sellaisten verotuksessa vähennyskelpoisten väliaikaisten erojen, käyttämättömien verotuksellisten tappioiden ja käyttämättömien verotukseen liittyvien hyvitysten määrä (ja mahdollinen vanhentumisaika), joista ei ole kirjattu laskennallista verosaamista;*
 - (f) *sellaisten tytäryrityksiin, sivuliikkeisiin ja osakkuusyrityksiin tehtyjen sijoituksiin ja yhteisyrityssuuksiin liittyvien väliaikaisten erojen yhteismäärä, joista ei ole kirjattu laskennallisia verovelkoja (ks. kappale 39);*
 - (g) *jokaisesta erityyppisestä väliaikaisten erojen ryhmästä samoin kuin jokaisesta erityyppisestä käyttämättömien verotuksellisten tappioiden sekä käyttämättömien verotukseen liittyvien hyvitysten ryhmästä ilmoitetaan:*
 - (i) *taseeseen merkittyjen laskennallisten verosaamisten ja -velkojen määrä kullakin esitettävällä tilikaudella;*
 - (ii) *tilikauden tuloslaskelmaan merkityn laskennallisen verotuoton tai -kulun määrä, mikäli se ei ilmene taseeseen merkittyjen määrien muutoksista;*
 - (h) *lopetetuista toiminnoista ilmoitetaan verokulu, joka liittyy:*
 - (i) *lopettamisesta johtuvaan voittoon tai tappioon; ja*
 - (ii) *lopetetun toiminnon tavanomaisen toiminnan voittoon tai tappioon tilikaudelta, sekä vastaavat erät jokaiselta esitettävältä tilikaudelta; ja*
 - (i) *verovaikutukset yrityksen osakkeenomistajille jaettavista osigoista, joita on ehdotettu tai joiden jakamisesta on päätetty ennen kuin tilinpäätös on hyväksytty julkistettavaksi mutta joita ei ole merkitty velaksi tilinpäätöksessä.*
82. *Yrityksen tulee ilmoittaa tilinpäätöksessään laskennallisen verosaamisen määrä ja sen kirjaamista tukevan näytön luonne silloin, kun:*
- (a) *laskennallisen verosaamisen hyödyntäminen riippuu vastaisesta verotettavasta tulosta, joka ylittää olemassa olevien veronalaisten väliaikaisten erojen purkautumisesta syntyvät voitot; ja*
 - (b) *kun yritys on tehnyt tappiota joko tarkasteltavana olevalla tai sitä edeltävällä tilikaudella maassa, johon laskennallinen verosaaminen liittyy.*
- 82A. *Kappaleessa 52A kuvatussa tapauksessa yrityksen tulee ilmoittaa niiden potentiaalisten verovaikutusten luonne, jotka seuraisivat osinkojen maksamisesta yrityksen osakkeenomistajille. Lisäksi yrityksen tulee ilmoittaa niiden potentiaalisten verovaikutusten määrä, joiden määrittäminen on käytännössä mahdollista, ja onko olemassa potentiaalisia verovaikutuksia, joiden määrittäminen ei ole käytännössä mahdollista.*
83. *Yritys esittää jokaisen satunnaisen erän luonteen ja määrän joko tuloslaskelmassa tai liitetiedoissa. Jos nämä tiedot annetaan liitetiedoissa, tuloslaskelmassa esitetään kaikkien satunnaisten erien yhteismäärä oikaistuna niihin liittyvän verokulun (tai -tuoton) yhteismäärällä. Vaikka tilinpäätöksen käyttäjät saattavat pitää kuhunkin satunnaiseen erään liittyvän verokulun (tai -tuoton) esittämistä hyödyllisenä, verokulua (tai -tuottoa) on joskus hankalaa kohdistaa tällaisille erille. Tällöin satunnaisiin eriin liittyvä verokulu (tai -tuotto) saadaan esittää yhtenä eränä.*

IAS 12

84. Kappaleen 81(c) edellyttämät tiedot auttavat tilinpäätöksen käyttäjää saamaan käsityksen siitä, onko verokulun (tai -tuoton) ja kirjanpidon tuloksen välinen suhde poikkeuksellinen, sekä ymmärtämään keskeiset tekijät, jotka saattavat tulevaisuudessa vaikuttaa tähän suhteeseen. Verokulun (tai -tuoton) ja kirjanpidon tuloksen väliseen suhteeseen voivat vaikuttaa esimerkiksi verovapaat tuotot, verotettavaa tuloa (tai verotuksellista tappiota) määritettäessä vähennyskelvottomat kulut sekä verotukselliset tappiot ja ulkomaiset verokannat.
85. Verokulun (tai -tuoton) ja kirjanpidon tuloksen välistä suhdetta selostaessaan yritys käyttää verokantaa, joka tuottaa tilinpäätöksen käyttäjien kannalta mielekkäintä informaatiota. Mielekkäin verokanta on usein yrityksen kotimaan verokanta, jossa on laskettu yhteen valtion verotuksessa ja paikallisverotuksessa sovellettavat verokannat, jotka on määritetty jokseenkin saman suuruiseksi verotettavalle tulolle (tai verotukselliselle tappiolle). Useassa eri maassa toimivan yrityksen saattaa kuitenkin olla mielekkäämpää yhdistää täsmäytyslaskelmat, jotka on tehty kussakin maassa sovellettavaa verokantaa käyttäen. Seuraavan sivun esimerkki havainnollistaa sovellettavan verokannan vaikutusta numeerisen täsmäytyslaskelman esittämiseen.
86. Keskimääräinen efektiivinen veroaste on verokulu (tai -tuotto) jaettuna kirjanpidon tuloksella.
87. Usein olisi käytännössä mahdotonta laskea niitä taseeseen merkitsemättömiä laskennallisia verovelkoja, jotka johtuvat tytäryrityksiin, sivuliikkeisiin ja osakkuusyrityksiin tehdyistä sijoituksista tai yhteisyritysosuuksista (ks. kappale 39). Siksi tämä standardi edellyttää yritykseltä väliaikaisten erojen määrän esittämistä mutta ei laskennallisten verovelkojen ilmoittamista. Yrityksille kuitenkin suositellaan taseeseen merkitsemättömien laskennallisten verovelkojen ilmoittamista silloin, kun se on käytännössä mahdollista, koska tilinpäätöksen käyttäjät saattavat pitää tällaista informaatiota hyödyllisenä.
- 87A. Kappale 82A vaatii yritystä ilmoittamaan tilinpäätöksessään niiden mahdollisten verovaikutusten luonteen, jotka aiheutuisivat osinkojen maksamisesta yrityksen osakkeenomistajille. Yritys kuvaa tilinpäätöksessään tuloverojärjestelmien keskeiset piirteet sekä osinkojen mahdollisten verovaikutusten määrään vaikuttavat tekijät.
- 87B. Joskus ei ole käytännössä mahdollista laskea niiden mahdollisten verovaikutusten kokonaismäärää, jotka aiheutuisivat osinkojen maksamisesta osakkeenomistajille. Näin voi olla esimerkiksi silloin, kun yrityksellä on useita ulkomaisia tytäryrityksiä. Myös tällaisissa tapauksissa jotkin osat kokonaismäärästä saattavat kuitenkin olla helposti määritettävissä. Esimerkiksi konsernin emoyritys ja jotkut sen tytäryrityksistä ovat saattaneet maksaa jakamattomista voitoista tuloveroa korkeammalla verokannalla ja tietävät, paljonko siitä palautettaisiin, jos konsernin kertyneistä voittovaroista jaettaisiin osakkeenomistajille osinkoja tulevaisuudessa. Tällöin takaisinsaettava määrä ilmoitetaan tilinpäätöksessä liitetietona. Yritys ilmoittaa tarvittaessa myös muista mahdollisista verovaikutuksista, joiden määrittäminen ei ole käytännössä mahdollista. Emoyrityksen mahdollisessa erillistilinpäätöksessä esitetään emoyrityksen kertyneitä voittovaroja koskevat mahdolliset verovaikutukset.
- 87C. Jos yritykseltä edellytetään kappaleessa 82A esitettyjen tietojen antamista, siltä saatetaan edellyttää myös tietoja väliaikaisista eroista, jotka liittyvät tytäryrityksiin, sivuliikkeisiin ja osakkuusyrityksiin tehtyihin sijoituksiin tai yhteisyritysosuuksiin. Tällöin yritys ottaa tämän huomioon kappaleen 82A perusteella annettavia tietoja määrittäessään. Yritykseltä voidaan edellyttää esimerkiksi sellaisten tytäryrityssijoituksiin liittyvien väliaikaisten erojen ilmoittamista, joista ei ole kirjattu laskennallisia verovelkoja (ks. kappale 81(f)). Jos kirjaamattomia laskennallisia verovelkoja ei ole käytännössä mahdollista määrittää (ks. kappale 87), kyseisiin tytäryrityksiin saattaa liittyä potentiaalisia osinkojen verovaikutuksia, joiden määrittäminen ei ole käytännössä mahdollista.
88. Yritys ilmoittaa mahdolliset veroihin liittyvät ehdolliset velat ja varat IAS 37:n "Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat" mukaisesti. Ehdollisia velkoja ja varoja voi syntyä esimerkiksi vielä ratkaisemattomista kiistoista veroviranomaisten kanssa. Samoin jos verokannat ovat muuttuneet tai tilinpäätöspäivän jälkeen on säädetty uusia verolakeja tai niiden hyväksytty sisältö on ilmoitettu, yritys esittää liitetietona näiden muutosten mahdollisen suuruudeltaan merkittävän vaikutuksen tilikauden verotettavaan tuloon perustuviin ja laskennallisiin verosaamisiin ja -velkoihin (ks. IAS 10 "Tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat").

Kappaletta 85 havainnollistava esimerkki

Yrityksen kirjanpidon tulos vuonna 19X2 on sen omassa maassa (maa A) 1 500 (19X1: 2 000) ja maassa B 1 500 (19X1: 500). Verokanta on 30 % maassa A ja 20 % maassa B. Maassa A on verotuksessa vähennyskeltottomia kuluja 100 (19X1: 200).

Esimerkki kotimaan verokantaa koskevasta täsmäytyslaskelmasta:

	19X1	19X2
Kirjanpidon tulos	<u>2 500</u>	<u>3 000</u>
Vero kotimaan verokannalla 30 %	750	900
Verotuksessa vähennyskeltottomien kulujen verovaikutus	60	30
Maassa B sovellettavien alempien verokantojen vaikutus	(50)	(150)
Verokulu	<u>760</u>	<u>780</u>

Seuraavana on esimerkki täsmäytyksestä, joka on laadittu yhdistämällä kutakin maata koskevat erilliset täsmäytyslaskelmat. Tätä menetelmää käytettäessä tilinpäätöksen laativan yrityksen kotimaassa sovellettavan verokannan ja muiden maiden verokantojen välisen eron vaikutus ei näy omana eräänään täsmäytyslaskelmassa. Yrityksen saattaa olla tarpeellista selostaa joko verokantojen muutoksen tai eri maissa ansaittujen voittojen koostumuksen muutoksen vaikutusta selittäessään sovellettavan verokannan (tai -kantojen) muutoksia kappaleen 81(d) edellyttämällä tavalla.

Kirjanpidon tulos	<u>2 500</u>	<u>3 000</u>
Vero laskettuna kussakin maassa syntyneisiin voittoihin sovellettavaa verokantaa käyttäen	750	750
Verotuksessa vähennyskeltottomien kulujen verovaikutus	<u>60</u>	<u>30</u>
Verokulu	<u>760</u>	<u>780</u>

VOIMAANTULO

89. *Tätä IAS-standardia sovelletaan 1.1.1998 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin kappaleessa 91 esitetyn poikkeuksin. Mikäli yritys soveltaa tätä standardia aikaisemmin kuin 1.1.1998 alkavilla tilikausilla, sen tulee ilmoittaa soveltaneensa tätä standardia vuonna 1979 hyväksytyn IAS 12:n "Tuloverojen kirjanpidollinen käsittely" sijasta.*
90. Tämä standardi korvaa vuonna 1979 hyväksytyn IAS 12:n "Tuloverojen kirjanpidollinen käsittely".
91. *Kappaleet 52A, 52B, 65A, 81(i), 82A, 87A, 87B, 87C ja kappaleiden 3 ja 50 poistaminen tulevat voimaan koskien 1.1.2001 tai sen jälkeen alkavalta tilikaudelta laadittavia vuositilinpäätöksiä⁽³⁾. Aikaisempi soveltaminen on suositeltavaa. Jos aikaisempi soveltaminen vaikuttaa tilinpäätökseen, yrityksen tulee antaa tieto tästä.*

⁽³⁾ Kappale 91 viittaa "vuositilinpäätökseen" yhdenmukaisesti vuonna 1998 käyttöön otetun voimaantuloa koskevan täsmällisemmän ilmaisun kanssa. Kappale 89 viittaa "tilinpäätökseen".

IAS 14

KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD IAS 14
(UUDISTETTU 1997)

Segmenttiraportointi

Tämä uudistettu IAS-standardi korvaa IAS 14:n "Taloudellisen informaation raportointi segmenteittäin", jonka IASC:n hallitus *Board* hyväksyi uudelleen muotoiltuna vuonna 1994. Tätä uudistettua standardia sovelletaan 1.7.1998 tai sen jälkeen alkavalta tilikaudelta laadittaviin tilinpäätöksiin.

IAS-standardin 36 "Omaisuserien arvon alentuminen" kappaleisiin 116 ja 117 sisältyy eräitä arvonalentumisten segmenttikohtaista esittämistä koskevia vaatimuksia.

JOHDANTO

Tämä standardi ("IAS 14 (uudistettu)") korvaa IAS 14:n "Taloudellisen informaation raportointi segmenteittäin" ("alkuperäinen IAS 14"). IAS-standardia 14 (uudistettu) sovelletaan 1.1.1998 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Keskeiset muutokset alkuperäiseen IAS 14:ään verrattuna ovat seuraavat:

1. Alkuperäinen IAS 14 koski yrityksiä, joiden liikkeeseen laskemat arvopaperit ovat julkisen kaupankäynnin kohteena, sekä muita taloudellisesti merkittäviä yksiköitä. IAS 14 (uudistettu) koskee yrityksiä, joiden oman tai vieraan pääoman ehtoiset arvopaperit ovat julkisen kaupankäynnin kohteena, sisältäen myös yritykset, jotka ovat parhaillaan toteuttamassa oman tai vieraan pääoman ehtoisten arvopapereiden liikkeeseen laskemista julkisilla arvopaperimarkkinoilla, mutta ei muita taloudellisesti merkittäviä yksiköitä.
2. Alkuperäinen IAS 14 edellytti informaation esittämistä eri toimialoista ja maantieteellisistä segmenteistä. Se sisälsi vain yleisluonteisia ohjeita toimialojen ja maantieteellisten alueiden määrittelemisestä. Siinä ehdotettiin, että sisäisen organisaation mukainen ryhmittely voisi olla raportoitavien segmenttien määrittelyn pohjana, tai segmenttikohtaisten tietojen esittäminen saattaa vaatia tietojen uudelleen luokittelua. IAS 14 (uudistettu) edellyttää informaation esittämistä eri liiketoimintasegmenteistä ja maantieteellisistä segmenteistä. Se sisältää alkuperäistä IAS-standardia 14 yksityiskohtaisempia ohjeita siitä, miten liiketoiminnalliset ja maantieteelliset segmentit määritellään. Sen mukaan yrityksen tulee määritellä segmentit sisäiseen organisaatorakenteeseen ja sisäiseen raportointijärjestelmään perustuen. Jos sisäiset segmentit eivät perustu toisiinsa liittyvien tuotteiden tai palvelujen muodostamiin ryhmiin eivätkä maantieteelliseen jakoon, IAS 14 (uudistettu) edellyttää, että yritys määrittelee raportoitavat segmentit sisäisten segmenttien seuraavaksi alempaan tasoon perustuen.
3. Alkuperäinen IAS 14 edellytti saman tietomäärän antamista sekä toimialoista että maantieteellisistä segmenteistä. IAS 14:n (uudistettu) mukaan yksi segmentointiperuste on ensisijainen ja toinen toissijainen, jolloin toissijaisista segmenteistä vaaditaan huomattavasti vähemmän tietoja.
4. Alkuperäinen IAS 14 ei ottanut kantaa siihen, noudatetaanko segmentti-informaatiota tuotettaessa yksittäisten yritysten vai konsernin noudattamia tilinpäätöksen laatimisperiaatteita. IAS 14 (uudistettu) edellyttää samojen laatimisperiaatteiden noudattamista.
5. Alkuperäinen IAS 14 salli segmentin tuloksen määrittelyn eri tavoin eri yrityksissä. IAS 14 (uudistettu) sisältää alkuperäistä IAS-standardia 14 yksityiskohtaisempia ohjeita siitä, mitä tuotto- ja kulueriä sisällytetään segmentin tuottoihin ja kuluihin ja mitä jätetään niiden ulkopuolelle. IAS-standardissa 14 (uudistettu) edellytetään siten standardoitua tapaa määrittää segmentin tulos, mutta vain siltä osin, kuin tuotot ja liiketoiminnan kulut ovat välittömästi osoitettavissa tai järkevästi kohdistettavissa segmenteille.
6. IAS 14 (uudistettu) edellyttää "symmetriaa" siinä, mitä eriä sisällytetään segmentin tulokseen ja segmentin varoihin. Jos esimerkiksi poistot otetaan huomioon segmentin tuloksessa, poistojen kohteena oleva hyödyke pitää sisällyttää segmentin varoihin. Alkuperäinen IAS 14 ei ota kantaa tähän asiaan.

IAS 14

7. Alkuperäinen IAS 14 ei ottanut kantaa siihen, voidaanko segmentit, joiden katsotaan olevan liian pieniä erikseen raportoitaviksi, yhdistää toisiin segmentteihin tai jättää kokonaan segmenttiraportoinnin ulkopuolelle. IAS 14:n (uudistettu) mukaan pienet sisäisesti raportoitavat segmentit, joista ei vaadita annettavaksi erillisiä tietoja, saadaan yhdistää toisiinsa, mikäli niitä yhdistää merkittävä määrä sellaisia tekijöitä, jotka määrittelevät liiketoiminnallisen tai maantieteellisen segmentin, tai ne saadaan tiettyjen ehtojen täytyessä yhdistää vastaavanlaiseen, merkittävään, sisäisesti raportoitavaan segmenttiin.
8. Alkuperäisessä IAS-standardissa 14 ei otettu kantaa siihen, perustuvatko maantieteelliset segmentit yrityksen varojen sijaintipaikkaan (myynnin alkuperään) vai ko asiakkaiden sijaintiin (myynnin kohteeseen). IAS 14 (uudistettu) edellyttää, että riippumatta siitä, millä perusteella maantieteelliset segmentit on muodostettu, useat tiedot tulee esittää myös toisen perusteen mukaisesti, mikäli se on merkittävästi erilainen.
9. Alkuperäinen IAS 14 edellytti neljän keskeisen tiedon esittämistä sekä toimialoista että maantieteellisistä segmenteistä:
 - (a) myyntituotot tai muut liiketoiminnan tuotot eroteltuna ulkopuolisilta asiakkailta saatuihin ja toisilta segmenteiltä saatuihin tuottoihin;
 - (b) segmentin tulos;
 - (c) segmentin käytössä olevat varat; sekä
 - (d) segmenttien välisen hinnoittelun peruste.

IAS 14 (uudistettu) edellyttää näiden neljän keskeisen tiedon antamista yrityksen ensisijaisen segmenttiraportointiperusteen (liiketoiminnalliset tai maantieteelliset segmentit) mukaisesti esitettynä, sekä lisäksi seuraavia tietoja:

- (a) segmentin velat;
 - (b) tilikauden aikana hankittujen aineellisten ja aineettomien käyttöomaisuushyödykkeiden hankintameno;
 - (c) poistot;
 - (d) muut kulut kuin poistot, joihin ei liity maksutapahtumaa; sekä
 - (e) yrityksen osuus osakkuusyrityksen, yhteisyrityksen tai muun sellaisen sijoituksen, johon sovelletaan pääomaosuusmenetelmää, voitosta tai tappiosta, mikäli osakkuusyrityksen toimintaa harjoitetaan olennaisilta osin vain kyseisen segmentin alueella, sekä kyseiseen yritykseen liittyvä sijoituksen määrä.
- Toissijaisen segmenttiraportointiperusteen mukaisten tietojen osalta IAS-standardista 14 (uudistettu) on jätetty pois alkuperäisen IAS 14:n sisältämä vaatimus segmentin tuloksen esittämisestä, ja sen tilalle on tullut vaatimus tilikauden aikana hankittujen aineellisten ja aineettomien käyttöomaisuushyödykkeiden hankintameno esittämisestä.
10. Alkuperäinen IAS 14 ei ottanut kantaa siihen, tuleeko aikaisemmalta tilikaudelta esitettävät segmentin vertailutiedot oikaista, jos laatimisperiaatteita on muutettu olennaisesti. IAS 14 (uudistettu) edellyttää tietojen oikaisemista, mikäli se on käytännössä mahdollista.
 11. IAS 14 (uudistettu) edellyttää, että jos kaikkien raportoitavien segmenttien yhteenlasketut myyntituotot ulkopuolisilta asiakkailta ovat vähemmän kuin 75 prosenttia yrityksen kokonaistuotoista, on määriteltävä uusia raportoitavia segmenttejä kunnes saavutetaan 75 prosentin taso.
 12. Alkuperäisen IAS 14:n mukaan oli mahdollista käyttää segmenttikohtaisissa tiedoissa erilaista segmenttien välisen hinnoittelun menetelmää kuin mitä yritys on todellisuudessa käyttänyt siirtohinnoittelussa. IAS 14 (uudistettu) edellyttää, että segmenttien väliset siirrot määritetään sillä perusteella, jota yritys on todellisuudessa käyttänyt siirtohinnoittelussa.
 13. IAS 14 (uudistettu) edellyttää tuottojen ilmoittamista jokaisesta sellaisesta segmentistä, jota ei katsota raportoitavaksi segmentiksi sen vuoksi, että enin osa sen tuotoista johtuu myynnistä toisille segmenteille, mikäli kyseisen segmentin tuotot myynnistä ulkopuolisille asiakkaille ovat vähintään 10 prosenttia yrityksen kokonaistuotoista. Alkuperäinen IAS 14 ei sisältänyt tähän verrattavaa vaatimusta.

IAS 14**SISÄLLYSLUETTELO**

	Kappaleet
Tavoite	
Soveltamisala	1-7
Määritelmät	8-25
Toisiin IAS-standardeihin sisältyvät määritelmät	8
Liiketoiminnallisen ja maantieteellisen segmentin määritelmät	9-15
Segmentin tuottojen, kulujen, tuloksen, varojen ja velkojen määritelmät	16-25
Raportoitavien segmenttien määritteleminen	26-43
Ensisijainen ja toissijainen segmenttiraportointimuoto	26-30
Liiketoiminnalliset ja maantieteelliset segmentit	31-33
Raportoitavat segmentit	34-43
Segmenttiraportin laatimisperiaatteet	44-48
Segmenttiraportissa esitettävät tiedot	49-83
Ensisijainen raportointimuoto	50-67
Toissijainen segmentti-informaatio	68-72
Esimerkki segmenttikohtaisista tiedoista	73
Muita esitettäviä tietoja koskevia seikkoja	74-83
Voimaantulo	84

Varsinaisia standardeja, jotka on esitetty lihavoituna ja kursivoituna, luetaan yhdessä tähän standardiin sisältyvän tausta-aineiston ja soveltamisohjeiden sekä IAS-standardien esipuheen kanssa. IAS-standardeja ei ole tarkoitettu koskemaan epäolennaisia eriä (ks. esipuheen kappale 12).

TAVOITE

Tämän standardin tarkoituksena on määrätä periaatteet, joiden mukaan raportoidaan segmenttikohtaista taloudellista informaatiota – informaatiota yrityksen tuottamista erityyppisistä tuotteista ja palveluista sekä erilaisista maantieteellisistä alueista, joilla se toimii – jotta tilinpäätöksen käyttäjät voisivat:

- (a) saada paremmin käsityksen yrityksen toteutuneesta tuloksesta;
- (b) arvioida paremmin yrityksen riskejä ja kannattavuutta; sekä
- (c) tehdä asiantuntevampia arvioita yrityksestä kokonaisuutena.

Monet yritykset tuottavat erityyppisiä tuotteita tai palveluja tai toimivat maantieteellisillä alueilla, joilla kannattavuus, kasvumahdollisuudet, tulevaisuuden näkymät ja riskit ovat erilaisia. Yrityksen erityyppisiä tuotteita ja palveluja sekä sen erilaisilla maantieteellisillä alueilla harjoitettavaa toimintaa koskeva informaatio – jota usein kutsutaan segmentti-informaatioksi – on merkityksellistä arvioitaessa monitoimialaisen tai monikansallisen yrityksen riskejä ja kannattavuutta, mutta se ei käy selville yhteenlasketuista tiedoista. Tämän vuoksi segmentti-informaatiota pidetään laajalti tarpeellisenä tilinpäätöksen käyttäjien tarpeiden tyydyttämiseksi.

SOVELTAMISALA

1. **Tätä standardia sovelletaan julkistettavaan kokonaiseen tilinpäätökseen, joka on IAS-standardien mukainen.**
2. Tilinpäätös kokonaisuudessaan käsittää taseen, tuloslaskelman, rahavirtalaskelman, oman pääoman muutoksia osoittavan laskelman sekä liitetiedot IAS 1:n "Tilinpäätöksen esittäminen" edellyttämällä tavalla.
3. **Tätä standardia tulee noudattaa yritysten, joiden oman tai vieraan pääoman ehtoisilla arvopapereilla käydään julkisesti kauppaa sekä yritysten, jotka ovat parhaillaan laskemassa liikkeeseen oman tai vieraan pääoman ehtoisia arvopapereita julkisilla arvopaperimarkkinoilla.**
4. Mikäli yritys, jonka liikkeeseen laskemat arvopaperit eivät ole julkisen kaupankäynnin kohteena, laatii IAS-standardien mukaisen tilinpäätöksen, suositellaan segmentti-informaation vapaaehtoista esittämistä.
5. **Mikäli yritys, jonka liikkeeseen laskemat arvopaperit eivät ole julkisen kaupankäynnin kohteena, esittää IAS-standardien mukaisessa tilinpäätöksessä vapaaehtoisesti segmentti-informaatiota, yrityksen tulee noudattaa kaikkia tämän standardin vaatimuksia.**
6. **Jos yrityksen, jonka liikkeeseen laskemilla arvopapereilla käydään julkisesti kauppaa, tilinpäätös käsittää sekä konsernitilinpäätöksen että emoyrityksen tai yhden tai useamman tytäryrityksen erillistilinpäätöksen, segmentti-informaatio tarvitsee esittää vain konsernitilinpäätöksen perusteella. Mikäli tytäryrityksen itsensä liikkeeseen laskemat arvopaperit ovat julkisen kaupankäynnin kohteena, tytäryritys esittää segmentti-informaation omassa erillisessä tilinpäätöksessään.**
7. **Samoin, mikäli tilinpäätös sisältää sekä sellaisen yrityksen tilinpäätöksen, jonka arvopapereilla käydään julkisesti kauppaa, että erillistilinpäätöksen, joka koskee pääomaosuusmenetelmällä käsiteltävää osakkuusyritystä tai yhteisyritystä, jossa yritys on osapuolena, segmentti-informaatio esitetään vain yrityksen tilinpäätöksen perusteella. Mikäli kyseinen pääomaosuusmenetelmällä käsiteltävä osakkuusyritys tai yhteisyritys on itse sellainen yritys, jonka liikkeeseen laskemilla arvopapereilla käydään julkisesti kauppaa, se esittää segmentti-informaation omassa erillisessä tilinpäätöksessään.**

MÄÄRITELMÄT

Toisiin IAS-standardeihin sisältyvät määritelmät

8. **Tässä standardissa käytetään seuraavia termejä merkityksessä, joka on määritelty IAS-standardissa 7 "Rahavirtalaskelmat", IAS-standardissa 8 "Tilikauden voitto tai tappio, perustavaa laatua olevat virheet ja tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset" ja IAS-standardissa 18 "Tuotot".**

Liiketoiminta on yrityksen pääasiallista tuloa tuottavaa toimintaa sekä muuta sellaista toimintaa, jota ei lueta kuuluvaksi investointeihin eikä rahoitukseen.

Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet ovat erityisiä periaatteita, perusteita, konventioita, sääntöjä ja käytäntöjä, joita yritys noudattaa tilinpäätöstä laadittaessa ja esitettäessä.

Tuotoilla tarkoitetaan yrityksen tavanomaisesta toiminnasta tilikaudella koituvan taloudellisen hyödyn bruttomäärää, joka johtaa oman pääoman lisäykseen muutoin kuin omistajien tekemistä oman pääoman sijoituksista johtuen.

Liiketoiminnallisen ja maantieteellisen segmentin määritelmät

9. **Termejä liiketoimintasegmentti ja maantieteellinen segmentti käytetään tässä standardissa seuraavassa merkityksessä:**

Liiketoimintasegmentti on yrityksen erotettavissa oleva osa, jossa tuotetaan yksittäistä tuotetta tai palvelua taikka useampia toisiinsa liittyviä tuotteita tai palveluja ja jonka riskit ja kannattavuus poikkeavat muiden liiketoimintasegmenttien riskeistä ja kannattavuudesta. Tekijöitä, jotka otetaan huomioon määritettäessä, ovatko tuotteet tai palvelut toisiinsa liittyviä, ovat:

IAS 14

- (a) *tuotteiden tai palvelujen luonne;*
- (b) *tuotantoprosessien luonne;*
- (c) *tuotteiden tai palvelujen asiakastyypit tai -ryhmät;*
- (d) *tuotteen jakelussa tai palvelun tuottamisessa käytettävät menetelmät; sekä*
- (e) *valvontaympäristön luonne, milloin se on tarkoituksenmukaista, esim. kun kyseessä on pankki- ja vakuutustoiminta tai julkiset palvelut.*

Maantieteellinen segmentti on yrityksen erotettavissa oleva osa, jossa tuotetaan tuotteita tai palveluja tietyssä taloudellisessa ympäristössä ja jonka riskit ja kannattavuus poikkeavat toisenlaisissa taloudellisissa ympäristöissä toimivien osien riskeistä ja kannattavuudesta. Tekijöitä, jotka otetaan huomioon maantieteellisiä segmenttejä määriteltäessä ovat:

- (a) *taloudellisten ja poliittisten olojen samankaltaisuus;*
- (b) *eri alueille sijoittuvien toimintojen väliset yhteydet;*
- (c) *toimintojen lähekkäisyys;*
- (d) *tietyllä alueella tapahtuvaan toimintaan liittyvät erityiset riskit;*
- (e) *valuutanvaihtorajoitukset; ja*
- (f) *valuuttariskit.*

Raportoitava segmentti on edellä esitetyllä perusteella määritelty liiketoiminnallinen tai maantieteellinen segmentti, jota koskevan segmentti-informaation esittämistä tämä standardi edellyttää.

- 10. Liiketoiminnallisia ja maantieteellisiä segmenttejä määriteltäessä käytettävät kriteerit kappaleessa 9 eivät ole missään erityisessä järjestyksessä.
- 11. Yksittäiseen liiketoimintasegmenttiin ei sisälly tuotteita tai palveluja, joiden riskit ja kannattavuus poikkeavat toisistaan merkittävästi. Vaikka eroja saattaa esiintyä yhden tai useamman liiketoimintasektorin määriteltäessä käytettävän tekijän suhteen, yhteen liiketoimintasegmenttiin sisältyvien tuotteiden tai palvelujen odotetaan olevan samankaltaisia useimpien tekijöiden suhteen.
- 12. Vastaavasti maantieteellinen segmentti ei sisällä riskeiltään ja kannattavuudeltaan merkittävästi toisistaan poikkeavissa taloudellisissa ympäristöissä tapahtuvaa toimintaa. Maantieteellinen segmentti saattaa olla yksi valtio, kahden tai useamman valtion muodostama ryhmä tai alue valtion sisällä.
- 13. Pääasialliset riskien lähteet vaikuttavat siihen, miten useimmat yritykset organisoidaan ja miten niitä johdetaan. Sen vuoksi tämän standardin kappaleessa 27 edellytetään, että yrityksen organisaatorakenne ja sen sisäinen raportointijärjestelmä ovat sen segmenttien määrittelyn pohjana. Yrityksen riskeihin ja kannattavuuteen vaikuttavat sekä toimintojen maantieteellinen sijainti (missä tuotteet valmistetaan tai mihin palvelutoiminta sijoittuu) että myös sen markkinoiden sijainti (mihin tuotteet tai palvelut myydään). Määritelmän mukaan maantieteelliset segmentit voivat perustua joko:
 - (a) yrityksen tuotantolaitosten, palvelujen tuottamisyksiköiden tai muiden varojen sijaintiin; tai
 - (b) sen markkina-alueiden ja asiakkaiden sijaintiin.
- 14. Yrityksen organisaation ja sisäisen raportoinnin rakenne osoittaa yleensä, johtuvatko sen pääasialliset maantieteellisten riskien lähteet varojen sijainnista (myynnin alkuperä) vai asiakkaiden sijainnista (myynnin kohde). Yritys määrittää siis tämän rakenteen pohjalta, tulisiko sen maantieteellisten segmenttien perustua varojen vai asiakkaiden sijaintiin.

15. Liiketoiminnallisten tai maantieteellisten segmenttien koostumuksen määrittäminen vaatii jossain määrin harkintaa. Tätä harkintaa toteuttaessaan yrityksen johto ottaa huomioon tavoitteen, joka segmenttikohtaisen taloudellisen informaation esittämiseksi tässä standardissa asetetaan, ja tilinpäätöksen laadulliset ominaisuudet, jotka esitetään IASC:n yleisissä perusteissa. Näihin laadullisiin ominaisuuksiin kuuluvat yrityksen erityyppisiä tuotteita ja palveluja ja sen tietyillä maantieteellisillä alueilla harjoitettavaa toimintaa koskevan taloudellisen informaation merkityksellisyys, luotettavuus ja eri ajankohtien välinen vertailtavuus sekä tämän informaation hyödyllisyys arvioitaessa yrityksen riskejä ja kannattavuutta kokonaisuutena.

Segmentin tuottojen, kulujen, tuloksen, varojen ja velkojen määritelmät

16. **Tässä standardissa käytetään lisäksi seuraavia termejä seuraavassa merkityksessä:**

Segmentin tuottoja ovat yrityksen tuloslaskelmassa esitettävät varsinaiset tuotot, jotka ovat välittömästi osoitettavissa segmentille kuuluviksi, sekä asianmukainen osuus yrityksen tuotoista, jotka ovat järkevällä perusteella kohdistettavissa segmentille, sisältäen sekä yrityksen ulkopuolelle tapahtuneesta myynnistä että saman yrityksen muiden segmenttien kanssa toteutuneista liiketoimista johtuvat tuotot. Segmentin tuottoihin ei lueta:

- (a) *satunnaisia eriä;*
- (b) *korko- tai osinkotuottoja, sisältäen toisille segmenteille annetuista lainoista saadut korot, jollei segmentin toiminta ole luonteeltaan pääasiassa rahoitustoimintaa; eikä*
- (c) *sijoitusten myyntivoittoja tai voittoja velan kuolettamisesta, jollei segmentin toiminta ole luonteeltaan pääasiassa rahoitustoimintaa.*

Segmentin tuotot sisältävät yrityksen osuuden osakkuusyritysten, yhteisyritysten tai muiden sellaisten sijoitusten, joihin sovelletaan pääomaosuusmenetelmää, voitosta tai tappiosta vain siinä tapauksessa, että erät sisältyvät konsernin tai koko yrityksen tuottoihin.

Segmentin tuotot sisältävät yhteisyrityksen osapuolen osuuden sellaisen yhteisessä määräysvallassa olevan yksikön tuotoista, joka on yhdistelty suhteellista menetelmää käyttäen IAS 31:n "Yhteisyritysosuuksien esittäminen tilinpäätöksessä" mukaisesti.

Segmentin kuluja ovat segmentin liiketoiminnasta johtuvat kulut, jotka ovat välittömästi osoitettavissa segmentille kuuluviksi, ja asianmukainen osuus kuluista, jotka ovat kohdistettavissa segmentille järkevällä perusteella, sisältäen sekä yrityksen ulkopuolisille asiakkaille myytyihin suoritteisiin että saman yrityksen muiden segmenttien kanssa toteutuneisiin liiketoimiin liittyvät kulut. Segmentin kuluihin ei lueta:

- (a) *satunnaisia eriä;*
- (b) *korkokuluja, sisältäen toisilta segmenteiltä saaduista lainoista maksetut korot, jollei segmentin toiminta ole luonteeltaan pääasiassa rahoitustoimintaa;*
- (c) *sijoitusten myyntitappioita tai tappioita velan kuolettamisesta, jollei segmentin toiminta ole luonteeltaan pääasiassa rahoitustoimintaa;*
- (d) *yrityksen osuutta osakkuusyritysten, yhteisyritysten tai muiden sellaisten sijoitusten tappioista, joihin sovelletaan pääomaosuusmenetelmää;*
- (e) *tuloveroja; eikä*
- (f) *yleisiä hallintokuluja, keskushallinnon kuluja ja muita kuluja, jotka syntyvät yrityksen tasolla ja liittyvät yritykseen kokonaisuutena. Yrityksen tasolla syntyy kuitenkin joskus segmentille kuuluvia kuluja. Tällaiset kulut ovat segmentin kuluja, mikäli ne liittyvät segmentin liiketoimintaan ja mikäli ne ovat välittömästi osoitettavissa tai järkevällä perusteella kohdistettavissa segmentille.*

Segmentin kulut sisältävät yhteisyrityksen osapuolen osuuden sellaisen yhteisessä määräysvallassa olevan yksikön kuluista, joka on yhdistelty suhteellista menetelmää käyttäen IAS 31:n "Yhteisyritysosuuksien esittäminen tilinpäätöksessä" mukaisesti.

IAS 14

Korkotuotot ja -kulut segmentin sellaisesta toiminnasta, joka on luonteeltaan pääasiassa rahoitustoimintaa, voidaan esittää segmenttiraportoinnissa yhtenä nettomääräisenä eränä vain siinä tapauksessa, että kyseiset erät on netotettu konsernitilinpäätöksessä tai koko yrityksen tilinpäätöksessä.

Segmentin tulos on segmentin tuottojen ja kulujen erotus. Segmentin tulos määritetään ennen mahdollisen vähennistön osuuden erottamista.

Segmentin varat ovat sellaisia liiketoiminnan varoja, joita segmentti käyttää liiketoiminnassaan ja jotka ovat joko välittömästi osoitettavissa tai järkevällä perusteella kohdistettavissa segmentille.

Mikäli segmentin tulokseen sisältyy korko- tai osinkotuottoja, niitä vastaavat saamiset, lainat, sijoitukset tai muut tuloa tuottavat varat sisällytetään segmentin varoihin.

Segmentin varat eivät sisällä tuloverosaamisia.

Sellaiset sijoitukset, joihin sovelletaan pääomaosuusmenetelmää, luetaan segmentin varoihin vain siinä tapauksessa, että kyseisten sijoitusten voitot tai tappiot sisältyvät segmentin tuottoihin. Segmentin varat sisältävät yhteisyrityksen osapuolen osuuden sellaisen yhteisessä määräysvallassa olevan yksikön liiketoiminnan varoista, joka on yhdistelty suhteellista menetelmää käyttäen IAS 31:n "Yhteisyritysosuuksien esittäminen tilinpäätöksessä" mukaisesti.

Segmentin varoja määritettäessä vähennetään sellaiset vähennyserät, jotka esitetään yrityksen taseessa suoraan varoista vähennettyinä.

Segmentin velat ovat sellaisia liiketoiminnan velkoja, jotka aiheutuvat segmentin liiketoiminnasta ja jotka ovat joko välittömästi osoitettavissa tai järkevällä perusteella kohdistettavissa segmentille.

Jos segmentin tuloksessa on otettu huomioon korkokuluja, vastaavat korolliset velat sisällytetään segmentin velkoihin.

Segmentin velat sisältävät yhteisyrityksen osapuolen osuuden sellaisen yhteisessä määräysvallassa olevan yksikön veloista, joka on yhdistelty suhteellista menetelmää käyttäen IAS 31:n "Yhteisyritysosuuksien esittäminen tilinpäätöksessä" mukaisesti.

Segmentin velat eivät sisällä tuloverovelkoja.

Segmenttiraportin laatimisperiaatteilla tarkoitetaan konsernin ja yrityksen tilinpäätöstä laadittaessa ja esitettäessä noudatettavia periaatteita samoin kuin niitä laatimisperiaatteita, jotka koskevat erityisesti segmenttiraportointia.

17. Segmentin tuottojen, kulujen, varojen ja velkojen määritelmät kattavat sellaiset erät, jotka ovat välittömästi osoitettavissa tai järkevällä perusteella kohdistettavissa segmentille. Yritys käyttää sisäistä raportointijärjestelmäänsä lähtökohtana määritellessään erä, jotka ovat välittömästi osoitettavissa tai järkevällä perusteella kohdistettavissa segmentille. Tämä tarkoittaa, että erien jotka on nimetty segmenteille sisäisessä taloudellisessa raportoinnissa, oletetaan olevan välittömästi osoitettavissa tai järkevästi kohdistettavissa segmenteille myös raportoitavien segmenttien tuottoja, kuluja, varoja ja velkoja määritettäessä.
18. Toisinaan tietty tuotto-, kulu-, omaisuus- tai velkaerä voi kuitenkin olla kohdistettu segmenteille sisäisessä taloudellisessa raportoinnissa perusteella, jonka yrityksen johto ymmärtää mutta, jota ulkopuoliset tilinpäätöksen käyttäjät voivat pitää subjektiivisena, mielivaltaisena tai vaikeasti ymmärrettävänä. Tällainen kohdistaminen ei muodosta tähän standardiin sisältyvien segmentin tuottojen, kulujen, varojen ja velkojen määritelmien mukaista järkevää perustetta. Toisaalta yritys saattaa päättää olla kohdistamatta joitakin tuotto-, kulu-, omaisuus- ja velkaeria sisäisessä taloudellisessa raportoinnissa, vaikka sille olisi olemassa järkevä peruste. Tällainen erä kohdistetaan tämän standardin sisältämien segmentin tuottojen, kulujen, varojen ja velkojen määritelmien mukaisesti.

19. Segmentin varoja ovat esimerkiksi segmentin liiketoiminnassa käytettävät lyhytaikaiset varat, aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet, rahoitusleasingin kohteena olevat hyödykkeet (IAS 17 "Vuokrasopimukset") ja aineettomat hyödykkeet. Jos tietty poistoerä sisältyy segmentin kuluihin, myös vastaava omaisuuserä sisällytetään segmentin varoihin. Segmentin varat eivät sisällä sellaisia varoja, joita käytetään yrityksen yleisiin tai keskushallinnon tarkoituksiin. Kahden tai useamman segmentin yhteiset varat sisältyvät segmentin varoihin, mikäli on olemassa järkevä kohdistamisperuste. Segmentin varat sisältävät liikearvon, joka on välittömästi osoitettavissa tai kohtuullisella perusteella kohdistettavissa segmentille, ja vastaava liikearvon poisto sisältyy segmentin kuluihin.
20. Segmentin velkoja ovat esimerkiksi osto- ja muut velat, siirtovelat, asiakkaiden maksamat ennakot, tuotteiden takuuvaramukset ja muut vaateet, jotka liittyvät tavaroiden ja palvelujen tuottamiseen. Segmentin velat eivät sisällä lainoja, rahoitusleasingin kohteena oleviin hyödykkeisiin liittyviä velkoja (IAS 17) eikä muita velkoja, jotka ovat syntyneet pikemminkin rahoitustarkoituksessa kuin liiketoiminnassa. Mikäli korkokulut on otettu huomioon segmentin tuloksessa, vastaava korollinen velka sisältyy segmentin velkoihin. Sellaisten segmenttien velkoihin, joiden toiminta ei ole luonteeltaan pääasiassa rahoitustoimintaa, ei lueta lainoja ja niiden kaltaisia velkoja, koska segmentin tulos on pikemminkin liiketoiminnan tulos kuin voitto tai tappio rahoituserien jälkeen. Koska lainat lisäksi usein otetaan keskushallinnon tasolla koko yrityksen toimintaa varten, korollista velkaa ei useinkaan ole mahdollista osoittaa välittömästi segmentille tai kohdistaa sille järkevästi.
21. Segmentin varoja ja velkoja määritettäessä otetaan huomioon hankintana käsiteltävässä yritysten yhteenliittymässä hankitun yrityksen yksilöitävissä olevien segmenttikohtaisten varojen ja velkojen aikaisempiin kirjjanpitoarvoihin tehdyt oikaisut vaikka kyseiset oikaisut tehtäisiin vain konsernitilinpäätöstä laadittaessa eikä niitä merkittäisi emoyrityksen eikä tytäryrityksen erilliseen tilinpäätökseen. Vastaavasti jos aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet on arvostettu uudelleen hankinnan jälkeen IAS 16:n "Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet" salliman vaihtoehtoisen menettelytavan mukaisesti, nämä uudelleenarvostukset otetaan huomioon segmentin varoja määritettäessä.
22. Hankintamenon kohdistamista koskevaa ohjeistusta löytyy toisista IAS-standardeista. Esimerkiksi IAS 2:n "Vaihto-omaisuus" kappaleet 8-16 sisältävät ohjeita vaihto-omaisuuden hankintamenon osoittamisesta ja kohdistamisesta ja IAS 11:n "Pitkäaikaishankkeet" kappaleet 16-21 hankkeista johtuvien menojen osoittamisesta ja kohdistamisesta. Kyseiset ohjeet saattavat olla hyödyllisiä, kun hankintamenoja osoitetaan tai kohdistetaan segmenteille.
23. IAS 7 "Rahavirtalaskelmat" sisältää ohjeita siitä, sisällytetäänkö shekkitililuotot rahavaroihin vai esitetäänkö ne lainoina.
24. Segmentin tuotot, kulut, varat ja velat määritetään ennen konsernin sisäisten saamis- ja velkaerien ja konsernin sisäisten liiketoimien vähentämistä osana konsernitilinpäätöksen laatimisprosessia paitsi milloin tällaiset konsernin sisäiset saamis- ja velkaerät ja liiketoimet ovat sellaisten konserniyritysten välisiä, jotka kuuluvat samaan segmenttiin.
25. Vaikka koko yrityksen tilinpäätöstä laadittaessa ja esitettäessä noudatettavat periaatteet ovat myös segmenttilaskennan keskeisiä periaatteita, segmenttilaskennan periaatteet sisältävät lisäksi periaatteita, jotka liittyvät erityisesti segmenttiraportointiin, kuten segmenttien määrittäminen, segmenttien välinen siirtohinnoittelu sekä peruste, jonka mukaan tuotot ja kulut kohdistetaan segmenteille.

RAPORTOITAVIEN SEGMENTTIEN MÄÄRITTELEMINEN

Ensisijainen ja toissijainen segmenttiraportointimuoto

26. **Yrityksen riskien ja kannattavuuden pääasiallisten lähteiden ja luonteen tulee ratkaista, perustuuko yrityksen ensisijainen segmenttiraportointi liiketoiminnallisiin vai maantieteellisiin segmentteihin. Mikäli yrityksen riskeihin ja kannattavuuteen vaikuttavat pääasiassa yrityksen tuottamien tuotteiden ja palvelujen väliset erot, sen ensisijaisen segmenttiraportoinnin tulee perustua liiketoiminnallisiin segmentteihin, jolloin toissijainen informaatio esitetään maantieteellisiin segmentteihin perustuen. Vastaavasti jos yrityksen riskeihin ja kannattavuuteen vaikuttaa pääasiassa se, että se toimii eri maissa tai muuten erilaisilla maantieteellisillä alueilla, sen ensisijaisen segmenttiraportoinnin tulee perustua maantieteellisiin segmentteihin, jolloin toissijainen informaatio esitetään toisiinsa liittyvien tuotteiden ja palvelujen muodostamiin ryhmiin perustuen.**

IAS 14

27. **Yrityksen sisäinen organisaatio- ja johtamisrakenne ja sisäinen taloudellinen raportointi hallitukselle ja toimitusjohtajalle ovat tavallisesti perustana määriteltäessä yrityksen riskien ja kannattavuuden pääasiallista lähdettä ja niiden luonnetta ja siten myös määritettäessä, kumpi raportointimuoto on ensisijainen ja kumpi toissijainen, alakohdissa (a) ja (b) tarkoitettuja tapauksia lukuun ottamatta:**
- (a) **jos sekä yrityksen tuottamien tuotteiden ja palvelujen väliset erot että sen maantieteellisten toiminta-alueiden väliset erot vaikuttavat voimakkaasti yrityksen riskeihin ja kannattavuuteen, mitä osoittaa se, että yrityksen johtaminen ja sisäinen raportointi hallitukselle ja toimitusjohtajalle on järjestetty matriisilähtöisesti, niin yrityksen tulee käyttää liiketoiminnallisiin segmentteihin perustuvaa raportointia ensisijaisena segmenttiraportoinnin muotona ja maantieteellisiin segmentteihin perustuvaa raportointia toissijaisena segmenttiraportoinnin muotona; ja**
- (b) **jos yrityksen sisäinen organisaatio- ja johtamisrakenne ja sisäinen taloudellinen raportointi hallitukselle ja toimitusjohtajalle eivät perustu sen paremmin yksittäisiin tuotteisiin tai palveluihin tai toisiinsa liittyvien tuotteiden/palvelujen muodostamiin ryhmiin kuin maantieteellisiin alueisiin, yrityksen hallituksen ja toimivan johdon tulee päättää, liittyvätkö yrityksen riskit ja kannattavuus enemmän sen tuottamiin tuotteisiin tai palveluihin vai maantieteellisiin alueisiin, joilla se toimii, ja tämän tuloksena valita joko liiketoiminnallisiin tai maantieteellisiin segmentteihin perustuva raportointi ensisijaiseksi raportointimuodoksi ja toinen toissijaiseksi raportointimuodoksi.**
28. Useimmissa yrityksissä riskien ja kannattavuuden pääasialliset lähteet määräävät, miten yritys organisoidaan ja miten sitä johdetaan. Yrityksen organisaation ja johtamisen rakenne ja sisäinen taloudellinen raportointi osoittavat yleensä parhaiten yritystä koskevien riskien ja kannattavuuden pääasialliset lähteet segmenttiraportointia ajatellen. Harvoja poikkeuksia lukuun ottamatta yritys siis esittää segmentti-informaation tilinpäätöksessään samalla perusteella kuin millä sisäisesti raportoidaan ylimmälle johdolle. Yrityksen riskien ja kannattavuuden pääasiallisista lähteistä tulee ensisijainen segmenttiraportoinnin muoto. Sen toissijaisista riskien ja kannattavuuden lähteistä tulee sen toissijainen segmenttiraportoinnin muoto.
29. "Matriisiesitys" – sekä liiketoiminnalliset että maantieteelliset segmentit ensisijaisena segmenttiraportointimuotona siten, että kummallakin perusteella esitetään täydelliset segmenttikohtaiset tiedot – tuottaa usein hyödyllistä informaatiota, mikäli sekä yrityksen tuottamien tuotteiden ja palvelujen väliset erot että sen erilaisten maantieteellisten toiminta-alueiden väliset erot vaikuttavat yrityksen riskeihin ja kannattavuuteen. Tämä standardi ei edellytä "matriisiesitystä", mutta ei myöskään estä sitä.
30. Joskus yrityksen organisaatio ja sisäinen raportointi ovat saattaneet muotoutua siten, ettei niillä ei ole yhteyttä sen paremmin tuotteiden tai palvelujen välisiin eroihin kuin maantieteellisiin toiminta-alueisiin. Esimerkiksi sisäinen raportointi saattaa olla järjestetty yksinomaan juridisten yksiköiden mukaisesti, jolloin sisäiset segmentit koostuvat toisiinsa liittymättömien tuotteiden tai palvelujen muodostamista ryhmistä. Näissä epätavallisissa tapauksissa sisäisesti raportoitavat segmenttikohtaiset tiedot eivät täytä tämän standardin mukaisia tavoitteita. Kappale 27(b) edellyttää siis, että yrityksen hallitus ja toimiva johto ratkaisevat, johtuvatko yrityksen riskit ja sen kannattavuus enemmän tuotteista/palveluista vai maantieteellisestä sijainnista, ja valitsevat ensisijaisen segmenttiraportoinnin perusteeksi joko liiketoiminnalliset tai maantieteelliset segmentit. Tavoitteena on saavuttaa kohtuullinen vertailukelpoisuus muihin yrityksiin nähden, parantaa näin annettavan informaation ymmärrettävyyttä sekä tyydyttää sijoittajien, luotonantajien ja muiden osapuolten ilmaisemat tarpeet saada informaatiota tuotteisiin/palveluihin ja maantieteellisiin alueisiin liittyvistä riskeistä ja kannattavuudesta.
- Liiketoiminnalliset ja maantieteelliset segmentit
31. **Yrityksen ulkoisessa segmenttiraportoinnissa tulee käyttää liiketoiminnallisina ja maantieteellisinä segmentteinä niitä organisaatioyksiköitä, joita koskevia tietoja raportoidaan hallitukselle ja toimitusjohtajalle yksiköiden toiminnan toteutuneen tuloksen arvioimista ja vastaista resurssien kohdistamista koskevaa päätöksentekoa varten, kappaleessa 32 tarkoitettuja tilanteita lukuun ottamatta.**

32. Mikäli yrityksen sisäinen organisaation ja johtamisen rakenne sekä järjestelmä, jolla raportoidaan sisäisesti taloudellista informaatiota hallitukselle ja toimitusjohtajalle, ei perustu sen paremmin yksittäisiin tuotteisiin tai palveluihin tai toisiinsa liittyvien tuotteiden tai palvelujen ryhmiin kuin maantieteellisiin alueisiin, kappale 27 (b) edellyttää, että yrityksen hallituksen ja toimivan johdon tulee valita joko liiketoiminnallisiin tai maantieteellisiin segmentteihin perustuva raportointi yrityksen ensisijaiseksi segmenttiraportoinnin muodoksi perustuen arvioon siitä, kumpi kuvastaa yrityksen riskien ja kannattavuuden ensisijaista lähdettä, jolloin toisesta tulee toissijainen raportointimuoto. Tällöin yrityksen hallituksen ja toimivan johdon on määriteltävä yrityksen liiketoiminnalliset ja maantieteelliset segmentit ulkoista raportointia varten siten, että ne perustuvat pikemminkin tekijöihin, jotka sisältyvät tämän standardin kappaleessa 9 esitettyihin määritelmiin, kuin järjestelmään, jolla taloudellista informaatiota raportoidaan sisäisesti hallitukselle ja toimitusjohtajalle, ja tämä määrittely tapahtuu yhdenmukaisesti seuraavassa esitetyn kanssa:
- (a) jos yksi tai useampi segmenteistä, joista raportoidaan sisäisesti hallitukselle ja toimivalle johdolle, on kappaleessa 9 esitettyihin määritelmiin sisältyvien tekijöiden perusteella liiketoiminnallinen tai maantieteellinen segmentti mutta toiset eivät ole, alakohtaa (b) sovelletaan vain niihin sisäisiin segmentteihin, jotka eivät ole kappaleessa 9 esitettyjen määritelmien mukaisia (toisin sanoen sisäisessä raportoinnissa käytettävää, määritelmän mukaista segmenttiä ei tule jakaa edelleen segmentteihin);
 - (b) niiden segmenttien osalta, joista raportoidaan sisäisesti hallitukselle ja toimivalle johdolle ja jotka eivät ole kappaleessa 9 esitettyjen määritelmien mukaisia, yrityksen johdon tulee käyttää apuna seuraavaa, alemmaa sisäisen segmentoinnin tasoa, josta raportoidaan tuote- tai palvelulinjoittain tai maantieteellisiin alueisiin perustuen kappaleessa 9 esitettyjen määritelmien mukaisesti; ja
 - (c) jos tällainen sisäisesti raportoitava alemman tason segmentti vastaa kappaleessa 9 esitettyjen tekijöiden perusteella liiketoiminnallisen tai maantieteellisen segmentin määritelmää, kyseiseen segmenttiin sovelletaan kappaleissa 34 ja 35 esitettäviä, raportoitavan segmentin määrittelyssä käytettäviä kriteerejä.
33. Tämän standardin mukaan useimmat yritykset määrittelevät liiketoiminnallisiksi ja maantieteellisiksi segmenteiksi ne organisaatioyksiköt, joita koskevaa informaatiota raportoidaan hallitukselle (erityisesti mahdollisille toimivaan johtoon kuulumattomille, valvoville hallituksen jäsenille) ja toimitusjohtajalle (korkein toiminnallisia päätöksiä tekevä taho, joka saattaa joissakin tapauksissa koostua useista henkilöistä) kunkin yksikön toteutuneen tuloksen arvioimista ja vastaista resurssien kohdistamista koskevaa päätöksentekoa varten. Siinäkin tapauksessa, että yrityksen on sovellettava kappaletta 32 sen vuoksi, että sen sisäiset segmentit eivät noudata tuote-/palvelukohtaista tai maantieteellistä jakoa, se pikemminkin muodostaa segmentit seuraavan alemman tason segmentoinnin perusteella, josta raportoidaan tuote- tai palvelulinjojen tai maantieteellisten alueiden mukaisesti, kuin muodostaa segmentit yksinomaan ulkoista raportointia varten. Tätä lähestymistapaa, jonka mukaan yrityksen organisaation ja johdon rakennetta ja sen sisäistä raportointijärjestelmää käytetään apuna yrityksen liiketoiminnallisten ja maantieteellisten segmenttien määrittelyssä ulkoista raportointia varten, kutsutaan toisinaan "johdon lähestymistavaksi", ja niitä organisaatioyksiköitä, joita koskevaa informaatiota raportoidaan sisäisesti, kutsutaan joskus "toiminnallisiksi segmenteiksi".
- Raportoittavat segmentit
34. Kaksi tai sitä useampi sisäisesti raportoitava liiketoiminnallinen tai maantieteellinen segmentti, jotka ovat olennaisilta osin samanlaisia, voidaan yhdistää yhdeksi liiketoiminnalliseksi tai maantieteelliseksi segmentiksi. Kaksi tai sitä useampi liiketoiminnallinen tai maantieteellinen segmentti ovat olennaisilta osin samanlaisia vain silloin, kun:
- (a) niiden pitkän aikavälin taloudellinen tuloksellisuus on samanlainen; ja
 - (b) ne ovat samanlaisia kaikkien kappaleessa 9 esitettyihin asianomaisiin määritelmiin sisältyvien tekijöiden suhteen.
35. Liiketoiminnallinen tai maantieteellinen segmentti muodostaa raportoitavan segmentin, mikäli pääosa sen tuotoista saadaan myynnistä ulkopuolisille asiakkaille ja:
- (a) sen saamat tuotot myynnistä ulkopuolisille asiakkaille ja toisten segmenttien kanssa toteutuneista liiketoimista ovat vähintään 10 prosenttia kaikkien segmenttien yhteenlasketuista ulkoisista ja sisäisistä tuotoista; tai

IAS 14

- (b) *segmentin tulos, joko voitto tai tappio, on vähintään 10 prosenttia kaikkien voitollisten segmenttien yhteenlasketusta tuloksesta tai kaikkien tappiollisten segmenttien yhteenlasketusta tuloksesta riippuen siitä, kumpi niistä on absoluuttiselta määrältään suurempi; tai*
- (c) *sen varat ovat vähintään 10 prosenttia kaikkien segmenttien yhteenlasketuista varoista.*
36. *Mikäli sisäisesti raportoitava segmentti jää kaikkien kappaleessa 35 esitettyjen merkittävyyskynnysten alapuolelle:*
- (a) *kyseinen segmentti voidaan osoittaa raportoitavaksi segmentiksi koostaan huolimatta;*
- (b) *jos sitä ei päätetä osoittaa raportoitavaksi segmentiksi koostaan huolimatta, kyseinen segmentti voidaan yhdistää yhdeksi erikseen raportoitavaksi segmentiksi yhden tai useamman sisäisesti raportoitavan samankaltaisen segmentin kanssa, joka myös on (tai jotka myös ovat) kaikkien kappaleen 35 mukaisten merkittävyyskynnysten alapuolella (kaksi tai sitä useampi liiketoiminnallinen tai maantieteellinen segmentti ovat samankaltaisia, mikäli enin osa tekijöistä, jotka sisältyvät asianmukaiseen määritelmään kappaleessa 9, on niille yhteisiä); ja*
- (c) *mikäli segmenttiä ei raportoida erikseen tai yhdistettynä, se tulee sisällyttää kohdistamattomaan täsmäytyserään.*
37. *Mikäli raportoitaville segmenteille kohdistuvien ulkoisten tuottojen kokonaismäärä on alle 75 % konsernin tai yrityksen kokonaistuotoista, uusia segmenttejä määritellään raportoitaviksi segmenteiksi, vaikka ne eivät ylitä kappaleessa 35 tarkoitettua 10 prosentin kynnystä, kunnes vähintään 75 prosenttia konsernin tai yrityksen kokonaistuotoista sisältyy raportoitaviin segmentteihin.*
38. Tässä standardissa käytettyä 10 prosentin kynnystä ei ole tarkoitettu olennaisuutta määritettäessä käytettäväksi ohjeeksi missään muussa tilinpäätöksen laatimisen kohdassa kuin raportoitavia liiketoiminnallisia ja maantieteellisiä segmenttejä määriteltäessä.
39. Rajoittamalla raportoitavat segmentit niihin, joiden tuotoista pääosa tulee myynnistä ulkopuolisille asiakkaille, tämä standardi ei edellytä vertikaalisesti integroitujen toimintojen eri vaiheiden nimeämistä erillisiksi liiketoimintasegmenteiksi. Joillakin toimialoilla vallitsevan käytännön mukaan tietyt vertikaalisesti integroidut toiminnot raportoidaan kuitenkin erillisinä liiketoimintasegmentteinä, vaikka ne eivät kerrytä merkittäviä ulkoisia myyntituottoja. Esimerkiksi monet kansainväliset öljy-yhtiöt esittävät tuotantoketjun alkupään toiminnot (etsintä ja tuotanto) ja loppupään toiminnot (jalostus ja markkinointi) erillisinä liiketoimintasegmentteinä, vaikka alkupään tuote (raakaöljy) siirretään pääosin tai kokonaisuudessaan sisäisesti yrityksen jalostustoiminnolle.
40. Tämä standardi suosittelee mutta ei edellytä vertikaalisesti integroitujen toimintojen vapaaehtoista raportoimista erillisinä segmentteinä, joista esitetään asianmukaiset kuvaukset sisältäen segmenttien välisen siirtohinnoittelun perusteita koskevat tiedot kappaleessa 75 vaadittavalla tavalla.
41. *Jos yrityksen sisäinen raportointi käsittelee vertikaalisesti integroituja toimintoja erillisinä segmentteinä ja yritys päättää olla esittämättä niitä ulkoisesti liiketoimintasegmentteinä, myyvä yksikkö yhdistetään yhteen tai useampaan ostavaan yksikköön ulkoisesti raportoitavia segmenttejä määriteltäessä, paitsi siinä tapauksessa, että yhdistämiselle ei ole järkevää perustetta, jolloin myyvä segmentti esitetään kohdentamattomana täsmäytyseränä.*
42. *Segmentti, joka on määritelty raportoitavaksi tilikautta välittömästi edeltävällä tilikaudella siksi, että se on ylittänyt asianmukaiset 10 prosentin kynnykset, on edelleen raportoitava segmentti tarkasteltavana olevalla tilikaudella, vaikka sen tuotot, tulos ja varat eivät enää ylittäisi 10 prosentin kynnystä, mikäli yrityksen johto katsoo segmentin olevan edelleen merkittävä.*
43. *Mikäli segmentti määritellään raportoitavaksi tarkasteltavana olevalla tilikaudella siksi, että se ylittää asianmukaiset 10 prosentin kynnykset, aikaisemmalta tilikaudelta vertailutarkoituksessa esitettäviä segmenttitietoja oikaistaan, mikäli se on käytännössä mahdollista siten, että uusi raportoitava segmentti esitetään erillisenä segmenttinä, vaikka tämä segmentti ei ylittänyt 10 prosentin kynnyksiä aikaisemmallalla tilikaudella.*

SEGMENTTIRAPORTIN LAATIMISPERIAATTEET

44. ***Segmentti-informaatio tuotetaan samojen laatimisperiaatteiden mukaisesti, kuin mitä noudatetaan konsernin tai yrityksen tilinpäätöstä laadittaessa ja esitettäessä.***
45. Lähtökohtana on, että periaatteet, jotka yrityksen hallitus ja toimiva johto ovat valinneet käytettäväksi konsernin tai koko yrityksen tilinpäätöstä laadittaessa, ovat hallituksen ja toimivan johdon käsityksen mukaan sopivimmat ulkoiseen raportointiin. Koska segmentti-informaation tarkoituksena on auttaa tilinpäätöksen lukijoita ymmärtämään paremmin yritystä kokonaisuutena ja tekemään siitä asiantuntevampia arvioita, tämä standardi edellyttää, että segmentti-informaatiota tuotettaessa käytetään hallituksen ja toimivan johdon valitsemaa tilinpäätöksen laatimisperiaatteita. Tämä ei kuitenkaan tarkoita, että konsernin tai yrityksen tilinpäätöksen laatimisperiaatteita tulisi soveltaa raportoitaviin segmentteihin ikään kuin segmentit olisivat erillisiä, yksittäisinä tarkasteltavia tilinpäätöksen laativia yksiköitä. Yksityiskohtainen laskelma, joka on laadittu sovellettaessa tiettyä tilinpäätöksen laatimisperiaatetta yrityksen tasolla, voidaan kohdistaa segmenteille, mikäli sille on järkevä peruste. Esimerkiksi eläkkeitä koskevat laskelmat tehdään yleensä koko yritykselle, mutta yritystason luvut voidaan kohdistaa segmenteille kutakin segmenttiä koskevien palkkatietojen ja väestötilastollisten tietojen perusteella.
46. Tämä standardi ei kiellä sellaisen segmenttikohtaisen lisäinformaation esittämistä, joka on tuotettu perusteilla, jotka poikkeavat konsernitilinpäätöstä tai yrityksen tilinpäätöstä laadittaessa noudatettavista periaatteista, edellyttäen, että (a) informaatio raportoidaan sisäisesti hallitukselle ja toimitusjohtajalle segmentille tapahtuvaa resurssien kohdistamista koskevaa päätöksentekoa ja segmentin tuloksellisuuden arvioimista varten ja (b) tätä lisäinformaatiota tuotettaessa käytetyt perusteet on kuvattu selkeästi.
47. ***Kahden tai useamman segmentin yhteisesti käyttämät varat kohdistetaan segmenteille siinä ja vain siinä tapauksessa, että myös vastaavat tuotot ja kulut kohdistetaan kyseisille segmenteille.***
48. Tapa, jolla varat, velat, tuotot ja kulut kohdistetaan segmenteille, riippuu esimerkiksi erien luonteesta, segmentin harjoittamasta toiminnasta ja kyseisen segmentin suhteellisesta itsenäisyydestä. Ei ole mahdollista eikä tarkoituksenmukaista määrätä yksittäistä kohdistamisperustetta, jota kaikkien yritysten tulisi noudattaa. Ei ole myöskään tarkoituksenmukaista pakottaa kohdistamaan yrityksen kahteen tai useampaan segmenttiin yhteisesti liittyviä varoja, velkoja, tuottoja ja kuluja, jos ainoa käytettävissä oleva kohdistamisperuste on mielivaltainen tai vaikeasti ymmärrettävä. Samalla segmentin tuottojen, kulujen, varojen ja velkojen määritelmät ovat suhteessa toisiinsa, ja kohdistamisen tulee tapahtua johdonmukaisesti. Yhteisesti käytettävät varat kohdistetaan siis segmenteille siinä ja vain siinä tapauksessa, että myös vastaavat tuotot ja kulut kohdistetaan kyseisille segmenteille. Esimerkiksi hyödyke sisällytetään segmentin varoihin siinä ja vain siinä tapauksessa, että vastaavat poistot vähennetään segmentin tulosta määritettäessä.

SEGMENTTIRAPORTISSA ESITETTÄVÄT TIEDOT

49. Kappaleissa 50-67 esitetään yksityiskohtaiset vaatimukset tiedoista, jotka raportoitavista segmenteistä esitetään yrityksen ensisijaisen raportointimuodon mukaisessa segmenttiraportoinnissa. Kappaleissa 68-72 määritellään yrityksen toissijaisen raportointimuodon mukaisessa segmenttiraportoinnissa esitettäviä tietoja koskevat vaatimukset. Yrityksille suositellaan kaikkien kappaleissa 50-67 mainittavien, ensisijaisia segmenttejä koskevien tietojen esittämistä myös jokaisesta raportoitavasta toissijaisesta segmentistä, vaikka kappaleissa 68-72 edellytetään huomattavasti vähemmän tietoja toissijaisella perusteella. Kappaleissa 74-83 käsitellään useita muita segmenttikohtaisia tietoja koskevia asioita. Tämän standardin liitteessä B annetaan esimerkki näiden esitettäviä tietoja koskevien vaatimusten soveltamisesta.

Ensisijainen raportointimuoto

50. ***Kappaleisiin 51-67 sisältyviä, esitettäviä tietoja koskevia vaatimuksia sovelletaan kuhunkin raportoitavaan segmenttiin yrityksen ensisijaisen raportointimuodon perusteella.***

IAS 14

51. ***Yrityksen tulee esittää kunkin raportoitavan segmentin tuotot. Segmentin tuotot myynnistä ulkopuolisille asiakkaille ja tuotot toisten segmenttien kanssa toteutuneista liiketoimista esitetään erikseen.***
52. ***Yrityksen tulee esittää kunkin raportoitavan segmentin tulos.***
53. Mikäli segmentin voitto tai tappio tai muu segmentin kannattavuutta kuvaava tunnusluku kuin segmentin tulos pystytään selvittämään ilman mielivaltaisia kohdistamisia, suositellaan tällaisen luvun (tai tällaisten lukujen) esittämistä segmentin tuloksen lisäksi asianmukaisesti kuvattuina. Jos kyseinen tunnusluku on tuotettu perusteella, joka poikkeaa konsernin tai yrityksen tilinpäätöstä laadittaessa noudatetuista periaatteista, yritys sisällyttää tilinpäätökseensä selkeän kuvauksen käytetystä määrittämisperusteesta.
54. Esimerkkinä segmentin tuloksellisuutta kuvaavasta tunnusluvusta ennen segmentin tulosta tuloslaskelmassa on bruttokate. Esimerkkejä segmentin tuloksellisuutta kuvaavista tunnusluvuista tuloslaskelmassa segmentin tuloksen jälkeen ovat tavanomaisen toiminnan voitto tai tappio (joko ennen tuloveroja tai niiden jälkeen) ja tilikauden voitto tai tappio.
55. ***Yrityksen tulee esittää kunkin raportoitavan segmentin varojen yhteenlasketut kirjanpitoarvot.***
56. ***Yrityksen tulee esittää kunkin raportoitavan segmentin velat.***
57. ***Yrityksen tulee esittää kunkin raportoitavan segmentin osalta sellaisten tilikauden aikana hankittujen omaisuuserien yhteenlaskettu hankintameno, joita odotetaan käytettävän useampana kuin yhtenä tilikautena (aineelliset ja aineettomat käyttöomaisuushyödykkeet). Vaikka näitä joskus nimitetään investoinneiksi tai investointimenoina, tämä standardi edellyttää luvun määrittämistä suoriteperusteella, ei maksuperusteella.***
58. ***Yrityksen tulee esittää kunkin raportoitavan segmentin varoihin kuuluvista omaisuuseristä tilikaudella tehdyt poistot, jotka on vähennetty kuluina segmentin tulosta määritettäessä.***
59. ***Yrityksen suositellaan mutta ei edellytetä esittävän sellaisten segmentin tuottoihin ja kuluihin sisältyvien erien luonne ja niiden rahamäärä, jotka ovat kooltaan, luonteeltaan ja toistumistiheydeltään sellaisia, että niiden esittämisellä on merkitystä selitettäessä kunkin segmentin tuloksellisuutta tilikaudella.***
60. IAS 8 edellyttää, että "kun tavanomaisen toiminnan voittoa tai tappiota määritettäessä huomioon otetut tuotto- ja kuluerät ovat kooltaan, luonteeltaan tai toistumistiheydeltään sellaisia, että niiden esittämisellä on merkitystä selitettäessä yrityksen toiminnan tulosta tilikaudella, näiden erien luonne ja määrä ilmoitetaan erikseen". IAS 8 sisältää useita esimerkkejä, kuten vaihto-omaisuuden tai aineellisten hyödykkeiden kirjanpitoarvosta tehtävät arvonalennukset, varaukset toiminnan uudelleenjärjestelyä varten, aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden tai pitkäaikaisten sijoitusten myynti, lopetetut toiminnot, oikeudenkäynnin seurauksena maksettavat korvaukset sekä varausten peruutukset. Kappaleen 59 tarkoituksena ei ole muuttaa minkään tällaisen tuotto- tai kuluerän luokittelua tavanomaisesta satunnaiseksi (IAS-standardissa 8 määritellyllä tavalla) eikä muuttaa näiden erien määrittämistapaa. Kyseisessä kappaleessa suositeltava esittämistapa tarkoittaa kuitenkin, että taso, jolla tällaisten erien merkittävyys arvioidaan esittämistä varten, siirtyy yrityksen tasolta segmentin tasolle.
61. ***Yrityksen tulee ilmoittaa jokaisen raportoitavan segmentin osalta sellaisten segmentin kuluihin sisällytetyjen ja siten segmentin tulosta määritettäessä vähennettyjen merkittävien kulujen kokonaismäärä, poistoja lukuun ottamatta, joihin ei liity maksutapahtumaa ja joiden erillistä esittämistä kappale 58 edellyttää.***
62. IAS 7 edellyttää, että yritys esittää rahavirtalaskelman, jossa näytetään erikseen liiketoiminnan, investointien ja rahoituksen rahavirrat. IAS-standardissa 7 todetaan, että rahavirtainformaation esittäminen kustakin raportoitavasta liiketoiminnallisesta ja maantieteellisestä segmentistä on merkityksellistä yrityskokonaisuuden taloudellisen aseman, maksuvalmiuden ja rahavirtojen ymmärtämiseksi. IAS 7:n mukaan tällaisen informaation esittäminen on suositeltavaa. Myös tässä standardissa suositellaan niiden rahavirtoja koskevien tietojen esittämistä, joita IAS 7 suosittelee annettavan. Lisäksi on suositeltavaa esittää sellaiset segmentin tuottoihin sisällytetyt ja siten segmentin tulosta määritettäessä huomioon otetut merkittävät tuotot, joihin ei liity maksutapahtumaa.

63. **Yrityksen, joka esittää IAS-standardissa 7 suositeltavat segmenttikohtaisia rahavirtoja koskevat tiedot, ei tarvitse enää esittää poistoja kappaleen 58 mukaisesti eikä kuluja, joihin ei liity maksutapahtumaa, kappaleen 61 mukaisesti.**
64. **Yrityksen tulee esittää jokaisen raportoitavan segmentin osalta yrityksen yhteenlaskettu osuus osakkuusyritysten, yhteisyritysten ja muiden sellaisten sijoitusten, joihin sovelletaan pääomaosuusmenetelmää, voitoista tai tappioista mikäli kyseisten osakkuusyritysten toiminta sijoittuu olennaisilta osiltaan tähän yhteen segmenttiin.**
65. Vaikka edellisen kappaleen mukaan esitetään yksi yhteenlaskettu luku, jokainen osakkuusyritys, yhteisyritys tai muu sijoitus, johon sovelletaan pääomaosuusmenetelmää, arvioidaan erikseen sen ratkaisemiseksi, sijoittuuko sen toiminta olennaisilta osiltaan yhteen segmenttiin.
66. **Mikäli yrityksen yhteenlaskettu osuus osakkuusyritysten, yhteisyritysten ja muiden sellaisten sijoitusten, joihin sovelletaan pääomaosuusmenetelmää, voitoista tai tappioista esitetään erikseen jokaisesta raportoitavasta segmentistä, myös yhteenlaskettu sijoitus kyseisiin osakkuus- ja yhteisyrityksiin esitetään jokaisesta raportoitavasta segmentistä erikseen.**
67. **Yrityksen tulee esittää raportoitavista segmenteistä annettavien tietojen ja konsernin tai yrityksen tilinpäätöksen sisältyvien kokonaistietojen välinen täsmäytyslaskelma. Laskelmassa täsmäytetään segmenttien tuotot yrityksen ulkopuolisilta asiakkailta saamien tuottojen kanssa (sitä, että esitetään erikseen sellaiset ulkopuolisilta asiakkailta saadut tuotot, jotka eivät sisälly minkään segmentin tuottoihin); segmenttien tulokset täsmäytetään yrityksen vertailukelpoisen liiketoiminnan tuloksen samoin kuin tilikauden voiton tai tappion kanssa; segmenttien varat täsmäytetään yrityksen varojen ja segmenttien velat yrityksen velkojen kanssa.**

Toissijainen segmentti-informaatio

68. Kappaleissa 50-67 määritellään esitettävien tietojen vaatimukset, joita sovelletaan jokaiseen raportoitavaan segmenttiin yrityksen ensisijaisen raportointimuodon perusteella. Kappaleissa 69-72 määritellään esitettävien tietojen vaatimukset, joita sovelletaan kuhunkin raportoitavaan segmenttiin yrityksen toissijaisen raportointimuodon perusteella, seuraavasti:
- (a) mikäli yrityksen ensisijainen raportointimuoto perustuu toimialasegmentteihin, toissijaisessa raportointimuodossa esitettäväksi vaadittavat tiedot määritellään kappaleissa 69;
- (b) mikäli yrityksen ensisijainen raportointimuoto perustuu varojen sijaintipaikan mukaisiin maantieteellisiin segmentteihin (missä yrityksen tuotteet valmistetaan tai palvelujen tuottamistoiminnot sijaitsevat), toissijaisessa raportointimuodossa esitettäväksi vaadittavat tiedot määritellään kappaleissa 70 ja 71;
- (c) mikäli yrityksen ensisijainen raportointimuoto perustuu asiakkaiden sijaintipaikan mukaisiin maantieteellisiin segmentteihin (mihin yrityksen tuotteet myydään tai missä palvelut suoritetaan), toissijaisessa raportointimuodossa esitettäväksi vaadittavat tiedot määritellään kappaleissa 70 ja 72.
69. **Mikäli yrityksen ensisijainen segmentti-informaation raportointi perustuu liiketoiminnallisiin segmentteihin, sen tulee esittää myös seuraavat tiedot:**
- (a) **segmentin tuotot ulkopuolisilta asiakkailta perustuen asiakkaiden sijaintipaikkaan maantieteellisten alueiden mukaan jokaisesta sellaisesta maantieteellisestä segmentistä, jonka tuotot myynnistä ulkopuolisille asiakkaille ovat vähintään 10 prosenttia koko yrityksen tuotoista, jotka on saatu myynnistä kaikille ulkopuolisille asiakkaille;**
- (b) **segmentin varojen yhteenlaskettu kirjanpitoarvo varojen maantieteellisen sijaintipaikan mukaan jokaisesta maantieteellisestä segmentistä, jonka varat ovat vähintään 10 prosenttia kaikkien maantieteellisten segmenttien yhteenlasketuista varoista; ja**

IAS 14

- (c) sellaisten tilikauden aikana hankittujen varojen yhteenlaskettu hankintameno, joita odotetaan käytettävän useampana kuin yhtenä tilikautena (aineelliset ja aineettomat käyttöomaisuushyödykkeet) varojen sijaintipaikan mukaan jokaisesta maantieteellisestä segmentistä, jonka varat ovat vähintään 10 prosenttia kaikkien maantieteellisten segmenttien yhteenlasketuista varoista.
70. Mikäli yrityksen ensisijainen segmentti-informaation raportointi perustuu maantieteellisiin alueisiin (joko varojen tai asiakkaiden sijainnin mukaan), sen tulee esittää myös seuraavat tiedot jokaisesta sellaisesta liiketoimintasegmentistä, jonka tuotot myynnistä ulkopuolisille asiakkaille ovat vähintään 10 prosenttia koko yrityksen tuotoista, jotka on saatu myynnistä kaikille ulkopuolisille asiakkaille tai jonka varat ovat vähintään 10 prosenttia kaikkien liiketoimintasegmenttien yhteenlasketuista varoista:
- (a) segmentin tuotot ulkopuolisilta asiakkailta;
- (b) segmentin varojen yhteenlaskettu kirjanpitoarvo; sekä
- (c) sellaisten tilikauden aikana hankittujen varojen yhteenlaskettu hankintameno, joita odotetaan käytettävän useampana kuin yhtenä tilikautena (aineelliset ja aineettomat käyttöomaisuushyödykkeet).
71. Mikäli yrityksen ensisijainen segmentti-informaation raportointi perustuu maantieteellisiin segmentteihin varojen sijainnin mukaan ja jos asiakkaiden sijainti poikkeaa varojen sijainnista, yrityksen tulee esittää myös tuotot myynnistä ulkopuolisille asiakkaille erikseen jokaisesta asiakkaisiin perustuvasta maantieteellisestä segmentistä, jonka tuotot myynnistä ulkopuolisille asiakkaille ovat vähintään 10 prosenttia koko yrityksen tuotoista, jotka on saatu myynnistä ulkopuolisille asiakkaille.
72. Mikäli yrityksen ensisijainen segmentti-informaation raportointi perustuu maantieteellisiin segmentteihin asiakkaiden sijainnin mukaan ja jos yrityksen varat sijaitsevat eri alueilla kuin sen asiakkaat, yrityksen tulee esittää myös seuraavat tiedot jokaisesta varojen sijaintiin perustuvasta maantieteellisestä segmentistä, jonka tuotot myynnistä ulkopuolisille asiakkaille ovat vähintään 10 prosenttia koko yrityksen tuotoista, jotka on saatu myynnistä kaikille ulkopuolisille asiakkaille:
- (a) segmentin varojen yhteenlaskettu kirjanpitoarvo varojen maantieteellisen sijaintipaikan mukaisesti; ja
- (b) sellaisten tilikauden aikana hankittujen varojen yhteenlaskettu hankintameno, joita odotetaan käytettävän useampana kuin yhtenä tilikautena (aineelliset ja aineettomat käyttöomaisuushyödykkeet) varojen sijaintipaikan mukaisesti.

Esimerkki segmenttikohtaisista tiedoista

73. Tämän standardin liitteessä B esitetään esimerkki standardin edellyttämistä tiedoista ensi- ja toissijaisissa raportointimuodoissa.

Muita esitettäviä tietoja koskevia seikkoja

74. Mikäli liiketoiminnallinen tai maantieteellinen segmentti, jota koskevia tietoja raportoidaan hallitukselle ja toimitusjohtajalle, ei ole raportoitava segmentti siitä syystä, että pääosa sen tuotoista koostuu myynnistä toisille segmenteille, mutta sen tuotot myynnistä ulkopuolisille asiakkaille ovat vähintään 10 prosenttia koko yrityksen tuotoista, jotka on saatu myynnistä kaikille ulkopuolisille asiakkaille, tämä ilmoitetaan samoin kuin tuotot (a) myynnistä ulkopuolisille asiakkaille ja (b) sisäisestä myynnistä toisille segmenteille.
75. Määritettäessä ja esitettäessä segmentin tuottoja toisten segmenttien kanssa toteutuneista liiketoimista segmenttien väliset siirrot määritetään perusteella, jota yritys on todellisuudessa käyttänyt kyseisten siirtojen hinnoittelussa. Segmenttien välisen siirtohinnoittelun perusteet ja niissä mahdollisesti tapahtuneet muutokset esitetään tilinpäätöksessä.

76. **Segmenttiraportoinnissa noudatettujen laatimisperiaatteiden muutokset, joilla on olennainen vaikutus segmentti-informaatioon, ilmoitetaan ja aikaisempien tilikausien segmenttikohtaiset vertailutiedot oikaistaan, mikäli se on käytännössä mahdollista. Muutoksen luonne ja siihen johtaneet syyt ilmoitetaan samoin kuin se, että vertailutiedot on oikaistu tai että niiden oikaiseminen ei ole käytännössä mahdollista, sekä esitetään muutoksen rahamääräinen vaikutus, jos se on järkevästi määritettävissä. Jos yritys tekee muutoksia segmenttien määrittelyyn eikä oikaise aikaisemman tilikauden segmentti-informaatiota uuden perusteen mukaiseksi sen vuoksi, ettei se ole käytännössä mahdollista, yrityksen tulee vertailukelpoisuuden vuoksi esittää segmenttikohtaiset tiedot sekä uuden että vanhan segmenttijaon perusteella sillä tilikaudella, jolla segmenttien määrittelyä muutetaan.**
77. Yrityksen soveltamien tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutoksia käsitellään IAS-standardissa 8. IAS 8 edellyttää, että laatimisperiaatteita muutetaan vain silloin, kun säännökset tai tilinpäätösnormeja antavat elimet sitä edellyttävät tai jos muutos johtaa tapahtumien ja liiketoimien tarkoituksenmukaisempaan esittämiseen yrityksen tilinpäätöksessä.
78. Yrityksen tasolla noudatettavien tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutoksia, jotka vaikuttavat segmentti-informaatioon, käsitellään IAS 8:n mukaisesti. Jollei jokin uusi IAS-standardi erityisesti muuta määrää, IAS 8 edellyttää, että laatimisperiaatteen muutosta sovelletaan takautuvasti ja että aikaisemman tilikauden tiedot oikaistaan, mikäli se on käytännössä mahdollista (ensisijainen menettelytapa), tai että muutoksesta aiheutuva kertynyt oikaisu otetaan huomioon yrityksen tilikauden voittoa tai tappiota määritettäessä (sallittu vaihtoehtoinen menettelytapa). Ensisijaista menettelytapaa noudatettaessa aikaisempien tilikausien segmenttikohtaiset tiedot oikaistaan. Jos noudatetaan sallittua vaihtoehtoista menettelytapaa, tilikauden voittoa tai tappiota määritettäessä huomioon otettu kertynyt oikaisu sisällytetään segmentin tulokseen, jos se on sellainen liiketoimintaan kuuluva erä, joka on osoitettavissa tai järkevästi kohdistettavissa segmenteille. Jälkimmäisessä tapauksessa IAS 8 saattaa edellyttää erän erillistä esittämistä, jos se on kooltaan, luonteeltaan tai toistumistiheydeltään sellainen, että sen esittämisellä on merkitystä selitettäessä yrityksen toiminnan tulosta tilikaudella.
79. Jotkut tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset koskevat erityisesti segmenttiraportointia. Esimerkkejä näistä ovat muutokset segmenttien määrittelyssä sekä perusteessa, jolla tuotot ja kulut kohdistetaan segmenteille. Tällaisilla muutoksilla voi olla merkittävä vaikutus esitettävään segmentti-informaatioon, mutta ne eivät muuta yritystä koskevia yhteenlaskettuja tietoja. Jotta käyttäjät saisivat käsityksen muutoksista ja voisivat arvioida kehityssuuntaa, tilinpäätökseen sisällytettävät segmenttikohtaiset vertailutiedot oikaistaan vastaamaan uusia laatimisperiaatteita, jos se on käytännössä mahdollista.
80. Kappale 75 edellyttää, että segmenttien väliset siirrot määritetään segmenttiraportointia varten perusteella, jota yritys on todellisuudessa käyttänyt kyseisten siirtojen hinnoittelussa. Mikäli yritys muuttaa menetelmää, jota se todellisuudessa käyttää segmenttien välisten siirtojen hinnoittelussa, kyseessä ei ole sellainen laatimisperiaatteiden muutos, joka vaatisi aikaisemman tilikauden segmenttikohtaisten tietojen oikaisemista kappaleen 76 mukaisesti. Kappale 75 edellyttää kuitenkin muutoksen ilmoittamista.
81. **Yrityksen tulee ilmoittaa, minkä tyyppisiä tuotteita ja palveluja sisältyy kuhunkin raportoitavaan liiketoimintasegmenttiin, sekä esittää kunkin sekä ensisijaisen että toissijaisen raportoitavan maantieteellisen segmentin koostumus, jollei sitä esitetä muutoin tilinpäätöksessä tai muualla vuosikertomuksessa.**
82. Jotta pystyttäisiin arvioimaan, miten esimerkiksi kysynnän vaihtelut, tuotantotekijöiden tai muiden tuotantoon liittyvien tekijöiden hintojen muutokset ja vaihtoehtoisten tuotteiden ja prosessien kehittäminen vaikuttavat johonkin liiketoimintasegmenttiin, on välttämätöntä tietää kyseiseen segmenttiin sisältyvät toiminnot. Jotta vastaavasti pystyttäisiin arvioimaan taloudellisen ja poliittisen ympäristön muutosten vaikutusta maantieteellisen segmentin riskeihin ja kannattavuuteen, on tärkeää tietää kyseisen maantieteellisen segmentin koostumus.

IAS 15

83. Aikaisemmin raportoituja segmenttejä, jotka eivät enää ylitä määrällisiä kynnyksiä, ei raportoida erillisinä. Ne eivät mahdollisesti enää ylitä kynnyksiä esimerkiksi siksi, että kysyntä on vähentynyt tai johdon strategia muuttunut tai siksi, että osa segmentin toiminnoista on myyty tai yhdistetty muihin segmentteihin. Selostus syistä, joiden vuoksi aikaisemmin raportoitua segmenttiä ei enää raportoida, voi olla hyödyksi myös pieneneviä markkinoita ja yrityksen strategioiden muutoksia koskevien odotusten vahvistamiseksi.

VOIMAANTULO

84. *Tätä IAS-standardia sovelletaan 1.7.1998 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin. Aikaisempi soveltaminen on suositeltavaa. Mikäli yritys soveltaa tätä standardia ennemmin kuin 1.7.1998 alkavalta tilikaudelta laadittavaan tilinpäätökseen al kuperäisen IAS 14:n asemasta, yrityksen tulee antaa tieto tästä. Jos tilinpäätös sisältää vertailutiedot voimaantuloajankohtaa tai sitä aikaisempaa vapaaehtoista soveltamista aikaisemmilta tilikausilta, segmenttikohtaisten tietojen oikaisemista edellytetään tämän standardin vaatimusten täyttämiseksi, paitsi silloin, kun se ei ole käytännössä mahdollista, jolloin yrityksen tulee antaa tieto tä*

**KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD IAS 15
(MUOTOILTU UUELLEEN 1994)**

Hintojen muutosten vaikutuksia koskeva informaatio

Tämä uudelleen muotoiltu IAS-standardi korvaa standardin, jonka IASC:n hallitus *Board* hyväksyi alun perin kesäkuussa 1981. Se esitetään uudistetussa muodossa, jota IAS-standardeissa on käytetty vuodesta 1991 lähtien. Alkuperäiseen hyväksyttyn tekstiin ei ole tehty mitään merkittäviä muutoksia. Tietty termit on muutettu vastaamaan IASC:n nykyistä käytäntöä.

SISÄLLYSLUETTELO**Kappaleet**

IASC:n hallituksen lausunto lokakuussa	
Soveltamisala	1-5
Taustaa	6-7
Hintojen muutosten huomioon ottaminen	8-18
Ostovoimalähestymistapa	11
Jälleenhankinta-arvoon perustuva lähestymistapa	12-18
Tämänhetkinen tilanne	19-20
Tilinpäätöksessä esitettävät vähimmäistiedot	21-25
Muut tilinpäätöksessä esitettävät tiedot	26
Voimaantulo	27

IASC:N HALLITUKSEN LAUSUNTO LOKAKUUSSA 1989

IASC:n hallitus *Board* hyväksyi kokouksessaan lokakuussa 1989 seuraavan lausunnon lisättäväksi IAS-standardiin 15 "Hintojen muutosten vaikutuksia koskeva informaatio":

IAS 15

"IAS-standardia 15 annettaessa ennakoitua kansainvälistä yksimielisyyttä hintojen muutosten vaikutuksia koskevan informaation esittämisestä ei ole saavutettu. Tästä johtuen IASC:n hallitus on päättänyt, että yritysten ei tarvitse esittää IAS 15:n edellyttämää informaatiota, jotta niiden tilinpäätös olisi IAS-standardien mukainen. IASC:n hallitus kuitenkin suosittelee yrityksille tällaisen informaation esittämistä ja kehottaa niitä, jotka näin tekevät, esittämään IAS 15:n edellyttämät tiedot."

Varsinaisia standardeja, jotka on esitetty lihavoituna ja kursivoituna, luetaan yhdessä tähän standardiin sisältyvän tausta-aineiston ja soveltamisohjeiden sekä IAS-standardien esipuheen kanssa. IAS-standardeja ei ole tarkoitettu koskemaan epäolennaisia erii (ks. esipuheen kappale 12).

SOVELTAMISALA

1. ***Tätä standardia sovelletaan, kun hintojen muutosten vaikutukset otetaan huomioon arvostuksissa, joita käytetään yrityksen toiminnan tulosta ja taloudellista asemaa määritettäessä.***
2. Tämä IAS-standardi korvaa IAS 6:n "Hintojen muutosten vaikutusten huomioon ottaminen kirjanpidossa".
3. Tämä standardi koskee yrityksiä, joiden tuotot, voitot, varat tai työllistävyys ovat merkittäviä siinä taloudellisessa ympäristössä, jossa ne toimivat. Silloin kun esitetään sekä emoyrityksen tilinpäätös että konsernitilinpäätös, tämän standardin edellyttämä informaatio tarvitsee esittää vain konsernin tietojen perusteella.
4. Tämän standardin edellyttämiä tietoja ei vaadita esitettäväksi emoyrityksensä kotimaassa toimivasta tytäryrityksestä, mikäli emoyritys esittää tällä perusteella laaditun konserni-informaation. Standardin edellyttämiä tietoja vaaditaan muussa maassa kuin emoyrityksen kotimaassa toimivista tytäryrityksistä vain silloin, kun kyseisessä maassa on hyväksytty käytäntö, että maassa toimivat, taloudellisesti merkittävät yritykset esittävät samankaltaista informaatiota.
5. Myös muiden yksiköiden suositellaan esittävän hintojen muutosten vaikutuksia kuvaavaa informaatiota informatiivisemman taloudellisen raportoinnin edistämiseksi.

TAUSTAA

6. Hinnat muuttuvat ajan kuluessa useiden erityisten tai yleisten taloudellisten ja yhteiskunnallisten tekijöiden vaikutuksesta. Erityiset tekijät kuten kysynnän ja tarjonnan muutokset tai teknologiset muutokset voivat aiheuttaa yksittäisten hintojen merkittäviä ja toisistaan riippumattomia nousuja ja laskuja. Lisäksi yleiset tekijät voivat johtaa yleisen hintatason ja tästä johtuen rahan yleisen ostovoiman muuttumiseen.
7. Tilinpäätös laaditaan useimmissa maissa alkuperäisiin hankintamenoihin perustuen ottamatta huomioon sen paremmin yleisen hintatason muutoksia kuin hallussa pidettyjen varojen nimenomaisten hintojen muutoksia muutoin, kuin että aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet on mahdollisesti arvostettu uudelleen tai vaihto-omaisuuden tai muiden lyhytaikaisten varojen kirjanpitoarvo on alennettu nettorealisointiarvoa vastaavaksi. Tämän standardin edellyttämän informaation tarkoituksena on saada yrityksen tilinpäätöksen käyttäjät tietoisiksi hintojen muutosten vaikutuksesta yrityksen toiminnan tulokseen. Tilinpäätöksen tarkoituksena ei kuitenkaan ole osoittaa välittömästi yrityskokonaisuuden arvoa riippumatta siitä, onko tilinpäätös laadittu alkuperäisiin hankintamenoihin perustuvaa vai hintojen muutosten vaikutukset huomioon ottavaa menetelmää käyttäen.

HINTOJEN MUUTOSTEN HUOMIOON OTTAMINEN

8. ***Yritysten, joita tämä standardi koskee, tulee esittää kappaleissa 21 -23 määrättävät erät sisältävä informaatio hintojen muutosten vaikutukset huomioon ottavaa laskentamenetelmää käyttäen.***

IAS 15

9. Tuotettaessa taloudellista informaatiota, jonka tarkoituksena on ottaa huomioon hintojen muutosten vaikutukset, käytetään useita eri tapoja. Yhtä tapaa sovellettaessa taloudellinen informaatio esitetään yleiseen ostovoiman perustuvana. Toista tapaa sovellettaessa esitetään alkuperäisen hankintamenon asemasta jälleenhankinta-arvo, ja näin otetaan huomioon varojen nimenomaisten hintojen muutokset. Kolmannessa tavassa on piirteitä molemmista edellä mainituista menetelmistä.
10. Näiden menetelmien taustalla on kaksi peruslähestymistapaa voiton määrittämiseen. Ensimmäisen lähestymistavan mukaan voittoa syntyy sen jälkeen, kun yrityksen oman pääoman yleinen ostovoima on säilytetty. Toisen lähestymistavan mukaan voittoa syntyy sen jälkeen, kun yrityksen toimintakapasiteetti on säilytetty, ja siihen saattaa liittyä yleistä hintatasoa koskeva oikaisu.

Ostovoimalähestymistapa

11. Ostovoimalähestymistapa tarkoittaa, että joitakin tai kaikkia tilinpäätöksen eriä oikaistaan yleisen hintatason muutoksia vastaavasti. Tätä tutkimuskohdetta koskevissa esityksissä korostetaan, että yleiseen ostovoimaan perustuvat oikaisut muuttavat laskennassa käytettävää yksikköä mutta eivät muuta taustalla olevaa arvostusperustetta. Tämän lähestymistavan mukaan tilikauden tuloksessa otetaan huomioon yleisen hintatason muutosten vaikutus poistoihin, myytyjen suoritteiden hankintamenoon ja monetaaristen erien nettomäärään käyttäen soveltuvaa indeksiä, ja tulos esitetään niin määritettynä, että yrityksen oman pääoman yleinen ostovoima tulee säilytetyksi.

Jälleenhankinta-arvoon perustuva lähestymistapa

12. Jälleenhankinta-arvoon perustuvaa lähestymistapaa esiintyy useissa eri menetelmissä. Yleensä näissä käytetään jälleenhankintahintaa ensisijaisena arvostusperusteena. Jos jälleenhankintahinta on kuitenkin sekä nettorealisointiarvoa että nykyarvoa korkeampi, arvostusperusteena käytetään yleensä nettorealisointiarvoa tai nykyarvoa, riippuen siitä, kumpi on korkeampi.
13. Tietyn omaisuuserän jälleenhankintahinta johdetaan tavallisesti vastaavanlaisen uuden tai käytetyn omaisuuserän taikka vastaavan tuotantokapasiteetin tai palvelujen tuottamispotentiaalin tarkasteluhetken hankintamenoista. Nettorealisointiarvo kuvaa yleensä omaisuuserän nettomyyntihintaa tarkasteluhetkellä. Nykyarvo kuvaa tarkasteluhetken arviota omaisuuserästä johtuvista vastaisista nettotuloista asianmukaisesti diskontattuna.
14. Erityisiä hintaindeksejä käytetään usein omaisuuserien jälleenhankinta-arvon määrittämiskeinona erityisesti, jos kyseisiin eriin ei ole viime aikoina kohdistunut liiketoimia, jos hinnastoja ei ole saatavissa tai jos niiden käyttäminen ei ole käytännössä mahdollista.
15. Jälleenhankinta-arvoon perustuvat menetelmät edellyttävät yleensä, että otetaan huomioon nimenomaisesti yritystä koskevien hinnanmuutosten vaikutukset poistoihin ja myytyjen suoritteiden hankintamenoon. Useimmat tällaiset menetelmät edellyttävät myös jonkinlaisia oikaisuja, joille on yhteistä hintojen muutosten ja yrityksen rahoituksen välisen yhteyden yleinen huomioon ottaminen. Kuten kappaleissa 16-18 todetaan, näkemykset vaihtelevat siitä, minkä muotoisia näiden oikaisujen tulisi olla.
16. Eräät jälleenhankinta-arvoon perustuvat menetelmät edellyttävät oikaisua, joka ottaa huomioon hintojen muutosten vaikutukset kaikkien monetaaristen erien nettomäärään pitkäaikaiset velat mukaan luettuna, mikä johtaa monetaaristen nettovarojen hallussapitotappioon tai monetaarisista nettovelosta aiheutuvaan voittoon hintojen noustessa ja päinvastoin. Toisissa menetelmissä tämä oikaisu rajoitetaan yrityksen käyttöpääomaan sisältyviin monetaarisiin varoihin ja velkoihin. Kummankin tyyppisissä oikaisuisa otetaan huomioon se, että ei ainoastaan ei-monetaariset varat vaan myös monetaariset varat ovat yrityksen toimintakapasiteetin tärkeitä perusosia. Edellä kuvattujen, jälleenhankinta-arvoon perustuvien menetelmien tavanomainen piirre on, että niiden mukaan voittoa syntyy sen jälkeen, kun yrityksen toimintakapasiteetti on säilytetty.
17. Toisen näkökannan mukaan on tarpeetonta merkitä tuloslaskelmaan omaisuuserien jälleenhankinta-arvon kasvua siltä osin kuin ne on rahoitettu lainalla. Tähän näkemykseen perustuvien menetelmien mukaan voittoa syntyy sen jälkeen, kun osakkeenomistajien rahoittama osuus yrityksen toimintakapasiteetista on säilytetty. Tämä voidaan toteuttaa esimerkiksi siten, että pienennetään poistoja, myytyjen suoritteiden hankintamenoa ja menetelmän vaatiessa monetaarista käyttöpääomaa koskevaa oikaisua siinä suhteessa, joka lainarahoituksella on lainarahoituksen ja oman pääoman ehtoisen rahoituksen yhteismäärään.

18. Eräitä jälleenhankinta-arvoon perustuvia menetelmiä käytettäessä yleistä hintatasoindeksiä sovelletaan omaan pääomaan. Tämä osoittaa, missä määrin yrityksen oma pääoma on säilynyt yleisellä ostovoimalla mitattuna silloin, kun tilikauden aikana tapahtunut omaisuuserien jälleenhankinta-arvon nousu on pienempi kuin oman pääoman ostovoiman vähennys samalla kaudella. Toisinaan tämän laskelman todetaan ainoastaan mahdollistavan yleisellä ostovoimalla mitatun ja toisaalta jälleenhankinta-arvolla mitatun nettovarallisuuden välisen vertailun. Sovellettaessa muita sellaisia menetelmiä, joiden mukaan voittoa syntyy sen jälkeen, kun yrityksen oman pääoman yleinen ostovoima on säilytetty, kyseisten nettovarojen määrien välistä erotusta käsitellään osakkeenomistajille kertyvänä voittona tai tappiona.

Tämänhetkinen tilanne

19. Vaikka edellä kuvattuja hintojen muutoksia kuvastavia menetelmiä käyttäen tuotettua taloudellista informaatiota esitetään joskus joko varsinaisissa tilinpäätöslaskelmissa tai erillisenä laskelmana, aiheesta ei vielä vallitse kansainvälistä yksimielisyyttä. Tämän vuoksi IASC uskoo, että lisätutkimukset ovat välttämättömiä ennen kuin voidaan harkita, että yritysten edellytettäisiin laativan varsinaisen tilinpäätöksensä käyttäen hintojen muutosten huomioon ottamiseen kattavaa ja yhtenäistä menettelyä. Siihen asti on eduksi asian kehittymiselle, että ne yritykset, jotka esittävät tilinpäätöksensä alkuperäisiin hankintamenoihin perustuen, antavat myös hintojen muutosten vaikutuksia koskevia lisätietoja.
20. Tällaiseen informaatioon sisällytettävistä tiedoista on monenlaisia ehdotuksia, jotka vaihtelevat muutamasta tuloslaskelman erästä laajoihin tuloslaskelmaa ja tasetta koskeviin tietoihin. On toivottavaa, että olisi olemassa kansainvälisesti määritellyt vähimmäisvaatimukset informaatioon sisällytettävistä eristä.

TILINPÄÄTÖKSESSÄ ESITETTÄVÄT VÄHIMMÄISTIEDOT

21. ***Esitettävät erät ovat:***
- (a) ***aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden poistojen oikaisu taikka oikaistut poistot;***
 - (b) ***myytyjen suoritteiden hankintamenon oikaisu tai oikaistu hankintameno;***
 - (c) ***monetaarisiin eriin, lainojen vaikutukseen tai omaan pääomaan liittyvät oikaisut, kun oikaisu on otettu valitun laskentamenetelmän mukaisesti huomioon tulosta määritettäessä; sekä***
 - (d) ***kohdissa (a) ja (b) ja, silloin kun se tulee kysymykseen, (c) tarkoitettujen oikaisujen kokonaisvaikutus tulokseen samoin kuin muut mahdolliset hintojen muutoksia kuvaavat erät, jotka esitetään valitun laskentamenetelmän mukaisesti.***
22. ***Jälleenhankinta-arvoon perustuvaa menetelmää sovellettaessa esitetään aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden sekä vaihto-omaisuuden jälleenhankinta-arvo.***
23. ***Yritysten tulee kuvata kappaleiden 21 ja 22 edellyttämän informaation tuottamisessa käytetyt menetelmät mukaan lukien käytettyjen indeksien luonne.***
24. ***Kappaleiden 21-23 edellyttämä informaatio esitetään lisätietona, jollei sitä esitetä varsinaisissa tilinpäätöslaskelmissä.***
25. Useimmissa maissa tällainen informaatio ei sisälly varsinaisiin tilinpäätöslaskelmiin vaan se esitetään lisätietona. Tämä standardi ei koske niitä laatimista ja esittämistä koskevia periaatteita, joita yrityksen edellytetään noudattavan varsinaisia tilinpäätöslaskelmia laatiessaan, ellei tilinpäätöstä laadita sellaisella perusteella, joka ottaa huomioon hintojen muutosten vaikutukset.

IAS 16**MUUT TILINPÄÄTÖKSESSÄ ESITETTÄVÄT TIEDOT**

26. Yrityksille suositellaan lisätietojen esittämistä ja erityisesti selvityksen antamista tämän informaation merkittävyydestä yrityksen olosuhteissa. Veroja koskeviin varauksiin ja verovelkoihin ja -saamisiin tehtäviä oikaisuja koskeva informaatio on yleensä hyödyllistä.

VOIMAANTULO

27. ***Tämä IAS-standardi korvaa IAS 6:n "Hintojen muutosten vaikutusten huomioon ottaminen kirjanpidossa", ja sitä sovelletaan 1.1.1983 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin.***

**KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD IAS 16
(UUDISTETTU 1998)**

Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet

IAS 16 "Aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden kirjanpidollinen käsittely" hyväksyttiin maaliskuussa 1982.

IAS 16 uudistettiin joulukuussa 1993 osana tilinpäätösten vertailukelpoisuutta ja parantamista koskevaa projektia. Siitä tuli tällöin IAS 16 "Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet" (uudistettu 1993).

Heinäkuussa 1997, jolloin hyväksyttiin IAS 1 "Tilinpäätöksen esittäminen", muutettiin IAS 16:n (uudistettu 1993) kappaletta 66(e) (joka on nyt tämän standardin kappale 60(e)).

Useita IAS 16:n (uudistettu 1993) kappaleita uudistettiin huhti- ja heinäkuussa 1998, jotta se olisi yhdenmukainen IAS 22:n (uudistettu 1998) "Yritysten yhteenliittymät", IAS 36:n "Omaisuserien arvon alentuminen" ja IAS 37:n "Varaukset, mahdolliset velat ja mahdolliset varat" kanssa. Uudistettua standardia (IAS 16 (uudistettu 1998)) alettiin soveltaa 1.7.1999 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin vuositilinpäätöksiin.

IAS 40 "Sijoituskiinteistöt" aiheutti muutoksen IAS 16:n kappaleeseen 4 huhtikuussa 2000. IAS-standardia 40 sovelletaan 1.1.2001 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin vuositilinpäätöksiin.

IAS 41 "Maatalous" aiheutti muutoksen kappaleeseen 2 tammikuussa 2001. IAS-standardia 41 sovelletaan 1.1.2003 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin vuositilinpäätöksiin.

Seuraavat SIC:n tulkinnat liittyvät IAS-standardiin 16:

- SIC-14: "Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet – hyödykkeiden arvonalentumisesta tai menetyksestä saatavat korvaukset"; ja
- SIC-23: "Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet – suurista perinpohjaisista tarkastuksista tai huolloista johtuvat menot".

SISÄLLYSLUETTELO**Kappaleet**

Tavoite	
Soveltamisala	1-5
Määritelmät	6
Aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden kirjaaminen	7-13
Aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden alkuperäinen arvostaminen	14-22
Hankintamenon koostumus	15-20

IAS 16

Hyödykkeiden vaihdot	21-22
Myöhemmin syntyvät menot	23-27
Arvostaminen alkuperäisen kirjaamisen jälkeen	28-52
Ensisijainen menettelytapa	28
Sallittu vaihtoehtoinen menettelytapa	29-40
Uudelleenarvostaminen	30-40
Poistot	41-52
Taloudellisen vaikutusajan tarkistaminen	49-51
Poistomenetelmän tarkistaminen	52
Kirjanpitoarvoa vastaavan määrän kertyminen – Arvonalentumistappiot	53-54
Käytöstä poistamiset ja luovutukset	55-59
Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot	60-66
Voimaantulo	67-68

Varsinaisia standardeja, jotka on esitetty lihavoituna ja kursivoituna, luetaan yhdessä tähän standardiin sisältyvän tausta-aineiston ja soveltamisohjeiden sekä IAS-standardien esipuheen kanssa. IAS-standardeja ei ole tarkoitettu koskemaan epäolennaisia eriä (ks. esipuheen kappale 12).

TAVOITE

Tämän standardin tarkoituksena on määrätä aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden kirjanpidollisesta käsittelystä. Aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden kirjanpidollisessa käsittelyssä keskeistä on hyödykkeiden kirjanpitoon merkitsemisen ajoitus, hyödykkeiden kirjanpitoarvon määrittäminen ja niihin liittyvien poistojen kirjaaminen.

Tämä standardi edellyttää aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen merkitsemistä taseeseen varoiksi, kun hyödyke vastaa varojen määritelmää ja täyttää kirjaamisedellytykset; sekä määritelmä että edellytykset sisältyvät tilinpäätöksen laatimisen ja esittämisen yleisiin perusteisiin.

SOVELTAMISALA

- Tätä standardia sovelletaan aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden kirjanpidolliseen käsittelyyn, ellei jokin toinen IAS-standardi edellytä tai salli erilaista kirjanpidollista käsittelyä.***
- Tämä standardi ei koske:
 - maataloustoimintaan liittyviä biologisia hyödykkeitä (ks. IAS 41 "Maatalous"); eikä
 - kaivosoikeuksia, mineraalien, öljyn, maakaasun ja muiden sellaisten uusiutumattomien luonnonvarojen etsintää ja erottamista.

Tämä standardi koskee kuitenkin aineellisia käyttöomaisuushyödykkeitä, joita käytetään kohdissa (a) tai (b) tarkoitettujen toimintojen tai hyödykkeiden kehittämiseen tai kunnossapitoon mutta jotka ovat erotettavissa noista toiminnoista tai hyödykkeistä.

- Joissakin tilanteissa IAS-standardit sallivat aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden alkuperäisen kirjanpitoarvon määrittämisen tässä standardissa määrätystä poikkeavalla tavalla. Esimerkiksi IAS 22 (uudistettu 1998) "Yritysten yhteenliittymät" edellyttää yhteenliittymässä hankittujen aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden alkuperäistä kirjaamista käypään arvoon silloinkin, kun käypä arvo ylittää hankintamenon. Tällöin näiden hyödykkeiden kirjanpitokäsittely määräytyy kuitenkin kaikilta muilta osin, poistot mukaan lukien, tämän standardin vaatimusten mukaisesti.

IAS 16

4. Yritys soveltaa sijoituskiinteistöihinsä tämän standardin sijaan IAS-standardia 40 "Sijoituskiinteistöt". Yritys soveltaa tätä standardia kiinteistöihin, joita parhaillaan rakennetaan tai kunnostetaan käytettäväksi myöhemmin sijoituskiinteistöinä. Rakennus- tai kunnostustyön valmistuttua yritys soveltaa IAS-standardia 40. IAS 40 koskee myös jo olemassa olevia sijoituskiinteistöjä, joita parhaillaan kunnostetaan tarkoituksena käyttää niitä tulevaisuudessa edelleen sijoituskiinteistöinä.
5. Tässä standardissa ei käsitellä tiettyjä hintojen muutosten vaikutukset huomioon ottavan, kattavan menetelmän soveltamiseen liittyviä kysymyksiä (ks. IAS 15 "Hintojen muutosten vaikutuksia koskeva informaatio" ja IAS 29 "Taloudellinen raportointi hyperinflaatiomaissa"). Tällaista menetelmää soveltavien yritysten on kuitenkin noudatettava kaikkia tämän standardin kohtia lukuun ottamatta niitä, jotka koskevat aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden arvostamista alkuperäisen kirjaamisen jälkeen.

MÄÄRITELMÄT

6. **Tässä standardissa käytetään seuraavia termejä seuraavassa merkityksessä:**

Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet ovat aineellisia varoja, joita:

- (a) yritys pitää hallussaan käyttääkseen niitä tavaroiden valmistamiseen tai palvelujen tuottamiseen, vuokratakseen niitä ulkopuolisille tai käyttääkseen niitä hallinnollisiin tarkoituksiin; ja
- (b) odotetaan käytettävän useammalla kuin yhdellä tilikaudella.

Poistoilla tarkoitetaan hyödykkeen poistopohjan systemaattista kuluksi kirjaamista sen taloudellisen vaikutusajan kuluessa.

Poistopohja on hyödykkeen hankintameno tai sen asemasta tilinpäätöksessä käytettävä muu määrä jäänösarvolla vähennettynä.

Taloudellinen vaikutusaika on joko:

- (a) ajanjakso, jona yrityksen odotetaan käyttävän hyödykettä; tai
- (b) niiden suorite- tai muiden yksiköiden määrä, jonka hyödykkeen odotetaan tuottavan yritykselle.

Hankintameno on hyödykkeen hankkimisesta suoritettujen rahavarojen määrä tai muun annetun vastikkeen käypä arvo hyödykkeen hankinta- tai valmistusajankohtana.

Jäänösarvo on nettomäärä, jonka yritys odottaa saavansa hyödykkeestä sen taloudellisen vaikutusajan päättyessä, kun odotetut luovutuksesta johtuvat menot on vähennetty.

Käypä arvo on rahamäärä, johon hyödyke voitaisiin vaihtaa asiaa tuntevien, liiketoimeen halukkaiden, toisistaan riippumattomien osapuolten välillä.

Arvonalentumistappio on määrä, jolla hyödykkeen kirjanpitoarvo ylittää hyödykkeestä kerrytettävissä olevan rahamäärän.

Kirjanpitoarvo on määrä, johon hyödyke merkitään taseeseen kertyneiden poistojen ja arvonalentumistappioiden vähentämisen jälkeen.

AINEELLISTEN KÄYTTÖOMAISUUSHYÖDYKKEIDEN KIRJAAMINEN

7. **Aineellinen käyttöomaisuushyödyke merkitään taseeseen varoiksi, kun:**
- (a) on todennäköistä, että hyödykkeeseen liittyvä vastainen taloudellinen hyöty koituu yrityksen hyväksi; ja
- (b) yritykselle aiheutunut hyödykkeen hankintameno on luotettavasti määritettävissä.
8. Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet muodostavat usein suurimman osan yrityksen kokonaisvaroista ja ovat sen vuoksi merkittäviä yrityksen taloudellista asemaa esittäessä. Lisäksi sillä ratkaisulla, luetaanko jokin menoerä varoihin vai kuluihin, voi olla merkittävä vaikutus yrityksen toiminnasta esitettävään tulokseen.

9. Ratkaistessaan, täyttääkö jokin erä ensiksi mainitun kirjaamisehdon, yrityksen on arvioitava alkuperäisenä kirjaamisajankohtana käytettävissä olevien tietojen perusteella, miten varmaa on, että yritykselle koituu taloudellista hyötyä tulevaisuudessa. Riittävä varmuus taloudellisen hyödyn koitumisesta yrityksen hyväksi edellyttää varmuutta siitä, että yritys tulee saamaan hyödykkeeseen perustuvat edut ja ottaa vastuulleen siihen liittyvät riskit. Tämä varmuus on yleensä olemassa vain silloin, kun riskit ja edut ovat siirtyneet yritykselle. Tätä ennen hyödykkeen hankinta voidaan yleensä peruuttaa ilman merkittäviä rangaistusseurauksia, eikä hyödykettä merkitä taseeseen.
10. Toinen kirjaamisehto täyttyy yleensä helposti, koska hyödykkeen oston todentava liiketapahtuma osoittaa sen hankintamenon. Itse valmistetun hyödykkeen hankintameno voidaan määrittää luotettavasti niiden liiketapahtumien perusteella, jotka liittyvät materiaalien, työn ja muiden tuotannontekijöiden hankkimiseen yrityksen ulkopuolisilta osapuolilta.
11. Kun määritellään, mikä muodostaa erillisen aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen, tarvitaan harkintaa arvioitaessa määritelmään sisältyvien ehtojen täyttymistä yrityksen nimenomaisissa olosuhteissa tai tietyn tyyppisissä yrityksissä. Saattaa olla tarkoituksenmukaista yhdistää eriä, jotka ovat yksittäisinä vähämerkityksisiä, esimerkiksi muotit ja työkalut, ja arvioida ehtojen täyttymistä näiden erien yhteenlasketun määrän suhteen. Useimmat varaosat ja huoltotarvikkeet merkitään yleensä vaihto-omaisuuteen ja kirjataan kuluiksi sitä mukaa kuin niitä käytetään. Suurempia varaosia ja varakalustoa voidaan käsitellä aineellisina käyttöomaisuushyödykkeinä silloin, kun yritys odottaa käyttävänsä niitä useammalla kuin yhdellä tilikaudella. Samalla tavoin, jos varaosia tai varakalustoa voidaan käyttää vain jonkin aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen yhteydessä ja niiden käytön odotetaan olevan epäsäännöllistä, niitä käsitellään aineellisina käyttöomaisuushyödykkeinä, ja kirjataan poistoina kuluiksi ajanjaksona, joka ei ylitä niiden hyödykkeiden taloudellista vaikutusaikaa, joiden yhteydessä varaosia tai varakalustoa käytetään.
12. Tietyissä tilanteissa on tarkoituksenmukaista kohdistaa hyödykkeestä aiheutuneet kokonaismenot sen osille ja käsitellä kutakin osaa erikseen. Näin on silloin, kun hyödykkeen eri osilla on erilainen taloudellinen vaikutusaika tai kun niiden yritykselle tuottama hyöty jakautuu eri tavalla, jolloin niihin on käytettävä erilaisia poistoprosentteja ja -menetelmiä. Esimerkiksi lentokonetta ja sen moottoreita täytyy käsitellä erillisinä poistojen kohteena olevina hyödykkeinä, jos niiden taloudelliset vaikutusajat poikkeavat toisistaan.
13. Aineellisia käyttöomaisuushyödykkeitä saatetaan hankkia turvallisuuteen tai ympäristönsuojeluun liittyvistä syistä. Vaikka tällaisten aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden hankinta ei välittömästi lisää minkään tietyn olemassa olevan aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen tuottamaa vastaista taloudellista hyötyä, ne saattavat olla välttämättömiä, jotta yritys pystyisi saamaan vastaista taloudellista hyötyä muista varoistaan. Tällaisessa tapauksessa kyseiset aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden hankinnat ovat merkittävässä varoiksi taseeseen, sillä yritys voi niiden ansioista saada suuremman taloudellisen hyödyn niihin liittyvistä hyödykkeistä kuin se voisi saada, jos niitä ei olisi hankittu. Tällaiset hyödykkeet merkitään kuitenkin taseeseen vain sellaiseen arvoon, että kyseisen hyödykkeen ja siihen liittyvien hyödykkeiden kirjanpitoarvo ei ylitä niistä yhteensä tulevaisuudessa kerrytettävissä olevaa rahamäärää. Esimerkiksi kemian teollisuutta harjoittava yritys saattaa joutua asentamaan tiettyjä uusia kemikaalien käsittelyprosesseja noudattaakseen vaarallisten kemikaalien tuotantoa ja varastointia koskevia ympäristönsuojeluvaatimuksia; tähän liittyvät tehtaan parannustyöt merkitään taseeseen varoiksi siltä osin, kuin vähintään niitä vastaava määrä on kerrytettävissä, koska yritys ei pysty valmistamaan eikä myymään kemikaaleja ilman niitä.

AINEELLISTEN KÄYTTÖOMAISUUSHYÖDYKKEIDEN ALKUPERÄINEN ARVOSTAMINEN

14. ***Taseeseen varoiksi merkitsemisen edellytykset täyttävä aineellinen käyttöomaisuushyödyke arvostetaan alun perin hankintamenuun.***

Hankintamenon koostumus

15. Aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen hankintameno käsittää ostohinnan, johon sisältyvät tuontitullit ja sellaiset ostoihin liittyvät verot, jotka eivät ole saatavissa takaisin, sekä kaikki menot, jotka välittömästi johtuvat hyödykkeen saattamisesta toimintavalmiiksi sille aiottuun käyttötarkoitukseen; paljous- ja muut alennukset vähennetään ostohintaa määritettäessä. Välittömiä menoja ovat esimerkiksi:
- (a) sijaintipaikan pohjatöistä aiheutuvat menot;
 - (b) toimitus- ja käsittelymenot;

IAS 16

- (c) asentamismenot;
 - (d) asiantuntijapalkkiot esim. arkkitehdeille ja insinööreille; sekä
 - (e) hyödykkeen purkamisesta ja poistamisesta sekä sijaintipaikan alkuperäiseen tilaan palauttamisesta aiheutuvat arvioidut menot siltä osin, kuin niitä varten kirjataan varaus IAS 37:n "Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat" mukaisesti.
16. Kun aineellisesta käyttöomaisuushyödykkeestä suoritettavaa maksua lykätään tavanomaisista luottoehdoista poiketen, hankintamenona pidetään vastaavaa käteishintaa, ja tämän ja maksujen kokonaismäärän välinen erotus merkitään korkokuluksi luottoajalle, ellei sitä aktivoida IAS 23:n "Vieraan pääoman menot" salliman vaihtoehtoisen menettelytavan mukaisesti.
17. Hallinnon menoja ja muita yhteisiä yleismenoja ei lueta aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden hankintameno, elleivät ne johdu välittömästi hyödykkeen hankinnasta tai sen saattamisesta toimintavalmiuteen. Myöskään käynnistysmenot ja muut samanlaiset tuotantoa edeltävät menot eivät muodosta osaa hyödykkeen hankintamenosta, elleivät ne ole välttämättömiä hyödykkeen toimintavalmiuteen saattamiseksi. Liiketoiminnan tappiot, jotka syntyvät ennen kuin hyödyke on saavuttanut suunnitellun suorituskynyn, kirjataan kuluiksi.
18. Itse valmistetun hyödykkeen hankintameno määritetään samalla periaatteella kuin hankitun hyödykkeen. Jos yritys valmistaa samanlaisia hyödykkeitä myytäväksi tavanomaisessa liiketoiminnassa, hyödykkeen hankintameno on tavallisesti sama kuin myytäväksi valmistettavien hyödykkeiden hankintameno (ks. IAS 2 "Vaihto-omaisuus"). Tämän vuoksi sisäiset katteet vähennetään tällaista hankintamenoa määritettäessä. Hankintameno ei myöskään sisällytetä menoja, jotka johtuvat ainehävikistä, työsuorituksesta ja itse valmistettavan hyödykkeen valmistamiseen käytettävistä tuotannontekijöistä, jos nämä ovat epätavallisen suuria. IAS-standardissa 23 määritetään ehdot, joiden tulee täytyä, jotta korkomenot voidaan sisällyttää aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden hankintameno.
19. Jos hyödyke on otettu vuokralle rahoitusleasingsovimuksella, sen hankintameno määritetään IAS-standardissa 17 "Vuokrasopimukset" esittävien periaatteiden mukaisesti.
20. Julkiset avustukset ovat vähennettävissä aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden kirjanpitoarvosta IAS 20:n "Julkisten avustusten kirjanpidollinen käsittely ja julkisesta tuesta tilinpäätöksessä esitettävät tiedot" mukaisesti.

Hyödykkeiden vaihdot

21. Aineellinen käyttöomaisuushyödyke voidaan hankkia osaksi tai kokonaan siten, että vaihdossa luovutetaan erilainen aineellinen käyttöomaisuushyödyke tai muu omaisuuserä. Tällaisen hyödykkeen hankintamenoksi merkitään saadun hyödykkeen käypä arvo, joka on yhtä suuri kuin luovutetun omaisuuserän käypä arvo oikaistuna mahdollisesti siirrettyjen rahavarojen määrällä.
22. Aineellinen käyttöomaisuushyödyke voidaan hankkia osaksi tai kokonaan siten, että vaihdossa luovutetaan samankaltainen hyödyke, jolla on samankaltainen käyttötarkoitus samassa liiketoiminnassa ja jonka käypä arvo on samansuuruinen. Aineellinen käyttöomaisuushyödyke voidaan myös myydä siten, että vastikkeeksi saadaan samankaltaiseen hyödykkeeseen oikeuttavia oman pääoman ehtoisia arvopapereita. Kummassakaan tapauksessa liiketoimesta ei kirjata voittoa tai tappiota, sillä ansaintatapahtuma on vielä kesken. Uuden hyödykkeen hankintamenoksi merkitään sen sijaan luovutetun hyödykkeen kirjanpitoarvo. Saadun hyödykkeen käypä arvo saattaa kuitenkin antaa näyttöä siitä, että luovutetun hyödykkeen arvo on alentunut. Tällaisessa tilanteessa luovutetun hyödykkeen kirjanpitoarvoa alennetaan ja uuden hyödykkeen hankintamenoiksi osoitetaan tämä arvonalentumistappiolla vähennetty arvo. Esimerkkejä samankaltaisten hyödykkeiden vaihdoista ovat lentokoneiden, hotellien, huoltoasemien ja muiden kiinteistöjen vaihdot. Jos liiketoimessa käytetään muita varoja kuten käteisvaroja, tämä saattaa olla merkki siitä, että vaihdettavien hyödykkeiden arvot poikkeavat toisistaan.

MYÖHEMMIN SYNTYVÄT MENOT

23. *Jo kirjanpitoon merkittyyn aineelliseen käyttöomaisuushyödykkeeseen liittyvät, myöhemmin toteutuvat menot lisätään hyödykkeen kirjanpitoarvoon silloin, kun on todennäköistä, että yritykselle koituu taloudellista hyötyä yli olemassa olevan hyödykkeen alun perin arvioidun suoritustason. Kaikki muut myöhemmin toteutuvat menot kirjataan kuluiksi sillä tilikaudella, jonka aikana ne ovat syntyneet.*

24. Aineellisiin hyödykkeisiin kohdistuvat, myöhemmin syntyvät menot aktivoidaan vain silloin, kun menot nostavat hyödykkeen suoritustason alun perin arvioitua korkeammaksi. Esimerkkejä parannuksista, joiden seurauksena vastainen taloudellinen hyöty lisääntyy:
- (a) tuotantokoneen muutostyö, joka pidentää taloudellista vaikutusaikaa ja samalla lisää kapasiteettia;
 - (b) koneen osien parantaminen, jonka tarkoituksena on kohottaa tuotannon laatua merkittävästi; ja
 - (c) aikaisemmin arvioituja liiketoiminnan menoja merkittävästi vähentävien uusien tuotantoprosessien käyttöönotto.
25. Aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden korjaus- ja huoltomenot toteutetaan sen taloudellisen hyödyn palauttamiseksi tai säilyttämiseksi, jonka yritys voi odottaa saavansa hyödykkeen alkuperäistä arviota vastaavasta suorituksesta. Tällaiset menot kirjataan yleensä kuluiksi silloin, kun ne ovat syntyneet. Esimerkiksi koneiden ja laitteiden huollosta tai perinpohjaisesta tarkastuksesta aiheutuvat menot kirjataan yleensä kuluiksi, koska ne pikemminkin palauttavat alunperin arvioitun suoritustason kuin lisäävät sitä.
26. Aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen hankinnan jälkeen syntyneiden menojen asianmukainen kirjanpidollinen käsittely riippuu siitä, mitä seikkoja on otettu huomioon, kun kyseisen aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen hankintameno on alunperin määritetty ja kirjattu sekä siitä, onko näitä myöhemmin toteutuneita menoja vastaava määrä kerrytettävissä tulevaisuudessa. Esimerkiksi silloin, kun taloudellisen hyödyn menetys on jo otettu huomioon aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen kirjanpitoarvoa määritettäessä, myöhemmin syntyvät, hyödykkeestä odotettavissa olevan vastaisen taloudellisen hyödyn palauttamisesta aiheutuvat menot aktivoidaan edellyttäen, että kirjanpitoarvo ei ylitä rahamäärää, joka hyödykkeen odotetaan kerryttävän tulevaisuudessa. Näin on myös silloin, kun jo hyödykkeen ostohintaa määrittäessä on otettu huomioon sellaiset yrityksen tulevat maksuvelvoitteet, jotka ovat välttämättömiä hyödykkeen saamiseksi toimintavalmiuteen. Esimerkkinä tästä voisi olla saneerausta vaativan rakennuksen hankkiminen. Tällaisessa tapauksessa myöhemmin syntyvät menot lisätään hyödykkeen kirjanpitoarvoon siihen määrään asti, kuin menoja vastaava määrä on kerrytettävissä käyttämällä hyödykettä tulevaisuudessa.
27. Joidenkin aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden tärkeät osat saatetaan joutua korvaamaan uusilla säännöllisesti. Esimerkiksi sulatusuuni voidaan joutua vuoraamaan uudelleen, kun sitä on käytetty tietty tuntimäärä, tai lentokoneen sisustus, kuten istuimet ja keittiö, voidaan joutua korvaamaan uusilla useita kertoja rungon kestoaikana. Osia käsitellään erillisinä hyödykkeinä, koska niiden taloudelliset vaikutusajat poikkeavat niiden hyödykkeiden taloudellisista vaikutusajoista, joihin ne liittyvät. Osien korvaamisesta tai uudistamisesta johtuvia menoja käsitellään tämän vuoksi erillisen hyödykkeen hankintana, mikäli kappaleen 7 mukaiset kirjaamisedellytykset täyttyvät, ja uudella korvatus hyödykkeen hankintameno kirjataan kuluksi.

ARVOSTAMINEN ALKUPERÄISEN KIRJAAMISEN JÄLKEEN

Ensisijainen menettelytapa

28. ***Alkuperäisen kirjaamisen jälkeen aineellinen käyttöomaisuushyödyke merkitään taseeseen kertyneillä poistoilla ja arvonalentumistappioilla vähennettyyn hankintamenoon.***

Sallittu vaihtoehtoinen menettelytapa

29. ***Alkuperäisen kirjaamisen jälkeen aineellinen käyttöomaisuushyödyke merkitään taseeseen uudelleenarvostukseen perustuvaan määrään, joka on sen uudelleenarvostamispäivän käypä arvo vähennettynä sen jälkeen kertyneillä poistoilla ja arvonalentumistappiolla. Uudelleenarvostaminen tehdään riittävän säännöllisesti niin, että kirjanpitoarvo ei poikkea olennaisesti arvosta, johon tilinpäätöspäivän käypää arvoa käyttäen tehtävä määrittäminen johtaisi.***

Uudelleenarvostaminen

30. Maa-alueiden ja rakennusten käypä arvo on yleensä niiden markkina-arvo. Tämä arvo määritetään tavallisesti ammatillisesti pätevien arvioijien suorittaman arvioinnin perusteella.

IAS 16

31. Koneiden ja kaluston käypä arvo on yleensä niiden arviointiin perustuva markkina-arvo. Silloin kun markkina-arvosta ei ole näyttöä johtuen koneiden ja kaluston erityisestä luonteesta ja siitä, että tällaisia hyödykkeitä myydään harvoin muutoin kuin osana jatkuvaa liiketoimintaa, ne arvostetaan poistoilla vähennettyyn jälleenhankinta-arvoon.
32. Uudelleenarvostamisen toteuttamisväli riippuu arvostettavien aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden käypien arvojen muutoksista. Uudelleenarvostus on tarpeen jälleen, kun uudelleenarvostetun hyödykkeen käypä arvo poikkeaa olennaisesti sen kirjanpitoarvosta. Joidenkin hyödykkeiden käypä arvo saattaa vaihdella merkittävästi ja satunnaisesti, ja näin ollen vuosittainen uudelleenarvostaminen on välttämätöntä. Jos käyttöomaisuushyödykkeiden käyvän arvon vaihtelut ovat vähäisiä, niiden näin usein tapahtuva uudelleenarvostaminen ei ole tarpeen. Sen sijaan kolmen tai viiden vuoden välein tapahtuva uudelleenarvostaminen saattaa tällöin olla riittävä.
33. Kun aineellinen käyttöomaisuushyödyke arvostetaan uudelleen, uudelleenarvostamispäivään mennessä kertyneet poistot joko:
- (a) oikaistaan suhteessa hyödykkeen bruttomääräisen kirjanpitoarvon muutokseen siten, että hyödykkeen kirjanpitoarvo uudelleenarvostamisen jälkeen on yhtä suuri kuin sen uudelleenarvostukseen perustuva määrä. Tätä menetelmää käytetään usein silloin, kun hyödyke arvostetaan indeksiä käyttäen poistoilla vähennettyyn jälleenhankinta-arvoon; tai
 - (b) vähennetään hyödykkeen bruttokirjanpitoarvoa vastaan, ja nettomäärä oikaistaan uudelleenarvostukseen perustuvaa määrää vastaavaksi. Tätä menetelmää sovelletaan esimerkiksi markkina-arvoon arvostettaviin rakennuksiin.

Kertyneisiin poistoihin tehtävän oikaisun tai vähennyksen määrä muodostaa osan kappaleiden 37 ja 38 mukaisesti käsiteltävästä kirjanpitoarvon lisäyksestä tai vähennyksestä.

34. ***Kun aineellinen käyttöomaisuushyödyke arvostetaan uudelleen, koko se aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden ryhmä, johon kyseinen hyödyke kuuluu, arvostetaan uudelleen.***
35. Aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden ryhmä on yrityksen toiminnassa samanlaisessa käytössä olevien, saman luonteisten hyödykkeiden muodostama joukko. Seuraavat ovat esimerkkejä erillisistä ryhmistä:
- (a) rakentamattomat maa-alueet;
 - (b) rakennetut maa-alueet ja rakennukset;
 - (c) koneet;
 - (d) laivat;
 - (e) lentokoneet;
 - (f) moottoriajoneuvot;
 - (g) huonekalut ja kiinteät kalusteet; sekä
 - (h) toimistokoneet ja -kalusto.

36. Samaan hyödykeryhmään kuuluvat hyödykkeet arvostetaan uudelleen samanaikaisesti, jotta vältetään hyödykkeiden valikoiva uudelleenarvostaminen ja se, että tilinpäätöksessä esitettäisiin määriä, joihin sisältyy hankintamenoja ja eri aikoina määritettyjä arvoja. Hyödykeryhmä voidaan kuitenkin arvostaa uudelleen kiertävällä periaatteella edellyttäen, että ryhmään kuuluvat hyödykkeet arvostetaan lyhyen ajanjakson kuluessa ja että uudelleenarvostukset pidetään ajan tasalla.

37. ***Kun hyödykkeen kirjanpitoarvo lisääntyy uudelleenarvostamisen seurauksena, lisäys hyvitetään suoraan omaan pääomaan erään, jonka nimikkeenä on uudelleenarvostusrahasto. Uudelleenarvostuksesta johtuva lisäys kirjataan kuitenkin tulospaikutteisesti siltä osin, kuin se kumoaa saman hyödykkeen uudelleenarvostuksesta johtuvan vähennyksen, joka on aikaisemmin kirjattu kuluksi.***

38. ***Kun hyödykkeen kirjanpitoarvo vähenee uudelleenarvostamisen seurauksena, vähennys kirjataan kuluksi. Uudelleenarvostuksesta johtuva vähennys kirjataan kuitenkin suoraan uudelleenarvostusrahastoa vastaan siltä osin, kuin vähennys ei ylitä kyseisestä hyödykkeestä johtuvaa uudelleenarvostusrahastoon sisältyvää määrää.***
39. Omaan pääomaan sisältyvä uudelleenarvostusrahasto voidaan siirtää suoraan kertyneisiin voittovaroihin, kun arvonnousu realisoituu. Koko arvonnousu voi realisoitua, kun hyödyke poistetaan käytöstä tai myydään. Osa arvonnoususta voi kuitenkin realisoitua yrityksen vielä käyttäessä hyödykettä; tällöin realisoitavan arvonnousun määrä on uudelleenarvostettuun kirjanpitoarvoon perustuvan poiston ja hyödykkeen alkuperäiseen hankintamenoon perustuvan poiston välinen erotus. Siirtoa uudelleenarvostusrahastosta kertyneisiin voittovaroihin ei tehdä tuloslaskelman kautta.
40. Aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden uudelleenarvostamisen mahdollisia vaikutuksia tuloveroihin käsitellään IAS 12:n "Tuloverot" mukaisesti.

Poistot

41. ***Aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen poistopohja kirjataan kuluiksi systemaattisella tavalla hyödykkeen taloudellisen vaikutusajan kuluessa. Käytettävän poistomenetelmän tulee kuvastaa sitä, miten yritys käyttää hyväkseen hyödykkeeseen liittyvää taloudellista hyötyä. Kunkin tilikauden poistot kirjataan kuluiksi, ellei poistoja sisällytetä jonkin toisen taseeseen merkittävän omaisuuserän kirjanpitoarvoon.***
42. Kun yritys käyttää hyväkseen hyödykkeen ilmentämää taloudellista hyötyä, hyödykkeen kirjanpitoarvoa vähennetään tämän käytön huomioon ottamiseksi, tavallisesti kirjaamalla hankintamenoa poistoina kuluiksi. Poistokirjaus tehdään silloinkin, kun hyödykkeen arvo ylittää sen kirjanpitoarvon.
43. Yritys käyttää hyväkseen aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen ilmentämää taloudellista hyötyä pääasiassa käyttämällä hyödykettä. Muut tekijät, kuten tekninen vanheneminen ja kuluminen hyödykkeen ollessa käyttämättömänä, johtavat kuitenkin usein sen taloudellisen hyödyn vähenemiseen, joka hyödykkeestä olisi voitu odottaa koituvan. Tästä johtuen kaikki seuraavat tekijät pitää ottaa huomioon hyödykkeen taloudellista vaikutusaikaa määritettäessä:
- (a) miten yritys odottaa käyttävänsä hyödykettä. Käyttö arvioidaan hyödykkeen odotettu kapasiteetti tai fyysinen tuotos huomioon ottaen;
 - (b) odotettu fyysinen kuluminen, joka riippuu toiminnallisista tekijöistä, kuten niiden työvuorojen lukumäärästä, joiden aikana hyödykettä tullaan käyttämään, yrityksen korjaus- ja huolto-ohjelmasta sekä hyödykkeen hoidosta ja huollosta silloin, kun se ei ole käytössä;
 - (c) tekninen vanheneminen, joka johtuu tuotannossa tapahtuvista muutoksista tai parannuksista tai hyödykkeen tuottaman tuotteen tai palvelun markkinakysynnän muutoksista; sekä
 - (d) oikeudelliset ja muut sellaiset hyödykkeen käyttöä koskevat rajoitteet, kuten vuokrasopimusten päättymisajat.
44. Hyödykkeen taloudellinen vaikutusaika määritellään perustuen hyödykkeen odotettuun käyttökelpoisuuteen yritykselle. Yritysten omaisuudenhallintaperiaatteet saattavat edellyttää hyödykkeiden luovuttamista määrätyn ajan kuluttua taikka sen jälkeen, kun tietty osa hyödykkeen ilmentämästä taloudellisesta hyödystä on saatu. Hyödykkeen taloudellinen vaikutusaika yritykselle saattaa näin ollen olla lyhyempi kuin sen taloudellinen kokonaisvaikutusaika. Aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen taloudellisen vaikutusajan arviointi vaatii harkintaa, joka perustuu yrityksen saamaan kokemukseen vastaavanlaisista hyödykkeistä.
45. Maa-alueet ja rakennukset ovat erillisiä hyödykkeitä, ja niitä käsitellään kirjanpidossa erikseen, vaikka ne olisi hankittu yhdessä. Maa-alueella on yleensä rajoittamaton vaikutusaika, ja siksi siitä ei tehdä poistoja. Rakennuksilla on rajallinen vaikutusaika, ja ne ovat sen vuoksi poistojen kohteena olevia hyödykkeitä. Jos maan, jolla rakennus sijaitsee, arvo nousee, tämä ei vaikuta rakennuksen taloudellisen vaikutusajan määrittämiseen.

IAS 16

46. Hyödykkeen poistopohjaa määritettäessä vähennetään hyödykkeen jäännösarvo. Käytännössä hyödykkeen jäännösarvo on usein vähämerkityksinen ja näin ollen epäolennainen poistopohjaa koskevaa laskelmaa laadittaessa. Kun noudatetaan ensisijaista menettelytapaa ja jäännösarvo on todennäköisesti merkittävä, jäännösarvo arvioidaan hankinta-ajankohtana eikä sitä kasvateta myöhemmin hintojen nousua vastaavasti. Sallittua vaihtoehtoista menettelytapaa noudatettaessa tehdään kuitenkin uusi arvio jokaisena uudelleenarvotuspäivänä. Arvio perustuu sellaisten samankaltaisten hyödykkeiden arvointipäivän mukaiseen jäännösarvoon, joiden taloudellinen vaikutusaika on päättynyt ja joita on käytetty samankaltaisissa olosuhteissa kuin hyödykettä tullaan käyttämään.
47. Hyödykkeen poistopohjan systemaattiseen kuluksi kirjaamiseen hyödykkeen taloudellisen vaikutusajan kuluessa voidaan käyttää erilaisia poistomenetelmiä. Näihin menetelmiin kuuluvat tasapoistomenetelmä, degressiivinen menetelmä ja käytön mukainen menetelmä. Tasapoisto johtaa vakiomääräiseen kulukirjaukseen hyödykkeen taloudellisen vaikutusajan. Degressiivinen poistomenetelmä johtaa pienenevään kulukirjaukseen hyödykkeen taloudellisen vaikutusajan. Käytön mukainen menetelmä johtaa kulukirjaukseen, joka perustuu hyödykkeen odotettuun käyttöön tai tuotokseen. Hyödykkeeseen sovellettava menetelmä valitaan taloudellisen hyödyn odotetun jakautumisen perusteella, ja sitä sovelletaan tilikaudesta toiseen, jollei kyseisestä hyödykkeestä saatavan taloudellisen hyödyn jakautumisesta tapahdu muutosta.
48. Tilikauden poistot kirjataan yleensä kuluksi. Joissakin tapauksissa yritys käyttää hyödykkeen ilmentämää taloudellista hyötyä toisten omaisuuserien valmistamiseen sen sijaan, että syntyisi kulu. Tällöin poistot muodostavat osan toisen omaisuuserän hankintamenosta ja sisällytetään sen kirjanpitoarvoon. Esimerkiksi tuotantokoneiston poistot sisällytetään vaihto-omaisuuden valmistusmenoihin (ks. IAS 2 "Vaihto-omaisuus"). Samoin voidaan kehittämistoiminnassa käytettyjen aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden poistot sisällyttää aineettoman hyödykkeen hankintamenuon, joka kirjataan IAS 38:n "Aineettomat hyödykkeet" mukaisesti.

Taloudellisen vaikutusajan tarkistaminen

49. ***Aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen taloudellista vaikutusajaa tarkastellaan määrääjoin uudelleen, ja tarkasteltavana olevan tilikauden ja tulevien tilikausien poistoja oikaistaan, mikäli odotukset poikkeavat merkittävästi aikaisemmista arvioista.***
50. Hyödykkeen vaikutusajan kuluessa saattaa ilmetä, että taloudellista vaikutusajaa koskeva arvio ei pidä paikkaansa. Esimerkiksi myöhemmin syntyneet menot, jotka parantavat hyödykkeen kunnon yli sen alunperin arvioidun suoritusasteen, saattavat pidentää taloudellista vaikutusajaa. Toisaalta teknologiset muutokset tai tuotteiden markkinoissa tapahtuneet muutokset saattavat lyhentää hyödykkeen taloudellista vaikutusajaa. Tällöin taloudellista vaikutusajaa ja vastaavasti poistoprosenttia oikaistaan tarkasteltavana olevalla tilikaudella ja tulevilla tilikausilla.
51. Yrityksen korjaus- ja huoltoperiaatteet saattavat myös vaikuttaa hyödykkeen taloudelliseen vaikutusajaan. Noudatettava toimintatapa voi johtaa hyödykkeen taloudellisen vaikutusajan jatkumiseen tai sen jäännösarvon kasvuun. Tällaisten periaatteiden käyttöönotto ei kuitenkaan tee poistojen kirjaamista tarpeettomaksi.

Poistomenetelmän tarkistaminen

52. ***Aineellisiin käyttöomaisuushyödykkeisiin sovellettavaa poistomenetelmää tarkastellaan uudelleen määrääjoin, ja jos kyseisistä hyödykkeistä saatavan taloudellisen hyödyn odotettu jakautuminen on muuttunut merkittävästi, menetelmä muutetaan kuvastamaan hyödyn muuttunutta jakautumista. Kun tällainen poistomenetelmän muutos on tarpeen, sitä käsitellään kirjanpidollisen arvion muutoksena ja poistoja oikaistaan tarkasteltavana olevalla tilikaudella ja tulevilla tilikausilla.***

KIRJANPITOARVOA VASTAAVAN MÄÄRÄN KERTYMINEN – ARVONALENTUMISTAPPIOT

53. Määrittääkseen, onko aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen arvo alentunut, yritys soveltaa IAS-standardia 36 "Omaisuuserien arvon alentuminen". Kyseisessä standardissa selostetaan, kuinka yritys tarkistaa omaisuuseriensä kirjanpitoarvon, kuinka se määrittää hyödykkeestä kerrytettävissä olevan määrän ja milloin se kirjaa tai peruuttaa arvonalentumistappion ⁽¹⁾.

⁽¹⁾ Ks. myös SIC-14: "Aineelliset hyödykkeet – hyödykkeiden arvonalentumisesta tai menetyksestä saatavat korvaukset".

54. IAS-standardissa 22 "Yritysten yhteenliittymät" selostetaan, miten käsitellään sellaista arvonalentumistappiota, joka on kirjattu ennen hankinnaksi luokiteltavan yhteenliittymän toteutumisen jälkeen alkavan ensimmäisen tilikauden päättymistä.

KÄYTÖSTÄ POISTAMISET JA LUOVUTUKSET

55. **Aineellinen käyttöomaisuushyödyke kirjataan pois taseesta, kun se luovutetaan tai kun hyödyke on poistettu käytöstä pysyvästi eikä sen luovuttamisesta ole odotettavissa vastaista taloudellista hyötyä.**
56. **Aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen käytöstä poistamisesta tai luovuttamisesta johtuvat voitot tai tappiot määritetään arvioitun nettoluovutustulon ja hyödykkeen kirjanpitoarvon välisenä erotuksena ja merkitään tuotoiksi tai kuluiksi tuloslaskelmaan.**
57. Kun aineellinen käyttöomaisuushyödyke vaihdetaan samankaltaiseen hyödykkeeseen kappaleessa 22 kuvatussa tilanteessa, hankitun hyödykkeen hankintameno on yhtä suuri kuin luovutetun hyödykkeen kirjanpitoarvo, eikä voittoa tai tappiota synny.
58. Myynti- ja takaisinvuokraussopimuksia käsitellään IAS 17:n "Vuokrasopimukset" mukaisesti.
59. Aktiivisesta käytöstä poistetut hyödykkeet, jotka aiotaan luovuttaa, merkitään taseeseen sen ajankohdan kirjanpitoarvoon, jolloin hyödykkeet on poistettu aktiivisesta käytöstä. Yritys tekee hyödykkeille IAS 36:n "Omaisuserien arvon alentuminen" mukaisen arvonalentumistestin vähintäänkin kunkin tilikauden päättyessä ja kirjaa mahdollisen arvonalennustappion sen mukaisesti.

TILINPÄÄTÖKSESSÄ ESITETTÄVÄT TIEDOT

60. **Tilinpäätöksessä esitetään jokaisesta aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden ryhmästä:**
- (a) **bruttomääräistä kirjanpitoarvoa määritettäessä käytetyt arvostusperusteet. Kun on käytetty useampaa kuin yhtä perustetta, esitetään kunkin perusteen mukaan määritetty bruttomääräinen kirjanpitoarvo jokaisesta ryhmästä;**
 - (b) **käytetyt poistomenetelmät;**
 - (c) **taloudelliset vaikutusajat tai käytetyt poistoprosentit;**
 - (d) **bruttomääräinen kirjanpitoarvo ja kertyneet poistot (kertyneisiin arvonalentumistappioihin yhdistettynä) tilikauden alussa ja lopussa;**
 - (e) **tilikauden alun ja lopun kirjanpitoarvojen täsmäytyslaskelma, joka osoittaa:**
 - (i) **lisäykset;**
 - (ii) **vähennykset;**
 - (iii) **yritysten yhteenliittymien kautta toteutuneet hankinnat;**
 - (iv) **uudelleenarvostuksista johtuvat kappaleiden 29, 37 ja 38 mukaiset lisäykset tai vähennykset sekä IAS 36:n "Omaisuserien arvon alentuminen" mukaisesti suoraan omaan pääomaan kirjatuista arvonalentumistappioista tai niiden peruutuksista johtuvat lisäykset tai vähennykset tilikaudella (mikäli näitä on);**
 - (v) **IAS 36:n mukaisesti tuloslaskelmaan merkityt arvonalentumistappiot tilikaudella (mikäli näitä on);**
 - (vi) **IAS 36:n mukaisesti tuloslaskelmaan merkityt arvonalentumistappioiden peruutukset tilikaudella (mikäli näitä on);**
 - (vii) **poistot;**
 - (viii) **itsenäisen ulkomaisen yksikön tilinpäätöksen muuntamisesta johtuvat nettomääräiset kurssierot; sekä**
 - (ix) **muut muutokset.**

IAS 16

Edellä kohdassa (e) tarkoitetusta täsmäytyslaskelmasta ei edellytetä vertailutietoja.

61. **Tilinpäätöksessä esitetään myös:**
- (a) **omistusrajoitusten olemassaolo ja määrä sekä velkojen vakuudeksi pantatut aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet;**
 - (b) **aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden sijaintipaikan alkuperäiseen tilaan palauttamisesta aiheutuvia menoja arvioitaessa käytetyt periaatteet;**
 - (c) **keskeneneräisistä aineellisista käyttöomaisuushyödykkeistä aiheutuneet menot; sekä**
 - (d) **aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden hankkimista koskevat ostositoumukset.**
62. Poistomenetelmän valinta ja arvioitu taloudellinen vaikutusaika ovat harkinnanvaraisia. Käytettyjä menetelmiä ja arvioituja taloudellisia vaikutusaikoja tai poistoprosentteja koskevat tiedot antavat sen vuoksi tilinpäätöksen käyttäjille informaatiota, joka mahdollistaa johdon valitsemien toimintatapojen tarkastelemisen sekä vertailut toisiin yrityksiin. Samoista syistä on tarpeen esittää tilikaudelle kohdistetut poistot ja tilikauden loppuun mennessä kertyneet poistot.
63. Yritys ilmoittaa kirjanpidolliseen arvioon tehdyn muutoksen luonteen ja vaikutuksen, jos muutoksella on olennainen vaikutus tarkasteltavana olevalla tilikaudella tai jos sillä odotetaan olevan olennainen vaikutus tulevilla tilikausilla IAS 8:n "Tilikauden voitto tai tappio, perustavaa laatua olevat virheet ja tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset" mukaisesti. Tällainen esitettävä tieto saattaa johtua arvioista, jotka koskevat:
- (a) jäännösarvoja;
 - (b) aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden purkamisesta ja poistamisesta ja sijaintipaikan alkuperäiseen tilaan saattamisesta johtuvia arvioituja menoja;
 - (c) taloudellisia vaikutusaikoja; ja
 - (d) poistomenetelmää.
64. **Kun aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet merkitään taseeseen uudelleenarvostukseen perustuvaan määrään, tilinpäätöksessä esitetään seuraavat tiedot:**
- (a) **hyödykkeiden uudelleenarvostuksessa käytetty peruste;**
 - (b) **uudelleenarvostuksen toteuttamispäivä;**
 - (c) **käytettiinkö riippumatonta arvioijaa;**
 - (d) **jälleenhankinta-arvoa määritettäessä käytettyjen indeksien luonne;**
 - (e) **kunkin aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden ryhmän kirjanpitoarvo, joka tilinpäätöksessä olisi esitetty, jos hyödykkeet olisi merkitty taseeseen kappaleessa 28 tarkoitetun ensisijaisen menettelytavan mukaisesti; sekä**
 - (f) **uudelleenarvostusrahasto sekä tiedot siinä tilikaudella tapahtuneista muutoksista ja rajoituksista jotka koskevat rahaston jakamista voittona osakkeenomistajille.**
65. Kappaleiden 60 (e)(iv)-(vi) edellyttämien tietojen lisäksi yritys esittää tilinpäätöksessään tiedot aineellisista käyttöomaisuushyödykkeistä, joiden arvo on alentunut, IAS 36:n "Omaisuserien arvon alentuminen" mukaisesti.
66. Tilinpäätöksen käyttäjät pitävät myös seuraavaa informaatiota omien tarpeidensa kannalta merkityksellisenä:
- (a) tilapäisesti käyttämättöminä olevien aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden kirjanpitoarvo;
 - (b) loppuun poistettujen mutta edelleen käytössä olevien aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden bruttomääräinen kirjanpitoarvo;
 - (c) aktiivisesta käytöstä poistettujen, luovutustarkoituksessa pidettävien aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden kirjanpitoarvo; sekä
 - (d) ensisijaista menettelytapaa noudatettaessa aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden käypä arvo, kun se poikkeaa olennaisesti kirjanpitoarvosta.

Sen vuoksi näiden tietojen esittämistä suositellaan.

VOIMAANTULO

67. *Tätä IAS-standardia sovelletaan 1.7.1999 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin vuositilinpäätöksiin. Aikaisempaa soveltamista suositellaan. Jos yritys soveltaa tätä standardia aikaisemmin kuin 1.7.1999 alkavalta tilikaudelta laadittavaan vuositilinpäätökseen, sen tulee:*
- (a) *antaa tieto tästä; sekä*
 - (b) *ottaa samanaikaisesti käyttöön IAS 22 (uudistettu 1998) "Yritysten yhteenliittymät", IAS 36 "Omaisuuksien arvon alentuminen" ja IAS 37 "Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat".*
68. Tämä standardi korvaa vuonna 1993 hyväksytyn IAS-standardin 16 "Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet".

**KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD IAS 17
(UUDISTETTU 1997)**

Vuokrasopimukset

Tämä uudistettu IAS-standardi korvaa IAS 17:n "Vuokrasopimusten kirjanpidollinen käsittely", jonka IASC:n hallitus Board hyväksyi vuonna 1994 uudistetussa muodossa. Uudistettua standardia sovelletaan 1.1.1999 tai sen jälkeen alkavalta tilikaudelta laadittaviin tilinpäätöksiin.

IAS 40 "Sijoituskiinteistöt" aiheutti muutoksia kappaleisiin 1, 19, 24, 45 ja 48 huhtikuussa 2000, ja samalla lisättiin kappale 48A. IAS-standardia 40 sovelletaan 1.1.2001 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin vuositilinpäätöksiin.

IAS 41 "Maatalous" aiheutti tammikuussa 2001 muutoksia kappaleisiin 1, 24 ja 48A. IAS-standardia 41 sovelletaan 1.1.2003 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin vuositilinpäätöksiin.

Seuraavat SIC:n tulkinnat liittyvät IAS-standardiin 17:

- SIC-15: "Muut vuokrasopimukset – kannustimet".
- SIC-27: "Sellaisten liiketoimien tosiasiallisen sisällön arvioiminen, joihin kuuluva sopimus on oikeudelliselta muodoiltaan vuokrasopimus".

JOHDANTO

Tämä standardi ("IAS 17 (uudistettu)") korvaa IAS 17:n "Vuokrasopimusten kirjanpidollinen käsittely" ("alkuperäinen IAS 17"). IAS-standardia 17 (uudistettu) sovelletaan 1.1.1999 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla.

Tämä standardi sisältää korvaamaansa alkuperäiseen IAS-standardiin 17 verrattuna parannukset, jotka perustuvat sellaisen osittaisuudistuksen yhteydessä toteutettuun läpikäyntiin, jossa määriteltiin muutokset, joita pidettiin välttämättöminä, jotta saataisiin aikaan kansainvälisessä rahoituksessa ja pörssilistautumisessa hyväksyttävät perustandardit. IASC:n hallitus on sopinut vuokrasopimusten kirjanpidollista käsittelyä koskeviin standardeihin tehtävästä perusteellisemmasta uudistuksesta.

Keskeiset muutokset alkuperäiseen IAS-standardiin 17 verrattuna ovat seuraavat:

1. Alkuperäisessä IAS-standardissa 17 vuokrasopimus määriteltiin sopimukseksi, jonka mukaan vuokralle antaja siirtää hyödykkeen käyttöoikeuden vuokralle ottajan suorittamaa vuokraa vastaan. IAS-standardissa 17 (uudistettu) määritelmää on muutettu korvaamalla sana "vuokraa" sanoilla "maksua tai toistuvia maksusuorituksia".

IAS 17

2. Kun alkuperäinen IAS 17 määrsi vuokrasopimukset luokiteltaviksi sillä perusteella, missä määrin vuokratun hyödykkeen omistamiselle ominaiset riskit ja edut tulevat vuokralle antajalle tai vuokralle ottajalle – mitä perustellaan sisäلتöpainotteisuusperiaatteen soveltamisella – standardissa esitettiin esimerkkejä tilanteista, jotka osoittavat vuokrasopimuksen olevan rahoitusleasingsopimus. IAS-standardissa 17 (uudistettu) esitetään lisää luokittelutekijöitä luokitteluprosessin helpottamiseksi.
3. Alkuperäisessä IAS-standardissa 17 käytettiin edellä tarkoitetuissa esimerkeissä termiä ”taloudellinen vaikutus-aika” luokitteluprosessissa tapahtuvaa vuokrasopimuksen kestoajan vertailemista varten. IAS-standardissa 17 (uudistettu) käytetään termiä ”taloudellinen kokonaisvaikutusaika”, joka ottaa huomioon sen, että hyödyke voi olla yhden tai useamman käyttäjän käytössä.
4. Alkuperäinen IAS 17 edellytti muuttuvien vuokrien ilmoittamista mutta ei ottanut kantaa siihen, otetaanko muuttuvat vuokrat huomioon vähimmäisvuokria laskettaessa vai jätetäänkö ne laskelman ulkopuolelle. IAS 17 (uudistettu) edellyttää, että muuttuvia vuokria ei oteta huomioon vähimmäisvuokriin.
5. Alkuperäinen IAS 17 ei ottanut kantaa niiden alkuvaiheen välittömien menojen kirjanpidolliseen käsittelyyn, joita vuokralle ottajalle syntyy vuokrausjärjestelyistä neuvoteltaessa ja niitä varmistettaessa. IAS 17 sisältää ohjeistusta tästä ja edellyttää, että menot, jotka johtuvat välittömästi toimista, joita vuokralle ottaja suorittaa rahoitusleasingsopimuksen varmistamiseksi, sisällytetään vuokralle otetun hyödykkeen kirjattavaan määrään.
6. Alkuperäinen IAS 17 salli vuokralle antajan jaksottaa rahoitustuotot vapaasti valittavalla menetelmällä, ts. tulouttamisen käyttäen sellaista perustetta, joka kuvastaa samansuuruista tilikausittaista tuottoastetta joko:
 - (a) vuokralle antajan jäljellä olevalle nettosijoitukselle rahoitusleasingsopimukseen; tai
 - (b) vuokralle antajan jäljellä olevalle nettomääräiselle rahasijoitukselle rahoitusleasingsopimukseen.IAS 17 (uudistettu) edellyttää, että rahoitustuottojen tulouttaminen kuvastaa samansuuruista tilikausittaista tuottoastetta yhden menetelmän perusteella, nimittäin tuottoa vuokralle antajan jäljellä olevalle nettosijoitukselle rahoitusleasingsopimukseen.
7. IAS-standardissa 17 (uudistettu) viitataan omaisuuserien arvon alentumista koskevaan IAS-standardiin ohjeistettaessa sitä, milloin on tarpeen arvioida hyödykkeiden mahdollista arvonalentumista. Aihetta ei käsitelty alkuperäisessä IAS-standardissa 17.
8. IAS 17 (uudistettu) sisältää lihavoidulla tekstillä kirjoitetun vaatimuksen sekä vuokralle ottajalle että vuokralle antajalle laajempien tietojen esittämisestä sekä rahoitusleasingsopimuksista että muista vuokrasopimuksista verrattuna alkuperäisen IAS 17:n edellyttämiin tietoihin.

IAS 17:n (uudistettu) vaatimia uusia tietoja ovat:

- (a) vähimmäisvuokrien kokonaismäärä täsmäytettynä leasingvelkojen nykyarvon kanssa kolmelta ajanjaksolta: yhden vuoden kuluessa, yhtä vuotta pitemmän ajan ja enintään viiden vuoden kuluttua sekä viittä vuotta pitemmän ajan kuluttua (edellytetään vuokralle ottajalta);
- (b) bruttomääräinen kokonaissijoitus vuokrasopimukseen täsmäytettynä saatavien vähimmäisvuokrien nykyarvon kanssa kolmelta ajanjaksolta: yhden vuoden kuluessa, yhtä vuotta pitemmän ajan mutta enintään viiden vuoden kuluttua sekä viittä vuotta pitemmän ajan kuluttua (edellytetään vuokralle antajalta);
- (c) vastaavat rahoituskulut kohdissa (a) ja (b) edellä;
- (d) vastaiset jälleenvuokraukseen perustuvat vähimmäisvuokrat, jotka tilinpäätöspäivänä odotetaan saatavan ei-peruutettavissa olevista jälleenvuokraussopimuksista;
- (e) saamatta jääviin vähimmäisvuokriin liittyen kirjattu kertynyt vähennyserä; sekä
- (f) muuttuvat vuokrat, jotka vuokralle antajat ovat tulouttaneet.

IAS 17

9. Alkuperäinen IAS 17 sisälsi liitteet 1-3, joissa oli esimerkkejä tilanteista, joissa vuokrasopimusta tavallisesti pidettäisiin rahoitusleasingsopimuksena. Liitteet on poistettu IAS-standardista 17 (uudistettu), koska se sisältää aikaisempaa enemmän tekijöitä, jotka edelleen selkiyttävät vuokrasopimusten luokitteluprosessia.
10. On todettu, että myynti- ja takaisinvuokraustapahtumia koskevat kohdat, erityisesti kohdat, jotka koskevat muuna kuin rahoitusleasingsopimuksena toteutuvaa takaisinvuokrausta, sisältävät sääntöjä, jotka koskevat monenlaisia erilaisia tapauksia perustuen käyvän arvon, kirjanpitoarvon ja myyntihinnan suhteellisiin määriin. IAS 17 (uudistettu) sisältää liitteen, jossa on lisäohjeistusta näiden vaatimusten tulkinnasta.

SISÄLLYSLUETTELO

Kappaleet

Tavoite	
Soveltamisala	1-2
Määritelmät	3-4
Vuokrasopimusten luokittelu	5-11
Vuokrasopimukset vuokralle ottajan tilinpäätöksessä	12-27
Rahoitusleasingsopimukset	12-24
Muut vuokrasopimukset	25-27
Vuokrasopimukset vuokralle antajan tilinpäätöksessä	28-48
Rahoitusleasingsopimukset	28-40
Muut vuokrasopimukset	41-48
Myynti ja takaisinvuokraus	49-57
Siirtymäsäännöt	58
Voimaantulo	59-60

Varsinaisia standardeja, jotka on esitetty lihavoituna ja kursivoituna, luetaan yhdessä tähän standardiin sisältyvän tausta-aineiston ja soveltamisohjeiden sekä IAS-standardien esipuheen kanssa. IAS-standardeja ei ole tarkoitettu koskemaan epäolennaisia erii (ks. esipuheen kappale 12).

TAVOITE

Tämän standardin tarkoituksena on määrätä sekä vuokralle ottajia että vuokralle antajia koskevista asianmukaisista tilinpäätöksen laatimisperiaatteista ja tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista, joita sovelletaan rahoitusleasingsopimukseen ja muihin vuokrasopimuksiin.

SOVELTAMISALA

1. **Tätä standardia sovelletaan kaikkien vuokrasopimusten kirjanpidolliseen käsittelyyn lukuun ottamatta:**
 - (a) **vuokrasopimuksia, jotka koskevat mineraalien, öljyn, maakaasun ja muiden vastaavanlaisten uusiutumattomien luonnonvarojen etsintää ja käyttöä; ja**
 - (b) **lisenssisopimuksia, jotka koskevat sellaisia kohteita kuin elokuvia, videonauhoitteita, näytelmiä, käsikirjoituksia, patenteja ja tekijänoikeuksia.**

IAS 17

Tätä standardia eivät kuitenkaan sovelleta:

- (a) *sijoituskiinteistöjen vuokralle ottajat rahoitusleasingsopimuksella vuokratun kiinteistön kirjanpitoarvon määrittämiseen (ks. IAS 40 "Sijoituskiinteistöt");*
 - (b) *sijoituskiinteistöjen vuokralle antajat muulla vuokrasopimuksella vuokratun kiinteistön kirjanpitoarvon määrittämiseen (ks. IAS 40 "Sijoituskiinteistöt");*
 - (c) *biologisten hyödykkeiden vuokralle ottajat rahoitusleasingsopimuksella vuokratun biologisen hyödykkeen kirjanpitoarvon määrittämiseen (ks. IAS 41 "Maatalous"); tai*
 - (d) *biologisten hyödykkeiden vuokralle antajat muulla vuokrasopimuksella vuokratun biologisen hyödykkeen kirjanpitoarvon määrittämiseen (ks. IAS 41 "Maatalous").*
2. Tämä standardi koskee sopimuksia, joiden mukaan hyödykkeen käyttöoikeus siirtyy, vaikka vuokralle antajalta voidaan vaatia merkittäviä kyseisten hyödykkeiden toimintaan tai huoltoon liittyviä palveluja. Toisaalta tämä standardi ei koske sellaisia palvelusopimuksia, jotka eivät siirrä hyödykkeiden käyttöoikeutta sopimusosapuolelta toiselle.

MÄÄRITELMÄT

3. *Tässä standardissa käytetään seuraavia termejä seuraavassa merkityksessä:*

Vuokrasopimus on sopimus, jonka mukaan vuokralle antaja antaa vuokralle ottajalle oikeuden käyttää hyödykettä tietyn ajan maksua tai toistuvia maksusuorituksia vastaan.

Rahoitusleasingsopimus on vuokrasopimus, jonka mukaan hyödykkeen omistamiselle ominaiset riskit ja edut siirtyvät olennaisilta osin. Omistusoikeus voi siirtyä tai olla siirtymättä vuokra-ajan lopussa.

Muu vuokrasopimus on vuokrasopimus, joka ei ole rahoitusleasingsopimus.

Ei-purettavissa oleva vuokrasopimus on vuokrasopimus, joka voidaan purkaa vain:

- (a) *jonkin epätodennäköisen ehdollisen tapahtuman toteutuessa;*
- (b) *vuokralle antajan suostumuksella;*
- (c) *jos vuokralle ottaja tekee uuden samaa tai vastaavaa hyödykettä koskevan vuokrasopimuksen saman vuokralle antajan kanssa; tai*
- (d) *jos vuokralle ottaja suorittaa sen suuruisen lisämaksun, että vuokrasopimuksen jatkuminen on sen alkamisajankohtana kohtuullisen varmaa.*

Vuokrasopimuksen alkamisajankohta on aikaisempi seuraavista: vuokrasopimuksen päiväys tai päivä, jona osapuolet sitoutuvat noudattamaan vuokrasopimuksen keskeisiä ehtoja.

Vuokra-aika on aika, joksi vuokralle ottaja on ilman purkuoikeutta sopinut ottavansa hyödykkeen vuokralle sekä mahdollinen jatkokausi, jonka ajan vuokralle ottajalla on oikeus jatkaa hyödykkeen vuokrausta joko lisämaksusta tai ilman, kun vuokrasopimuksen alkamisajankohtana on kohtuullisen varmaa, että vuokralle ottaja tulee käyttämään tätä oikeutta.

Vähimmäisvuokralla tarkoitetaan vuokra-ajalle kohdistuvia maksuja, jotka vuokralle ottajan tulee suorittaa tai jotka häntä voidaan vaatia suorittamaan, lukuun ottamatta muuttuvia vuokria, palveluista johtuvia menoja sekä veroja, jotka vuokralle antaja maksaa ja jotka hyvitetään tälle, ja lisäksi näihin vähimmäisvuokriin kuuluviin maksuihin luetaan:

- (a) *kun kyseessä on vuokralle ottaja: vuokralle ottajan tai tämän lähipiiriin kuuluvan osapuolen takaama määrä; tai*

(b) kun kyseessä on vuokralle antaja: vuokralle antajalle taattu jäännösarvo, jonka takaaajana on joko:

- (i) vuokralle ottaja;
- (ii) vuokralle ottajan lähipiiriin kuuluva osapuoli; tai
- (iii) riippumaton, kyseisen takuun hoitamiseen taloudellisesti kykenevä osapuoli.

Jos kuitenkin vuokralle ottajalla on oikeus ostaa hyödyke hintaan, jonka odotetaan olevan riittävän paljon alempi kuin hyödykkeen käypä arvo silloin, kun oikeus on käytettävissä, niin että oikeuden käyttäminen on sopimuksen alkamisajankohtana kohtuullisen varmaa, vähimmäisvuokrat koostuvat vuokra-ajan vähimmäismaksuista ja kyseisen osto-option toteuttamiseksi suoritettavasta määrästä.

Käypä arvo on rahamäärä, johon hyödyke voitaisiin vaihtaa tai velka suorittaa asiaa tuntevien, liiketoimeen halukkaiden, toisistaan riippumattomien osapuolten kesken.

Taloudellinen kokonaisvaikutusaika on joko:

- (a) ajanjakso, jona hyödykkeen odotetaan olevan taloudellisesti käyttökelpoinen yhdelle tai useammalle käyttäjälle; tai
- (b) niiden suorite- tai muiden yksiköiden lukumäärä, jotka hyödykkeen odotetaan tuottavan yhdelle tai useammalle käyttäjälle.

Taloudellinen vaikutusaika on arvioitu vuokra-ajan alusta lähtien jäljellä oleva, vuokra-aikaan rajoittumaton ajanjakso, jona yrityksen odotetaan käyttävän hyväkseen hyödykkeen ilmentämää taloudellista hyötyä.

Taattu jäännösarvo on:

- (a) kun kyseessä on vuokralle ottaja: se osa jäännösarvosta, josta vuokralle ottaja tai tämän lähipiiriin kuuluva osapuoli on antanut takuun (takuun määrä on suurin mahdollinen maksettavaksi tuleva määrä); ja
- (b) kun kyseessä on vuokralle antaja: se osa jäännösarvosta, josta vuokralle ottaja tai vuokralle antajan lähipiiriin kuulumaton takuuvelvotteen hoitamiseen taloudellisesti kykenevä kolmas osapuoli on antanut takuun.

Takaamaton jäännösarvo on se osa vuokratun hyödykkeen jäännösarvosta, jonka realisoinnista vuokralle antajalla ei ole varmuutta tai josta yksinomaan vuokralle antajan lähipiiriin kuuluva osapuoli on antanut takuun.

Bruttosijoitus vuokrasopimukseen on rahoitusleasingsopimuksen mukaisten vähimmäisvuokrien kokonaismäärä vuokralle antajan näkökulmasta lisättyinä vuokralle antajan hyväksi tulevalla takaamattomalla jäännösarvolla.

Kertymätön rahoitustuotto on seuraavien erien välinen erotus:

- (a) vähimmäisvuokrien kokonaismäärä vuokralle antajan näkökulmasta lisättyinä vuokralle antajan hyväksi tulevalla takaamattomalla jäännösarvolla; ja
- (b) edellisen nykyarvo vuokrasopimuksen sisäisellä korkokannalla laskettuna.

Nettosijoitus vuokrasopimukseen on bruttosijoitus vähennettynä kertymättömällä rahoitustuotolla.

Vuokrasopimuksen sisäinen korko on diskonttaus korko, jota käyttäen (a) vähimmäisvuokrien ja (b) takaamattoman jäännösarvon yhteenlaskettu nykyarvo vastaa vuokrasopimuksen alkamisajankohtana vuokratun hyödykkeen käypää arvoa.

Vuokralle ottajan lisäluoton korko on korko, jota vuokralle ottaja joutuisi maksamaan vastaavanlaisesta vuokrasopimuksesta tai, mikäli se ei ole määritettävissä, korko, jota vuokralle ottaja maksaisi lainatessaan vuokrasopimuksen alkamisajankohtana hyödykkeen hankkimiseen tarvittavat varat samaksi ajaksi ja samanlaisin vakuuksin.

IAS 17

Muuttuva vuokra on se osuus maksettavista vuokrista, joka ei ole kiinteä vaan määräytyy muun tekijän kuin ajan kulumisen perusteella (esimerkiksi prosentteina myynnistä tai käyttömäärän, hintaindeksien tai markkinakorkojen mukaisesti).

4. Vuokrasopimuksen määritelmä kattaa sellaiset hyödykettä koskevat vuokrasopimukset, joihin sisältyy vuokralle ottajan oikeus saada hyödyke omistukseensa sovittujen ehtojen täyttyessä. Näitä sopimuksia kutsutaan joskus osamaksusopimuksiksi.

VUOKRASOPIMUSTEN LUOKITTELU

5. Tässä standardissa käytettävä vuokrasopimusten luokittelu perustuu siihen, missä määrin vuokratun hyödykkeen omistamiselle ominaiset riskit ja edut tulevat vuokralle antajalle tai vuokralle ottajalle. Riskeihin sisältyvät mahdolliset tappiot, jotka johtuvat käyttämättömästä kapasiteetista tai teknisestä vanhentumisesta, ja mahdolliset tuoton vaihtelut, jotka johtuvat taloudellisten olosuhteiden muutoksista. Etuja voivat olla kannattavaan toimintaan liittyvät odotukset hyödykkeen taloudellisena kokonaisvaikutusaikana ja odotettavissa oleva voitto, joka syntyy arvonnoususta tai jäännösarvon realisoimisesta.
6. Vuokrasopimus luokitellaan rahoitusleasingsopimukseksi, mikäli se siirtää omistamiselle ominaiset riskit ja edut olennaisilta osin. Kyseessä on muu vuokrasopimus, jos omistamiselle ominaiset riskit ja edut eivät siirry olennaisilta osin.
7. Koska vuokralle antajan ja vuokralle ottajan välinen liiketoimi perustuu molemmille osapuolille yhteiseen vuokrasopimukseen, on perusteltua käyttää yhdenmukaisia määritelmiä. Näiden määritelmien soveltaminen osapuolten toisistaan poikkeavissa tilanteissa voi joskus johtaa siihen, että vuokralle antaja ja vuokralle ottaja luokittelevat saman vuokrasopimuksen eri tavalla.
8. Se, onko kyseessä rahoitusleasingsopimus vai muu vuokrasopimus, riippuu pikemminkin liiketoimen tosiasiallisesta sisällöstä kuin sopimuksen muodosta ⁽¹⁾. Esimerkkejä tilanteista, joissa vuokrasopimus tavallisesti luokiteltaisiin rahoitusleasingsopimukseksi, ovat:
 - (a) sopimuksen mukaan hyödykkeen omistus siirtyy vuokralle ottajalle vuokra-ajan päättyessä;
 - (b) vuokralle ottajalla on oikeus ostaa hyödyke hintaan, jonka odotetaan olevan niin paljon alempi kuin hyödykkeen käypä arvo silloin, kun oikeus on käytettävissä, että sen käyttäminen on sopimuksen alkamisajankohtana kohtuullisen varmaa;
 - (c) vuokra-aika kattaa valtaosan hyödykkeen taloudellisesta kokonaisvaikutusajasta, vaikka omistusoikeus ei siirtyisi;
 - (d) vähimmäisvuokrien nykyarvo sopimuksen alkamisajankohtana muodostaa vähintäänkin olennaisen osan vuokratun hyödykkeen käyvästä arvosta; ja
 - (e) vuokratut hyödykkeet ovat erityisluonteisia siten, että vain vuokralle ottaja voi käyttää niitä ilman merkittävien muutosten tekemistä.
9. Tunnusomaista tilanteille, jotka myös voivat yksinään tai yhdistelmänä johtaa vuokrasopimuksen luokitteluun rahoitusleasingsopimukseksi, on:
 - (a) jos vuokralle ottaja voi purkaa vuokrasopimuksen, vuokralle ottaja kantaa ne tappiot, joita vuokralle antajalle syntyy purkamisesta;
 - (b) jäännösarvon käyvän arvon vaihtelusta syntyvät voitot tai tappiot tulevat vuokralle ottajalle (esimerkiksi vuokranalennuksena, joka vastaa vuokra-ajan päättyessä suurinta osaa luovutustulosta); ja
 - (c) vuokralle ottaja pystyy jatkamaan sopimusta lisäkaudeksi markkinavuokraa tuntuvasti alemmalla vuokralla.

⁽¹⁾ Ks. myös SIC-27: "Sellaisten liiketoimien tosiasiallisen sisällön arvioiminen, joihin kuuluva sopimus on oikeudelliselta muodoltaan vuokrasopimus".

10. Vuokrasopimus luokitellaan sopimuksen alkamisajankohtana. Mikäli vuokralle ottaja ja vuokralle antaja koska tahansa sopivat muutoksista vuokrasopimuksen ehtoihin – muutoin kuin uudistamalla sopimuksen – siten, että vuokrasopimus olisi luokiteltu kappaleissa 5-9 esitettyjen kriteerien perusteella eri tavalla, jos muuttuneet sopimusehdot olisivat olleet voimassa sopimuksen alkamisajankohtana, muutettua sopimusta pidetään uutena sopimuksena sen voimassaoloaikana. Arvioiden muutokset (esimerkiksi vuokratun hyödykkeen taloudellista kokonaisvaikutusajaa tai jäännösarvoa koskevien arvioiden muutokset) tai olosuhteiden muutokset (esimerkiksi vuokralle ottajan laiminlyönti) eivät kuitenkaan aiheuta vuokrasopimuksen uudelleenluokittelua kirjanpidollista käsittelyä varten.
11. Maa-alueita ja rakennuksia koskevat vuokrasopimukset jaotellaan rahoitusleasingisopimuksiin ja muihin vuokrasopimuksiin samalla tavalla kuin muita hyödykkeitä koskevat sopimukset. Maa-alueelle on kuitenkin tyypillistä, että sillä on tavallisesti rajaton taloudellinen kokonaisvaikutusajaa, ja jos omistusoikeuden ei odoteta siirtyvän vuokralle ottajalle vuokra-ajan päättyessä, vuokralle ottaja ei saa olennaista osaa omistamiselle ominaisista riskeistä ja eduista. Tällaisesta vuokrauksesta suoritettu maksu on luonteeltaan etukäteen maksettua vuokraa, joka kirjataan tulokseen vaikuttavasti vuokra-ajan kuluessa sen mukaan, miten hyödykkeestä saatava hyöty jakautuu.

VUOKRASOPIMUKSET VUOKRALLE OTTAJAN TILINPÄÄTÖKSESSÄ

Rahoitusleasingisopimukset

12. ***Vuokralle ottajien tulee merkitä rahoitusleasingisopimukset taseeseensa varoiksi ja veloiksi määrään, joka on yhtä suuri kuin vuokratun hyödykkeen käypä arvo sopimuksen alkamisajankohtana, tai sitä alempaan vähimmäisvuokrien nykyarvoon. Vähimmäisvuokrien nykyarvoa laskettaessa käytetään diskonttauskorkona vuokrasopimuksen sisäistä korkoa, mikäli tämä on käytännössä mahdollista määrittää, ja ellei ole, käytetään vuokralle ottajan lisäluoton korkoa.***
13. Liiketoimia ja muita tapahtumia käsitellään kirjanpidossa ja ne esitetään tilinpäätöksessä niiden tosiasiallisen sisällön ja taloudellisten realiteettien eikä ainoastaan niiden oikeudellisen muodon mukaisesti. Vaikka vuokrasopimuksen oikeudellinen muoto on sellainen, että vuokralle ottaja ei voi hankkia vuokratun hyödykkeen laillista omistusoikeutta, rahoitusleasingisopimuksen tosiasiallinen sisältö ja taloudellinen realiteetti on se, että vuokralle ottaja saa vuokratun hyödykkeen käytöstä johtuvan taloudellisen hyödyn valtaosaksi hyödykkeen taloudellista kokonaisvaikutusajaa ja tämän vastikkeeksi sitoutuu maksamaan tästä oikeudesta määrän, joka suunnilleen vastaa hyödykkeen käyvän arvon ja siihen liittyvien rahoituskulujen yhteismäärää.
14. Jos tällaisia vuokraustapahtumia ei merkitä vuokralle ottajan taseeseen, yrityksen taloudelliset voimavarat ja sen veloitteiden määrä tulevat esitetyiksi todellista pienempinä näin vääristäen taloudellisia tunnuslukuja. Tämän vuoksi on tarkoituksenmukaista, että rahoitusleasingisopimus merkitään vuokralle ottajan taseeseen toisaalta varoiksi ja toisaalta vastaisten vuokrien suorittamista koskevaksi velvoitteeksi. Vuokrasopimuksen alkamisajankohtana omaisuusereä ja vastaisia vuokria koskeva velka merkitään taseeseen samanmääräisinä.
15. Vuokralle otettuja hyödykkeitä koskevia velkoja ei ole asianmukaista esittää vähennettynä vuokralle otetuista hyödykkeistä. Jos velat jaotellaan taseessa lyhytaikaisiin ja pitkäaikaisiin, leasingvelat jaotellaan samalla tavoin.
16. Tiettyjen vuokraukseen liittyvien toimien kuten vuokrausjärjestelyjä koskevien neuvottelujen ja järjestelyn varmistamisen yhteydessä syntyy usein alkuvaiheen välittömiä menoja. Menot, joiden voidaan todeta johtuvan välittömästi vuokralle ottajan rahoitusleasingisopimuksen hyväksi tekemiin toimiin, sisällytetään sopimuksen perusteella taseeseen merkittävään määrään.
17. ***Maksettavat leasingvuokrat jaetaan rahoitusmenoon ja velan vähennykseen. Rahoitusmenot kohdistetaan vuokra-ajan tilikausille siten, että jäljellä olevalle velalle tulee kullakin tilikaudella samansuuruinen korkoprosentti.***
18. Kohdistettaessa rahoitusmenoja vuokra-ajan tilikausille voidaan laskennan yksinkertaistamiseksi käyttää käytännössä jonkinlaista likiarvoa.

IAS 17

19. **Rahoitusleasing aiheuttaa kullakin tilikaudella poistojen kohteena olevista hyödykkeistä tehtävän poiston ja rahoituskulun. Vuokralle otettujen poistojen kohteena olevien hyödykkeiden poistot tehdään omistettujen hyödykkeiden poistoja vastaavalla tavalla, ja kirjattavat poistot lasketaan IAS-standardissa 16 "Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet" ja IAS-standardissa 38 "Aineettomat hyödykkeet" esitetyillä perusteilla. Mikäli ei ole kohtuullista varmuutta siitä, että vuokralle ottaja saa omistusoikeuden vuokra-ajan päättymiseen mennessä, hyödykkeen tulee olla täysin poistettu vuokra-ajan tai sitä lyhyemmän taloudellisen vaikutusajan kuluessa.**
20. Vuokralle otetun hyödykkeen poistopohja kohdistetaan systemaattisella perusteella kullekin tilikaudelle ajanjaksona, jona hyödykettä odotetaan käytettävän, yhdenmukaisesti niiden poistoperiaatteiden kanssa, joita vuokralle ottaja soveltaa omistamiinsa poistojen kohteena oleviin hyödykkeisiin. Mikäli on kohtuullisen varmaa, että vuokralle ottaja saa omistusoikeuden vuokra-ajan päättymiseen mennessä, odotettu käyttöaika on sama kuin hyödykkeen taloudellinen vaikutusaika; muussa tapauksessa hyödykkeestä tehdään poistot vuokra-ajan tai sitä lyhyemmän taloudellisen vaikutusajan kuluessa.
21. Hyödykkeestä tilikaudella tehtävän poiston ja rahoituskulun yhteismäärä on harvoin yhtä suuri kuin tilikaudelta maksettavat leasingvuokrat, ja tämän vuoksi ei ole perusteltua merkitä maksettuja leasingvuokria yksinkertaisesti kuluksi tuloslaskelmaan. Vastaavasti omaisuuserä ja siihen liittyvä velka eivät todennäköisesti ole yhtä suuria vuokrasopimuksen alkamisajankohdan jälkeen.
22. Määrittäessään sitä, onko vuokralle otetun hyödykkeen arvo alentunut, ts. milloin hyödykkeestä saatava taloudellinen hyöty on sen kirjanpitoarvoa pienempi, yritys soveltaa omaisuuserien arvon alentumista koskevaa IAS-standardia, jossa selostetaan, miten yrityksen tulee tarkistaa hyödykkeidensä kirjanpitoarvo, miten sen tulee määrittää hyödykkeestä kerrytettävissä oleva rahamäärä ja milloin sen tulee kirjata tai peruuttaa arvonalentumistappio.
23. **Vuokralle ottajien tulee esittää IAS 32:n "Rahoitusinstrumentit: tilinpäätöksessä esitettävät tiedot ja esittämistapa" edellyttämien tietojen lisäksi seuraavat rahoitusleasingsopimuksia koskevat tiedot:**
- (a) **tilinpäätöspäivän kirjanpitoarvo kustakin hyödykeryhmästä;**
 - (b) **täsmäytyslaskelma tilinpäätöspäivän vähimmäisvuokrien kokonaismäärän ja niiden nykyarvon välillä. Lisäksi yrityksen tulee esittää tilinpäätöspäivän vähimmäisvuokrien kokonaismäärä ja niiden nykyarvo kullakin seuraavalta ajanjaksolta:**
 - (i) **yhden vuoden kuluessa;**
 - (ii) **yhtä vuotta pitemmän ajan ja enintään viiden vuoden kuluttua;**
 - (iii) **yli viiden vuoden kuluttua;**
 - (c) **tilikaudella tuloutetut muuttuvat vuokrat;**
 - (d) **ei-purettavissa olevista jälleenvuokraussopimuksista odotettavissa olevien vastaisten vähimmäisvuokrien kokonaismäärä tilinpäätöspäivänä; ja**
 - (e) **yleinen kuvaus vuokralle ottajan merkittävistä vuokrausjärjestelyistä sisältäen seuraavat tiedot, mutta ei niihin rajoittuen:**
 - (i) **peruste, jolla muuttuvat vuokrat määräytyvät;**
 - (ii) **uudistamis- tai osto-optioiden olemassaolo ja ehdot ja indeksiehdot; sekä**
 - (iii) **vuokrausjärjestelyjen asettamat rajoitukset, kuten osinkoja, lisävelanottoa ja uusia vuokrasopimuksia koskevat rajoitukset.**
24. Lisäksi IAS 16:n "Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet", IAS 36:n "Omaisuuserien arvon alentuminen", IAS 38:n "Aineettomat hyödykkeet", IAS 40:n "Sijoituskiinteistöt" ja IAS 41:n "Maatalous" sisältämät esitettävät tiedot koskevat vaatimukset koskevat rahoitusleasingopimuksella vuokralle otettuja hyödykkeitä, joita käsitellään vuokralle ottajan kirjanpidossa hyödykkeiden hankintana.

Muut vuokrasopimukset

25. **Muun vuokrasopimuksen perusteella määräytyvät vuokrat merkitään kuluiksi tuloslaskelmaan tasasuuruksina erinä vuokra-ajan kuluessa, jollei jokin muu systemaattinen peruste kuvaa käyttäjän saaman hyödyn ajallista jakautumista ⁽²⁾.**
26. Muun vuokrasopimuksen mukaiset vuokrat (lukuun ottamatta menoja, jotka johtuvat palveluista, kuten vakuutuksista ja huollosta) merkitään kuluiksi tuloslaskelmaan tasasuuruksina erinä, jollei jokin muu systemaattinen peruste kuvaa paremmin käyttäjän saaman hyödyn ajallista jakautumista, vaikka maksut eivät määräytyisikään tällä perusteella.
27. Vuokralle ottajien tulee esittää IAS 32:n "Rahoitusinstrumentit: tilinpäätöksessä esitettävät tiedot ja esittämistäpa" edellyttämien tietojen lisäksi seuraavat muita vuokrasopimuksia koskevat tiedot:
- (a) ei-peruutettavissa olevien vuokrasopimusten mukaisten vähimmäisvuokrien kokonaismäärä kultakin seuraavalta ajanjaksolta:
 - (i) yhden vuoden kuluessa;
 - (ii) yhtä vuotta pitemmän ajan ja enintään viiden vuoden kuluttua;
 - (iii) yli viiden vuoden kuluttua;
 - (b) ei-peruutettavissa olevista jälleenvuokraussopimuksista odotettavissa olevien vastaisten vähimmäisvuokrien kokonaismäärä tilinpäätöspäivänä;
 - (c) tilikaudella tuloutetut vuokrat ja jälleenvuokrausmaksut siten, että esitetään erikseen vähimmäisvuokrat, muuttuvat vuokrat ja jälleenvuokrausmaksut;
 - (d) yleinen kuvaus vuokralle ottajan merkittävistä vuokrausjärjestelyistä, sisältäen seuraavat tiedot, mutta ei niihin rajoittuen:
 - (i) peruste, jolla muuttuvat vuokrat määräytyvät;
 - (ii) uudistamis- tai osto-optioiden olemassaolo ja ehdot ja indeksiehdot; sekä
 - (iii) vuokrausjärjestelyjen asettamat rajoitukset, kuten osinkoja, lisävelanottoa ja uusia vuokrasopimuksia koskevat rajoitukset.

OKRASOPIMUKSET VUOKRALLE ANTAJAN TILINPÄÄTÖKSESSÄ

Rahoitusleasingsopimukset

28. **Vuokralle antajien tulee merkitä rahoitusleasingsopimuksen kohteena olevat hyödykkeet taseeseensa ja esittää ne saamisena määrään, joka on yhtä suuri kuin nettosijoitus vuokrasopimukseen.**
29. Rahoitusleasingsopimuksessa oikeudelliselle omistukselle ominaiset riskit ja hyödyt siirtyvät olennaisilta osin pois vuokralle antajalta, ja siten vuokralle antaja käsittelee saatavia leasingvuokria pääoman palautuksena ja rahoitustuotona, joka on korvausta ja palkkiota vuokralle antajan tekemästä sijoituksesta ja tämän antamista palveluista.
30. **Rahoitustuotot kirjataan perusteella, joka tuottaa vuokralle antajan jäljellä olevalle nettosijoitukselle vuokrasopimukseen kultakin tilikaudelta samansuuruisen tuottoasteen.**
31. Vuokralle antaja pyrkii jaksottamaan rahoitustuotot vuokra-ajalle systemaattisella ja järkevällä perusteella. Tämä tulon kohdistaminen perustuu siihen, että vuokralle antajan vuokrasopimukseen tehdyn jäljellä olevan nettosijoituksen tuottoaste on kullakin tilikaudella samansuuruisen. Tilikauden leasingvuokramaksut – lukuun ottamatta palveluista aiheutuvia menoja – kirjataan vuokrasopimukseen tehtyä bruttosijoitusta vastaan siten, että ne vähentävät sekä pääomaa että kertymätöntä rahoitustuottoa.

⁽²⁾ Ks. myös SIC-15: "Muut vuokrasopimukset – kannustimet".

IAS 17

32. Arvioidut takaamattomat jäännösarvot, joita käytetään laskettaessa vuokralle antajan leasing sopimukseen tekemää bruttosijoitusta, tarkistetaan säännöllisesti. Jos arvioitu takaamaton jäännösarvo on pienentynyt, tarkistetaan tulon jakautumista vuokra-ajalle, ja vähentyminen, joka koskee jo huomioon otettua määrää, kirjataan välittömästi tulosvaikutteisesti.
33. Neuvottelujen ja vuokrausjärjestelyjen yhteydessä vuokralle antajalle syntyy usein alkuvaiheen välittömiä menoja kuten välityspalkkioita ja lainopillisista palveluista suoritettuja palkkioita. Kun kyseessä on rahoitusleasing sopimus, nämä menot ovat toteutuneet rahoitustuoton hankkimiseksi ja ne joko kirjataan välittömästi tulosvaikutteisesti tai kohdistetaan kyseiseen tuloon vuokra-ajan kuluessa. Jälkimmäinen voidaan toteuttaa siten, että menot kirjataan kuluiksi, kun ne toteutuvat ja samalla tilikaudella tuloutetaan alkuvaiheen välittömien menojen suuruinen osa kertymättömästä rahoitustuotosta.
34. **Valmistajana tai jälleenmyyjänä toimivien vuokralle antajien tulee kirjata myyntivoitto tai -tappio tulosvaikutteisesti noudattaen samaa periaatetta kuin yritys noudattaa tavanomaisessa myynnissä. Mikäli käytetään keinotekoisien alhaista korkoa, myyntivoitto rajoitetaan siihen määrään, joka syntyy käyvän korkotason mukaista korkoa käytettäessä. Alkuvaiheen välittömät menot merkitään kuluiksi tuloslaskelmaan leasing sopimuksen alkamisajankohtana.**
35. Valmistajat ja jälleenmyyjät tarjoavat usein asiakkailleen hyödykkeen osto- tai vuokrausvaihtoehdon. Kun valmistaja tai jälleenmyyjä antaa hyödykkeen vuokralle rahoitusleasing sopimuksella, syntyy kahdenlaisia tuottoja:
- (a) voitto tai tappio, joka on saman suuruinen kuin se voitto tai tappio, joka syntyy vuokralle annettavan hyödykkeen välittömästä myynnistä tavanomaisella myyntihinnalla mahdolliset paljous- tai muut alennukset huomioon ottaen; ja
 - (b) rahoitustuotto vuokra-ajalta.
36. Valmistajana tai jälleenmyyjänä toimivan vuokralle antajan kirjaama myyntitulo rahoitusleasingin vuokra-ajan alussa on hyödykkeen käypä arvo tai sitä pienempi vuokralle antajalle tulevien vähimmäisvuokrien nykyarvo laskettuna käyvän korkotason mukaista korkoa käyttäen. Vuokra-ajan alkaessa kirjattava myydyin hyödykkeen hankintameno on vuokralle annetun hyödykkeen hankintameno tai siitä poikkeava kirjanpitoarvo vähennettynä takaamattoman jäännösarvon nykyarvolla. Myyntitulon ja myydyin hyödykkeen hankintameno välillä erotus on myyntivoittoa, joka kirjataan samalla periaatteella, jota yritys noudattaa myynnissä.
37. Valmistajana tai jälleenmyyjänä toimivat vuokralle antajat käyttävät joskus keinotekoisien alhaista korkoa houkutellakseen asiakkaita. Tällaisen koron käyttäminen johtaisi siihen, että liian suuri osuus liiketoimen kokonaistuloksesta kirjattaisiin myyntihetkellä. Mikäli käytetään keinotekoisien alhaista korkoa, myyntivoitto rajataan siihen määrään, joka syntyy käytettäessä käyvän korkotason mukaista korkoa.
38. Alkuvaiheen välittömät menot kirjataan kuluiksi vuokra-ajan alussa, koska ne liittyvät pääasiassa valmistajan tai jälleenmyyjän saaman myyntivoiton ansaitsemiseen.
39. **Vuokralle antajien tulee esittää IAS 32:n ”Rahoitusinstrumentit: tilinpäätöksessä esitettävät tiedot ja esittämistapa” edellyttämien tietojen lisäksi seuraavat rahoitusleasing sopimuksia koskevat tiedot:**
- (a) **seuraavien erien välinen täsmäytyslaskelma: bruttomääräinen kokonaissijoitus vuokrasopimukseen tilinpäätöspäivänä ja saatavien vähimmäisvuokrien nykyarvo tilinpäätöspäivänä. Lisäksi yrityksen tulee esittää bruttomääräinen kokonaissijoitus vuokrasopimukseen tilinpäätöspäivänä ja saatavien vähimmäisvuokrien nykyarvo tilinpäätöspäivänä kultakin seuraavalta ajanjaksolta:**
 - (i) yhden vuoden kuluessa;
 - (ii) yhtä vuotta pitemmän ajan ja enintään viiden vuoden kuluttua;
 - (iii) viittä vuotta pitemmän ajan kuluttua;
 - (b) kertymätön rahoitustuotto;
 - (c) vuokralle antajan hyväksi tuleva takaamaton jäännösarvo;
 - (d) saamatta jäävistä vähimmäisvuokrasaamisista kirjattu kertynyt vähennyserä;

(e) *tuloutetut ehdolliset vuokrat; sekä*

(f) *yleinen kuvaus vuokralle antajan merkittävistä vuokrausjärjestelyistä.*

40. Kasvun kuvaajana on usein hyödyllistä esittää myös bruttosijoitus tilikauden aikana lisää tulleeeseen liiketoimintaan vähennettynä kertymättömällä tuotolla sen jälkeen, kun vastaavat purettuihin vuokrasopimuksiin liittyvät määrät on vähennetty.

Muut vuokrasopimukset

41. ***Vuokralle antajien tulee esittää muun vuokrasopimuksen kohteena olevat hyödykkeet taseessaan niiden luonteen mukaisesti.***

42. ***Muun vuokrasopimuksen mukaiset vuokratuotot merkitään tuloslaskelmaan tasaerinä vuokra-ajan kuluessa, jollei jokin muu systemaattinen peruste kuvaa paremmin vuokralle annetun hyödykkeen käytöstä saatavan hyödyn vähentymistä⁽³⁾.***

43. Vuokratuoton ansaitsemisesta syntyneet menot, poistot mukaan luettuina, kirjataan kuluiksi. Vuokratuotot (lukuun ottamatta suoritetuista palveluista kuten vakuutuksista ja huollosta saatuja tuloja) merkitään tuloslaskelmaan tasasuuruksina erinä vuokra-ajan kuluessa, jollei jokin muu systemaattinen peruste kuvaa paremmin vuokralle annetun hyödykkeen käytöstä saatavan hyödyn vähentymistä.

44. Alkuvaiheen välittömät menot, jotka ovat aiheutuneet nimenomaisesti vuokratuottojen ansaitsemisesta, joko aktivoidaan ja kirjataan tulokseen vaikuttavasti vuokra-ajan kuluessa siinä suhteessa kuin vuokraa tuloutetaan tai merkitään kuluiksi tuloslaskelmaan sillä tilikaudella, jonka aikana ne ovat syntyneet.

45. ***Vuokralle annettujen poistojen kohteena olevien hyödykkeiden poistot tehdään samalla perusteella, kuin mitä vuokralle antaja käyttää vastaavanlaisista hyödykkeistä tehtäviin tavanomaisiin poistoihin, ja poistot lasketaan IAS-standardissa 16 "Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet" ja IAS-standardissa 38 "Aineettomat hyödykkeet" esitetyillä perusteilla.***

46. Määrittäessään, onko vuokralle annetun hyödykkeen arvo alentunut ts. milloin hyödykkeestä saatava taloudellinen hyöty on sen kirjanpitoarvoa pienempi, yritys soveltaa omaisuuserien arvon alentumista koskevaa IAS-standardia, jossa selostetaan, miten yrityksen tulee tarkistaa hyödykkeidensä kirjanpitoarvo, miten sen tulee määrittää hyödykkeestä kerrytettävissä oleva rahamäärä ja milloin sen tulee kirjata tai peruuttaa arvonalentumistappio.

47. Valmistajana tai jälleenmyyjänä toimiva vuokralle antaja ei kirjaa myyntivoittoa muusta vuokrasopimuksesta, koska se ei ole verrattavissa myyntiin.

48. ***Vuokralle antajien tulee esittää IAS 32:n "Rahoitusinstrumentit: tilinpäätöksessä esitettävät tiedot ja esittämistapa" edellyttämien tietojen lisäksi seuraavat muita vuokrasopimuksia koskevat tiedot:***

- (a) ***ei-peruutettavissa oleviin muihin vuokrasopimuksiin perustuvat tulevat vähimmäisvuokrat yhteensä ja kultakin seuraavalta ajanjaksolta:***

(i) *yhden vuoden kuluessa;*

(ii) *yhtä vuotta pitemmän ajan ja enintään viiden vuoden kuluttua;*

(iii) *yli viiden vuoden kuluttua;*

- (b) ***tilikaudella tuloutettujen muuttuvien vuokrien kokonaismäärä; ja***

- (c) ***yleinen kuvaus vuokralle antajan merkittävistä vuokrausjärjestelyistä.***

- 48A. Lisäksi IAS 16:n "Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet", IAS 36:n "Omaisuuserien arvon alentuminen", IAS 38:n "Aineettomat hyödykkeet", IAS 40:n "Sijoituskiinteistöt" ja IAS 41:n "Maatalous" sisältämät esitettävät tiedot koskevat vaatimukset koskevat muulla vuokrasopimuksella vuokralle annettuja hyödykkeitä.

⁽³⁾ Ks. myös SIC-15: "Muut vuokrasopimukset – kannustimet".

IAS 17

MYYNТИ JA TAKAISINVUOKRAUS

49. Myynti- ja takaisinvuokraussopimukseen kuuluu, että myyjä myy hyödykkeen ja sama hyödyke vuokrataan takaisin myyjälle. Vuokra ja myyntihinta ovat yleensä toisistaan riippuvaisia, sillä niistä neuvotellaan yhtenä kokonaisuutena. Myynti- ja takaisinvuokraustapahtuman kirjanpidollinen käsittely riippuu vuokrasopimuksen tyypistä.
50. ***Mikäli myynti- ja takaisinvuokraussopimuksen tuloksena syntyy rahoitusleasingsopimus, kirjanpitoarvon ylittävää myyntituloa ei tulouteta välittömästi myyjä-vuokralleottajan tilinpäätöksessä. Sen sijaan se merkitään velaksi taseeseen ja tuloutetaan vuokra-ajan kuluessa.***
51. Mikäli takaisinvuokraus on rahoitusleasingsopimus, liiketoimi on keino, jolla vuokralle antaja rahoittaa vuokralle ottajaa hyödykettä vakuutena käyttäen. Tämän vuoksi ei ole perusteltua pitää kirjanpitoarvon ylittävää myyntituloa tuottona. Tällainen erotus merkitään velaksi taseeseen ja tuloutetaan vuokrakauden kuluessa.
52. ***Mikäli myynti- ja takaisinvuokraussopimuksen tuloksena syntyy muu vuokrasopimus ja jos on selvää, että liiketoimi on perustunut käypään arvoon, mahdollinen voitto tai tappio kirjataan välittömästi. Jos myyntihinta alittaa käyvän arvon, voitto tai tappio kirjataan välittömästi, paitsi silloin kun vastaiset markkinahintaa pienemmät vuokrat kompensoivat tappion, jolloin tappio aktivoidaan ja kirjataan tulosvaikutteisesti vuokrien suhteessa hyödykkeen odotetun käyttöajan kuluessa. Jos myyntihinta ylittää käyvän arvon, käyvän arvon ylittävä osuus merkitään taseeseen velaksi ja kirjataan tulosvaikutteisesti hyödykkeen odotetun käyttöajan kuluessa.***
53. Jos takaisinvuokraus on muu vuokrasopimus ja vuokrat määräytyvät käyvän arvon perusteella, on tosiasiallisesti kyseessä normaali myyntitapahtuma ja mahdollinen voitto tai tappio kirjataan välittömästi.
54. ***Jos kyseessä on muu vuokrasopimus ja käypä arvo myynnin ja takaisinvuokrauksen tapahtumahetkellä on pienempi kuin hyödykkeen kirjanpitoarvo, kirjanpitoarvon ja käyvän arvon erotuksen suuruinen tappio kirjataan välittömästi.***
55. Jos kyseessä on rahoitusleasingsopimus, tällainen oikaisu ei ole tarpeen muutoin kuin siinä tapauksessa, että arvo on alentunut, jolloin kirjanpitoarvo alennetaan käypää arvoa vastaavaksi omaisuuserien arvon alentumista koskevan IAS-standardin mukaisesti.
56. Vuokralle ottajia ja vuokralle antajia koskevat vaatimukset tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista koskevat samalla tavoin myynti- ja takaisinvuokraussopimuksia. Vaadittava kuvaus merkittävistä vuokrausjärjestelyistä edellyttää ainoalaatuisten tai epätavanomaisten sopimusehtojen tai myynti- ja takaisinvuokraussopimusten ehtojen esittämistä.
57. Myynti ja takaisinvuokraus saattaa täyttää IAS 8:n "Tilikauden voitto tai tappio, perustavaa laatua olevat virheet ja tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset" kappaleen 16 mukaiset erikseen esittämistä koskevat kriteerit.

SIIRTYMÄSÄÄNNÖT

58. ***Tämän standardin takautuva soveltaminen on suositeltavaa, mutta sitä ei edellytetä. Mikäli standardia ei sovelleta takautuvasti, on oletettava, että vuokralle antaja on määrittänyt mahdollisten aikaisempien rahoitusleasingsopimusten kirjanpitoarvot asianmukaisesti, ja niitä käsitellään vastedes tämän standardin vaatimusten mukaisesti.***

VOIMAANTULO

59. ***Tätä IAS-standardia sovelletaan 1.1.1999 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin. Jos yritys soveltaa tätä standardia aikaisemmin kuin 1.1.1999 alkavalta tilikaudelta laadittavaan tilinpäätökseen, sen tulee ilmoittaa käyttäneensä tätä standardia vuonna 1982 hyväksytyn IAS 17:n "Vuokrasopimusten kirjanpidollinen käsittely" sijasta.***
60. Tämä standardi korvaa vuonna 1982 hyväksytyn IAS 17:n "Vuokrasopimusten kirjanpidollinen käsittely".

**KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD IAS 18
(UUDISTETTU 1993)****Tuotot**

IAS 39 "Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen" aiheutti muutoksen IAS 18:n kappaleeseen 11 vuonna 1998, jolloin lisättiin viittaus IAS-standardiin 39.

IAS 10 (uudistettu 1999) "Tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat" aiheutti muutoksen kappaleeseen 36 toukokuussa 1999. Muuttunut teksti tuli voimaan koskien 1.1.2000 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavia vuositilinpäätöksiä.

IAS 41 "Maatalous" aiheutti muutoksen kappaleeseen 6 tammikuussa 2001. IAS-standardia 41 sovelletaan 1.1.2003 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin vuositilinpäätöksiin.

Seuraavat SIC:n tulkinnat liittyvät IAS-standardiin 18:

- SIC-27: "Sellaisten liiketoimien tosiasiallisen sisällön arvioiminen, joihin kuuluva sopimus on oikeudelliselta muodoltaan vuokrasopimus"; ja
- SIC-31: "Tuotot – mainospalveluja sisältävät vaihtokaupat".

SISÄLLYSLUETTELO

	Kappaleet
Tavoite	
Soveltamisala	1-6
Määritelmät	7-8
Tuottojen määrittäminen	9-12
Liiketoimen tunnistaminen	13
Tavaroiden myynti	14-19
Palvelujen tuottaminen	20-28
Korot, rojaltit ja osingot	29-34
Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot	35-36
Voimaantulo	37

Varsinaisia standardeja, jotka on esitetty lihavoituna ja kursivoituna, luetaan yhdessä tähän standardiin sisältyvän tausta-aineiston ja soveltamisohjeiden sekä IAS-standardien esipuheen kanssa. IAS-standardeja ei ole tarkoitettu koskemaan epäolennaisia erii (ks. esipuheen kappale 12).

TAVOITE

Tuotot määritellään tilinpäätöksen laatimisen ja esittämisen yleisissä periaatteissa tilikauden aikana tapahtuvaksi taloudellisen hyödyn lisäykseksi, joka toteutuu varojen lisääntymisenä tai arvonnousuna taikka velkojen vähentymisenä ja johtaa oman pääoman lisäykseen, joka on muusta kuin omistajien tekemistä oman pääoman sijoituksista johtuvaa. Tuotot käsittävät sekä varsinaiset tuotot että voitot. Varsinaiset tuotot ovat tuottoja, jotka syntyvät yrityksen tavanomaisesta toiminnasta, ja niistä käytetään erilaisia nimityksiä kuten myyntituotot, palkkiot, korot, osingot ja rojaltit. Tämän standardin tarkoituksena on määrätä tietynlaisista liiketoimista ja muista tapahtumista johtuvien varsinaisten tuottojen kirjanpidollisesta käsittelystä.

IAS 18

Keskeistä tuottojen kirjanpidollisessa käsittelyssä on sen ratkaiseminen, milloin tuotot kirjataan. Tuotto kirjataan, kun on todennäköistä, että vastainen taloudellinen hyöty koituu yrityksen hyväksi ja tämä hyöty on luotettavasti määritettävissä. Tässä standardissa määritellään tilanteet, joissa nämä ehdot täyttyvät ja näin ollen tuotto kirjataan. Standardi sisältää myös käytännön ohjeita näiden ehtojen soveltamisesta.

SOVELTAMISALA

1. ***Tätä standardia sovelletaan seuraavista liiketoimista tai muista tapahtumista johtuvien tuottojen kirjanpidolliseen käsittelyyn:***
 - (a) ***tavaroiden myynti;***
 - (b) ***palvelujen tuottaminen; ja***
 - (c) ***korot, rojalit tai osingot, jotka saadaan, kun yrityksen varoja on muiden käytössä.***
2. Tämä standardi korvaa vuonna 1982 hyväksytyn IAS 18:n ”Tuottojen kirjaaminen”.
3. Tavarointa ovat yrityksen myyntitarkoituksessa valmistamat tuotteet ja edelleen myytäväksi hankitut tuotteet kuten vähittäiskauppiaan ostamat kauppatavarat tai myyntitarkoituksessa pidettävät maa-alueet ja muut kiinteistöt.
4. Palvelujen tuottaminen tarkoittaa tyypillisesti, että yritys suorittaa sopimuksenmukaisen tehtävän sovittuna ajanjaksona. Palvelut voidaan toteuttaa yhden tai useamman tilikauden aikana. Jotkut palveluja koskevat sopimukset liittyvät välittömästi pitkäaikaishankkeisiin, esimerkiksi projektipäällikköiden ja arkkitehtien palveluja koskevat sopimukset. Näistä hankkeista johtuvia tuottoja ei käsitellä tässä standardissa, vaan niiden kirjanpidollinen käsittely määräytyy IAS-standardissa 11 ”Pitkäaikaishankkeet” esitettyjen pitkäaikaishankkeita koskevien vaatimusten mukaisesti.
5. Kun yrityksen varoja on muiden käytössä, syntyy seuraavanlaisia tuottoja:
 - (a) korko – korvausta rahavarojen käytöstä tai yrityksellä olevista saamisista;
 - (b) rojalit – korvausta yrityksen pitkäaikaisten omaisuuserien, esimerkiksi patenttien, tavaramerkkien, tekijänoikeuksien ja tietokoneohjelmien käyttämisestä; ja
 - (c) osingot – voittojen jakamista oman pääoman sijoittajille näiden tietystä osakelajista omistaman osuuden suhteessa.
6. Tässä standardissa ei käsitellä tuottoja, jotka syntyvät:
 - (a) vuokrasopimuksista (ks. IAS 17 ”Vuokrasopimukset”);
 - (b) osingoista sellaisista sijoituksista, joihin sovelletaan pääomaosuusmenetelmää (ks. IAS 28 ”Osakkuusyrityksiin tehtyjen sijoitusten kirjanpidollinen käsittely”);
 - (c) vakuutusyhtiöiden tekemistä vakuutus sopimuksista;
 - (d) rahoitusvarojen ja -velkojen käypien arvojen muutoksista tai niiden luovuttamisesta (ks. IAS 39 ”Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen”);
 - (e) muiden lyhytaikaisten varojen arvomuutoksista;
 - (f) maataloustoimintaan liittyvien biologisten hyödykkeiden alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä tai niiden käyvän arvon muutoksista (ks. IAS 41 ”Maatalous”);
 - (g) maataloustuotteiden alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä (ks. IAS 41 ”Maatalous”); ja
 - (h) malmien louhinnasta.

MÄÄRITELMÄT

7. *Tässä standardissa käytetään seuraavia termejä seuraavassa merkityksessä:*

Tuotoilla tarkoitetaan yrityksen tavanomaisesta toiminnasta tilikaudella koituvan taloudellisen hyödyn bruttomäärää, joka johtaa oman pääoman lisäykseen muutoin kuin omistajien tekemistä oman pääoman sijoituksista johtuen.

Käypä arvo on rahamäärä, johon omaisuuserä voitaisiin vaihtaa tai jolla velka voitaisiin suorittaa asiaa tuntevien, liiketoimeen halukkaiden, toisistaan riippumattomien osapuolten kesken.

8. Tuotot sisältävät vain sen taloudellisen hyödyn bruttomäärän jonka yritys saa tai tulee saamaan omaan lukuunsa. Ulkopuolisten puolesta perityt määrät kuten liikevaihtovero, tavara- ja palveluverot ja arvonnalisäverot eivät ole yrityksen hyväksi koituvaa taloudellista hyötyä, eivätkä ne kasvata omaa pääomaa. Tämän vuoksi niitä ei sisällytetä tuottoihin. Samoin agenttisuhteessa taloudellisen hyödyn kokonaismäärä sisältää päämiehen puolesta perittyjä määriä, jotka eivät kasvata yrityksen omaa pääomaa. Päämiehen puolesta perityt määrät eivät ole tuottoja. Tuottoa on sen sijaan palkkion määrä.

TUOTTOJEN MÄÄRITTÄMINEN

9. *Tuotot määritetään saadun tai saatavan vastikkeen käyvän arvon perusteella ⁽¹⁾.*

10. Liiketoimesta syntyvän tuoton määrä perustuu yleensä yrityksen ja kyseisen omaisuuserän ostajan tai käyttäjän väliseen sopimukseen. Tuotto määritetään saadun tai saatavan vastikkeen käyvän arvon perusteella ottaen huomioon mahdolliset yrityksen myöntämät paljous- ja muut alennukset.
11. Useimmiten vastike on rahavarojen muodossa, jolloin tuottojen määrä on yhtä suuri kuin saatujen tai saatavien rahavarojen määrä. Vastikkeen käypä arvo voi kuitenkin olla pienempi kuin saadun tai saatavan rahamäärän nimellisarvo silloin, kun yritykseen tulevaa rahavirtaa lykätään. Yritys saattaa esimerkiksi antaa ostajalle korotonta luottoa tai hyväksyä tavaroiden myynnistä ostajalta vastikkeeksi velkakirjan jonka korko on markkinakorkoa alempi. Silloin kun järjestely on tosiasiaa rahoitustoimi, vastikkeen käypä arvo määritetään diskonttaamalla kaikki vastaiset maksut laskennallisella korolla. Laskennallinen korko on seuraavista selkeämmin määritettävissä oleva:

- (a) senhetkinen korko vastaavanlaiselle instrumentille, jonka liikkeeseenlaskijalla on sama luottokelpoisuusluokitus; tai
- (b) korko, jolla instrumentin nimellisarvo tulee diskontatuksi kyseisten tavaroiden tai palvelujen senhetkisen käteismyyntihinnan määräiseksi.

Vastikkeen käyvän arvon ja nimellisarvon erotus kirjataan korkotuotoksi kappaleiden 29 ja 30 sekä IAS 39:n "Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen" mukaisesti.

12. Kun tavaroita tai palveluja vaihdetaan luonteeltaan ja arvoltaan samanlaisiin tavaroihin tai palveluihin, vaihtoa ei katsota tuottoja kerryttäväksi liiketoimeksi. Tämä pätee usein kulutushyödykkeisiin kuten öljyyn tai maitoon, joiden toimittajat vaihtavat eri paikkakunnilla sijaitsevia varastoja keskenään vastatakseen oikea-aikaisesti kysyntään tietyllä paikkakunnalla. Kun tavaroita myydään tai palveluja tuotetaan siten, että ne vaihdetaan erilaisiin tavaroihin tai palveluihin, vaihdon katsotaan olevan tuottoja kerryttävä liiketoimi. Tuotot määritetään saatujen tavaroiden tai palvelujen käyvän arvon perusteella mahdollisesti siirrettyjen rahavarojen määrällä oikaistuna. Kun saatujen tavaroiden tai palvelujen käypä arvo ei ole määritettävissä luotettavasti, tuotot määritetään luovutettujen tavaroiden tai palvelujen käyvän arvon perusteella mahdollisesti siirrettyjen rahavarojen määrällä oikaistuna.

⁽¹⁾ Ks. myös SIC-31: "Tuotot – mainospalveluja sisältävät vaihtokaupat".

IAS 18

LIIKETOIMEN TUNNISTAMINEN

13. Tämän standardin sisältämien kirjaamisedellytysten täyttymistä tarkastellaan yleensä kunkin liiketoimen osalta erikseen. Tietyissä tapauksissa kirjaamisedellytysten täyttymistä on kuitenkin välttämätöntä tarkastella yksittäisen liiketoimen erikseen yksilöitävissä olevien osatekijöiden suhteen, jotta liiketoimen tosiasiallinen sisältö tulee otetuksi huomioon. Esimerkiksi kun tuotteen myyntihintaan sisältyy erotettavissa oleva myöhemmin tapahtuvaa palvelua koskeva osuus, tämä määrä merkitään taseeseen velaksi ja tuloutetaan sillä tilikaudella, jonka aikana palvelu toteutuu. Päinvastaisissa tilanteissa kirjaamisedellytyksiä tarkastellaan suhteessa kahteen tai useampaan liiketoimeen yhdessä silloin, kun ne liittyvät toisiinsa niin, että taloudellinen vaikutus ei ole ymmärrettävissä muutoin kuin liiketapahtumien muodostaman kokonaisuuden perusteella. Yritys saattaa esimerkiksi myydä tavaroita ja samanaikaisesti tehdä erillisen sopimuksen tavaroiden takaisinostamisesta myöhempana ajankohtana, jolloin liiketoimen tosiasiallinen vaikutus kumoutuu; tällaisessa tapauksessa näitä kahta liiketointa käsitellään yhdessä.

TAVAROIDEN MYynti

14. ***Tuotot tavaroiden myynnistä kirjataan kaikkien seuraavien ehtojen täytyessä:***
- (a) ***yritys on siirtänyt tavaroiden omistukseen liittyvät merkittävät riskit ja edut ostajalle;***
 - (b) ***yritykselle ei jää sellaista liikkeenjohdollista roolia, joka yleensä liittyy omistamiseen, eikä tosiasiallis-
ta määräysvaltaa myyntiin tavaroihin;***
 - (c) ***tuotot ovat määritettävissä luotettavasti;***
 - (d) ***on todennäköistä, että liiketoimeen liittyvä taloudellinen hyöty koituu yrityksen hyväksi; ja***
 - (e) ***toteutuneet tai toteutuvat liiketoimeen kohdistuvat menot ovat määritettävissä luotettavasti.***
15. Jotta voitaisiin arvioida, milloin yritys on siirtänyt merkittävät omistukseen liittyvät riskit ja edut ostajalle, on tutkittava olosuhteita, joissa liiketoimi on toteutunut. Useimmiten omistukseen liittyvät riskit ja edut siirtyvät samanaikaisesti kuin laillinen omistusoikeus tai hallinta siirtyy ostajalle. Näin tapahtuu valtaosin vähittäiskaupan myynnissä. Toisinaan taas omistukseen liittyvät riskit ja edut siirtyvät eri aikaan kuin laillinen omistusoikeus tai hallinta.
16. Jos yrityksellä säilyy merkittäviä omistukseen liittyviä riskejä, liiketoimi ei ole myynti, eikä tuottoja kirjata. Yritys voi säilyttää merkittävän omistukseen liittyvän riskin usealla eri tavalla. Esimerkkejä tilanteista, joissa yritys voi säilyttää merkittäviä omistukseen liittyviä riskejä ja etuja, ovat:
- (a) kun yrityksellä säilyy epätydyttävää suoritusta koskeva velvoite, jota tavanomaiset takuuehdot eivät kata;
 - (b) kun maksu tietystä myynnistä saadaan sillä ehdolla, että ostaja on saanut maksun myydessään tavarat;
 - (c) kun tavarat toimitetaan asennettuina ja asennus on merkittävä osa sopimuksesta eikä asennusta ole vielä suoritettu kokonaan; ja
 - (d) kun ostajalla on oikeus peruuttaa kauppa myyntisopimuksessa mainitusta syystä ja yritys on epävarma peruutuksen todennäköisyydestä.
17. Jos yrityksellä säilyy vain merkityksetön omistukseen liittyvä riski, liiketoimi on myynti ja tuotot kirjataan. Myyjällä saattaa esimerkiksi säilyä laillinen omistusoikeus tavaroihin yksinomaan saamisen turvaamista varten. Jos yritys on tällaisessa tapauksessa siirtänyt merkittävät omistukseen liittyvät riskit ja edut, liiketoimi on myynti ja tuotot kirjataan. Toinen esimerkki tapauksesta, jossa yrityksellä säilyy vain merkityksetön omistamiseen liittyvä riski, voi olla kun vähittäiskaupassa asiakkaalle tarjotaan rahojen palauttamista, ellei hän ole tyytyväinen. Tällöin tuotot kirjataan myynnin tapahtuessa, mikäli myyjä pystyy arvioimaan tulevaisuudessa tapahtuvat palautukset luotettavasti ja kirjaa palautuksia koskevan velan aikaisemman kokemuksen ja muiden merkityksellisten tekijöiden perusteella.

18. Tuotot kirjataan vain, kun on todennäköistä, että liiketoimeen liittyvä taloudellinen hyöty koituu yrityksen hyväksi. Joissakin tapauksissa tämä saattaa olla todennäköistä vasta silloin, kun vastike on saatu tai epävarmuus poistunut. Voi esimerkiksi olla epävarmaa, myöntääkö ulkomainen viranomainen luvan ulkomaille tapahtuneesta myynnistä saatavan kauppahinnan siirtämiseen. Kun lupa on myönnetty, epävarmuus poistuu ja tuotot kirjataan. Jos kuitenkin on epävarmaa, saadaanko jo tuloutetusta määrästä maksu, saamatta jäävä määrä tai määrä, josta maksun saaminen ei enää ole todennäköistä, kirjataan kuluksi sen sijaan, että se merkittäisiin alun perin kirjattujen tuottojen oikaisuksi.
19. Samaan liiketoimeen tai muuhun tapahtumaan liittyvät tuotot ja kulut kirjataan samanaikaisesti; tätä prosessia kutsutaan yleisesti menon kirjaamiseksi tulon kohdalle. Menot, mukaan lukien takuumenot ja muut tavaroiden toimittamisen jälkeen toteutuvat menot, ovat yleensä määritettävissä luotettavasti silloin, kun muut tuoton kirjaamisen edellytykset täyttyvät. Tuottoja ei kuitenkaan voida kirjata silloin, kun kulut eivät ole määritettävissä luotettavasti; sellaisissa tapauksissa tavaroiden myynnistä mahdollisesti jo saatu vastike merkitään taseeseen velaksi.

PALVELUJEN TUOTTAMINEN

20. ***Silloin kun palvelujen tuotantoon liittyvän liiketoimen lopputulos on arvioitavissa luotettavasti, liiketoimeen liittyvät tuotot kirjataan tilinpäätöspäivän valmistumisasteen mukaisesti. Liiketoimen lopputulos on arvioitavissa luotettavasti, kun kaikki seuraavat ehdot täyttyvät:***
- (a) ***tuotot ovat määritettävissä luotettavasti;***
 - (b) ***on todennäköistä, että liiketoimeen liittyvä taloudellinen hyöty koituu yrityksen hyväksi;***
 - (c) ***liiketoimen valmistumisaste tilinpäätöspäivänä on määritettävissä luotettavasti; ja***
 - (d) ***liiketoimen toteutuneet menot ja sen valmiiksi saattamiseksi tarvittavat menot ovat määritettävissä luotettavasti* ⁽²⁾ ⁽³⁾.**
21. Tuottojen kirjaamista liiketoimen valmistumisasteen perusteella kutsutaan usein valmistusasteen mukaiseksi tulouttamismenetelmäksi. Tätä menetelmää käytettäessä tuotot merkitään tuloslaskelmaan niillä tilikausilla, joiden aikana palvelut tuotetaan. Kun tuotot kirjataan tällä perusteella, annetaan hyödyllistä informaatiota palvelutoiminnan laajuudesta ja tulokellisuudesta tilikaudella. Myös IAS 11 "Pitkäaikaishankkeet" edellyttää tuottojen kirjaamista tällä perusteella. Kyseisen standardin vaatimukset ovat yleisesti sovellettavissa palvelun tuottamiseen liittyvän liiketoimen tuottojen ja niitä vastaavien kulujen kirjaamiseen.
22. Tuotot kirjataan vain silloin, kun on todennäköistä, että liiketoimeen liittyvä taloudellinen hyöty koituu yrityksen hyväksi. Kun syntyy epävarmuutta siitä, saadaanko jo tuloutetusta määrästä kuitenkin maksua, saamatta jäävä määrä tai määrä, josta maksun saaminen ei enää ole todennäköistä, kirjataan kuluksi sen sijaan, että se merkittäisiin alun perin kirjattujen tuottojen oikaisuksi.
23. Yritys pystyy yleensä tekemään luotettavia arvioita silloin, kun se on sopinut seuraavista seikoista liiketoimen toisten osapuolten kanssa:
- (a) toimeenpantavissa olevat osapuolten oikeudet koskien osapuolten tuottamia ja saamia palveluja;
 - (b) vaihdettava vastike; ja
 - (c) maksutapa ja -ehdot.

Yrityksellä on yleensä myös oltava tehokas sisäinen budjetointi- ja raportointijärjestelmä. Palvelua tuotettaessa yritys seuraa ja tarvittaessa oikaisee tuottoja koskevia arvioita. Se, että arvioista joudutaan oikaisemaan, ei välttämättä tarkoita, etteikö liiketoimen lopputulos olisi arvioitavissa luotettavasti.

⁽²⁾ Ks. myös SIC-27: "Sellaisten liiketoimien tosiasiallisen sisällön arvioiminen, joihin kuuluva sopimus on oikeudelliselta muodoltaan vuokrasopimus".

⁽³⁾ Ks. myös SIC-31: "Tuotot – mainospalveluja sisältävät vaihtokaupat".

IAS 18

24. Liiketoimen valmistumisaste voidaan määrittää usealla eri tavalla. Yritys käyttää menetelmää, joka määrittää suoritettut palvelut luotettavasti. Liiketoimen luonteesta riippuen menetelmät voivat sisältää esimerkiksi seuraavia:
- (a) suoritettua työtä koskevat selvitykset;
 - (b) tarkasteluhetken mennessä suoritettujen palvelujen osuus suoritettavien palvelujen kokonaismäärästä; tai
 - (c) toteutuneiden menojen osuus liiketoimen arvioituista kokonaismenoista. Toteutuneisiin menoihin sisällytetään vain tarkasteluhetken mennessä suoritettuja palveluja koskevat menot. Liiketoimen arvioituihin kokonaismenoihin sisällytetään vain jo suoritettuja ja vielä suoritettavia palveluja koskevat menot.
- Asiakkailta saatavat työn edistymiseen perustuvat maksusuoritukset ja ennakot eivät useinkaan vastaa suoritettuja palveluja.
25. Kun palvelut suoritetaan tietyssä ajanjaksona siten, että toimenpiteiden lukumäärää ei ole määritelty, tuotot kirjataan käytännön syistä tasasuuruksina erinä kyseisen ajanjakson kuluessa, ellei ole näyttöä siitä, että jokin muu menetelmä kuvaisi paremmin valmistumisastetta. Silloin kun tietty toimenpide on paljon merkittävämpi kuin mitkään muut toimenpiteet, tulouttamista siirretään kunnes tämä merkittävä toimenpide on toteutettu.
26. ***Silloin kun palvelujen tuotantoon liittyvän liiketoimen lopputulos ei ole arvioitavissa luotettavasti, tuottoa kirjataan vain siihen määrään asti, kuin toteutuneita menoja vastaava määrä on kerrytettävissä.***
27. Liiketoimen varhaisissa vaiheissa lopputulos ei usein ole arvioitavissa luotettavasti. Siitä huolimatta voi olla todennäköistä, että yritys tulee saamaan vähintään määrän, joka vastaa liiketoimesta johtuvia toteutuneita menoja. Sen vuoksi tuottoja kirjataan vain siihen määrään asti kuin toteutuneita menoja vastaavan määrän odotetaan olevan kerrytettävissä. Koska liiketoimen lopputulos ei ole arvioitavissa luotettavasti, voittoa ei esitetä.
28. Silloin kun liiketoimen lopputulos ei ole arvioitavissa luotettavasti eikä ole todennäköistä, että toteutuneita menoja vastaava määrä saadaan kerrytetyksi, tuottoja ei kirjata ja toteutuneet menot kirjataan kuluiksi. Kun hankkeen lopputuloksen luotettavan arvioimisen estäneet epävarmuustekijät ovat poistuneet, tuotot kirjataan pikemminkin kappaleen 20 kuin kappaleen 26 mukaisesti.

KOROT, ROJALTIT JA OSINGOT

29. ***Tuotot, jotka syntyvät muiden käyttäessä yrityksen varoja, jotka tuottavat korkoa, rojaltia tai osinkoja, kirjataan kappaleessa 30 esitettyjen perusteiden mukaisesti, kun:***
- (a) ***on todennäköistä, että liiketoimeen liittyvä taloudellinen hyöty koituu yrityksen hyväksi; ja***
 - (b) ***tuotot ovat määritettävissä luotettavasti.***
30. ***Tuotot kirjataan seuraavilla perusteilla:***
- (a) ***korot kirjataan ajan kulumisen perusteella ottaen huomioon omaisuuserän efektiivinen tuotto;***
 - (b) ***rojaltit kirjataan suoriteperusteisesti asianomaisen sopimuksen tosiasiallisen sisällön mukaisesti; ja***
 - (c) ***osingot kirjataan, kun osakkeenomistajan oikeus maksun saamiseen on syntynyt.***
31. Omaisuuserän efektiivinen tuotto on korkokanta, jolla omaisuuserän vaikutusaikana odotettavissa olevat vastaiset yritykseen tulevat rahavirrat tulevat diskontatuiksi omaisuuserän alkuperäisen kirjanpitoarvon suuruisiksi. Korkotuotot sisältävät myös vieraan pääoman ehtoisen arvopaperin yli- tai alikurssin tai muun alkuperäisen kirjanpitoarvon ja erääntymismäärän välisen erotuksen jaksotuksista johtuvat tulosvaikutteiset kirjaukset.

32. Kun maksamatonta korkoa on kertynyt ennen korkoa tuottavan sijoituksen hankkimista, hankinnan jälkeen saatava korkomaksu jaetaan hankintaa edeltävälle ja hankinnan jälkeiselle ajalle; vain hankinnan jälkeen kertynyt osa tuloutetaan. Kun ennen oman pääoman ehtoisten arvopapereiden hankkimista syntyneitä voittoja on päätetty jakaa osinkoina, kyseiset osingot vähennetään arvopapereiden hankintamenoista. Jos tällaista jakoa on vaikea tehdä muutoin kuin mielivaltaisella perusteella, osingot tuloutetaan, elleivät ne selkeästi ole takaisin saatava osa oman pääoman ehtoisten arvopaperin hankintamenosta.
33. Rojalteja kertyy asianomaisen sopimuksen ehtojen mukaisesti, ja ne kirjataan yleensä tällä perusteella, ellei sopimuksen tosiasiallinen sisältö huomioon ottaen ole tarkoituksenmukaisempaa kirjata tuottoja jollakin muulla systemaattisella ja järkevällä perusteella.
34. Tuotot kirjataan vain, kun on todennäköistä, että liiketoimeen liittyvä taloudellinen hyöty koituu yrityksen hyväksi. Kun syntyy epävarmuutta siitä, saadaanko jo tuloutetusta määrästä maksu, saamatta jäävä määrä tai määrä, josta maksun saaminen ei enää ole todennäköistä, kirjataan kuluksi sen sijaan että se merkittäisiin alun perin kirjattujen tuottojen oikaisuksi.

TILINPÄÄTÖKSESSÄ ESITETTÄVÄT TIEDOT

35. Yrityksen tulee esittää tilinpäätöksessään:

- (a) **tuottojen kirjaamisessa noudatetut tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, palvelujen tuotantoon liittyvien liiketoimien valmistumisasteen määrittämisessä käytetyt menetelmät;**
 - (b) **tilikaudella kirjattujen tuottojen määrä kussakin merkittävässä tuottojen ryhmässä sisältäen tuotot, jotka johtuvat:**
 - (i) **tavaroiden myynnistä;**
 - (ii) **palvelujen tuottamisesta;**
 - (iii) **koroista;**
 - (iv) **rojalteista;**
 - (v) **osingoista; ja**
 - (c) **kuhunkin merkittävään tuottojen ryhmään sisältyvän tuoton määrä, joka johtuu tavaroiden tai palvelujen vaihdosta.**
36. Yritys esittää mahdolliset ehdolliset velat ja varat IAS 37:n "Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat" mukaisesti. Ehdollisia velkoja ja varoja voi johtua esimerkiksi takuumenoista, vaateista, sakoista tai mahdollisista tappioista.

VOIMAANTULO

37. **Tätä IAS-standardia sovelletaan 1.1.1995 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin.**

KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD IAS 19 (UUDISTETTU 2000)

Työsuhde-etuudet

Tämä uudistettu IAS-standardi korvaa IAS 19:n "Eläke-etuuksista johtuvat menot", jonka IASC:n hallitus *Board* hyväksyi uudelleen muotoiltuna vuonna 1993. Tätä uudistettua standardia sovelletaan 1.1.1999 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin.

IAS 10 (uudistettu 1999) "Tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat" aiheutti toukokuussa 1999 muutoksia kappaleisiin 20(b), 35, 125 and 141. Muuttunut teksti tuli voimaan koskien 1.1.2000 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavia vuositilinpäätöksiä.

IAS 19

Standardia muutettiin vuonna 2000 siten, että järjestelyyn kuuluvien varojen määritelmä muuttui ja standardiin lisättiin korvausten kirjaamista ja määrittämistä ja niistä tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja koskevat vaatimukset. Nämä muutokset tulivat voimaan 1.1.2001 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla.

Vuonna 2002 tehtiin uusia muutoksia, joiden tarkoituksena oli estää sellaisten tappioiden kirjaaminen, jotka syntyvät yksinomaan vakuutusmatemaattisista tappioista tai takautuvaan työsuoritukseen perustuvista menoista, ja estää sellaisten voittojen kirjaaminen, jotka syntyvät yksinomaan vakuutusmatemaattisista voitoista. Nämä muutokset tulevat voimaan koskien 31.5.2002 tai sen jälkeen alkavia tilikaudia. Aikaisempi soveltaminen on suositeltavaa.

JOHDANTO

1. Standardissa määrätään, miten työnantajat käsittelevät työsuhde-etuuksia kirjanpidossaan ja mitä tietoja niistä esitetään tilinpäätöksessä. Se korvaa vuonna 1993 hyväksytyn IAS 19:n "Eläke-etuuksista johtuvat menot". Keskeiset muutokset vanhaan IAS 19:ään verrattuna esitetään "Johtopäätösten perusteluissa" (liite C). Standardissa ei käsitellä työnantajien eläkejärjestelyjen omaa tilinpäätösraportointia (ks. IAS 26 "Eläke-etuusjärjestelyjen kirjanpito ja raportointi").
2. Standardissa nimetään viisi työsuhde-etuuksien ryhmää:
 - (a) lyhytaikaiset työsuhde-etuudet kuten palkat ja sosiaaliturvaa koskevat suoritukset, palkallinen vuosiloma ja sairausloma, voitto-osuudet ja bonukset (jos ne maksetaan 12 kuukauden kuluessa tilikauden päättymisestä) sekä muuna kuin rahana suoritettavat etuudet (kuten terveydenhoito, asunto, auto, taikka ilmaiset tai edulliset tavarat tai palvelut) nykyiselle henkilöstölle;
 - (b) työsuhteen päättymisen jälkeiset etuudet kuten esimerkiksi eläkkeet, muut eläke-etuudet, työsuhteen päättymisen jälkeinen henkivakuutus ja työsuhteen päättymisen jälkeinen terveydenhoito;
 - (c) muut pitkäaikaiset työsuhde-etuudet, joihin kuuluvat pitkäaikaiseen työsuhteeseen perustuvat lomat tai sapattivapaat, juhlat tai muut pitkäaikaiseen työsuhteeseen perustuvat etuudet, pitkäaikaiset työkyvyttömyysetuudet sekä kahdentoista kuukauden tai sitä pitemmän ajan kuluttua tilikauden päättymisestä suoritettavat voitto-osuudet, bonukset ja myöhemmin maksettavat korvaukset;
 - (d) irtisanomisen yhteydessä suoritettavat etuudet; sekä
 - (e) omaan pääomaan sidotut etuudet.
3. Standardi edellyttää, että yritys kirjaa lyhytaikaiset työsuhde-etuudet kuluksi, kun henkilö on suorittanut kyseisiä etuuksia vastaavan työn.
4. Työsuhteen päättymisen jälkeisiä etuuksia koskevat järjestelyt luokitellaan maksupohjaisiin ja etuuspohjaisiin järjestelyihin. Standardi sisältää erityiset ohjeet usean työnantajan järjestelyjen, valtiollisten järjestelyjen ja vakuutettujen etuuksien jaottelusta.
5. Maksupohjaisessa järjestelyssä yritys suorittaa kiinteitä maksuja erilliselle yksikölle (rahasto) eikä sillä ole oikeudellista tai tosiasiallista velvoitetta suorittaa lisämaksuja, mikäli rahastolla ei ole riittävästi varoja kaikkien tarkasteltavana olevan tilikauden ja aikaisempien tilikausien työsuoritukseen perustuvien työsuhde-etuuksien suorittamiseen. Standardi edellyttää, että yritys kirjaa maksupohjaiseen järjestelyyn suorittamansa maksut silloin, kun henkilö on suorittanut kyseisiä maksuja vastaavan työn.
6. Kaikki muut työsuhteen päättymisen jälkeisiä etuuksia koskevat järjestelyt ovat etuuspohjaisia. Etuuspohjaiset järjestelyt voivat olla rahastoimattomia tai ne voivat olla kokonaan tai osaksi rahastoivia. Standardi edellyttää, että yritys:
 - (a) ei merkitse kirjanpitoonsa ainoastaan oikeudellista velvoitettaan vaan myös kaikki toiminnastaan johtuvat tosiasialliset velvoitteet;

- (b) määrittää etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvan velvoitteen nykyarvon ja järjestelyyn kuuluvien varojen käyvän arvon riittävän säännöllisesti, jotta tilinpäätöksessä esitettävät määrät eivät poikkea olennaisesti niistä, jotka tilinpäätöspäivänä tapahtuva määrittäminen tuottaisi;
- (c) käyttää velvoitteidensa ja menojensa määrittämiseen ennakoituun etuusosoikeusyksikköön perustuvaa menetelmää *Projected Unit Credit Method*;
- (d) kohdistaa etuudet työsuhteen kestoajan tilikausille järjestelyssä noudatettavan etuuksien määräytymiskaavan mukaisesti, jollei henkilön työsuoritus johda myöhempinä vuosina olennaisesti korkeampaan etuustasoon kuin aikaisempina vuosina;
- (e) käyttää vinoutumattomia ja keskenään yhteensopivia vakuutusmatemaattisia olettamuksia väestötilastollisista muuttujista (kuten esimerkiksi henkilöstön vaihtuvuus ja kuolleisuus) ja taloudellisista muuttujista (kuten esimerkiksi vastaiset palkankorotukset, terveydenhoidon kustannusten muutokset ja tiettyjen valtiollisten etuuksien muutokset). Taloudellisten olettamusten tulee perustua tilinpäätöspäivänä markkinoilla vallitseviin odotuksiin siitä ajanjaksosta jonka aikana veloitteet tulevat suoritettaviksi;
- (f) määrittää diskonttauskoron sen markkinatuoton pohjalta, jota tilinpäätöspäivänä saadaan korkealuokkaisille yritysten joukkovelkakirjalainoille (tai valtion joukkolainoille maissa, joissa tällaisille joukkovelkakirjalainoille ei ole syviä markkinoita), jotka ovat saman valuutan määräisiä ja juoksuajaltaan samanlaisia kuin työsuhteen päättymisen jälkeen suoritettavista etuuksista johtuva velvoite;
- (g) vähentää järjestelyyn kuuluvien varojen käyvän arvon velvoitteen kirjanpitoarvosta. Tiettyjä korvauksensaantioikeuksia, jotka eivät ole luettavissa järjestelyyn kuuluviin varoihin, käsitellään samalla tavoin kuin järjestelyyn kuuluvia varoja, paitsi että ne esitetään erillisenä omaisuuseränä sen sijaan että ne vähennettäisiin velvoitteen määrästä;
- (h) rajaa varojen kirjanpitoarvon siten, että se ei ylitä seuraavien yhteenlaskettua nettomäärää:
 - (i) kirjaamattomat takautuvaan työsuoritukseen perustuvat menot ja vakuutusmatemaattiset tappiot; ja
 - (ii) sellaisen taloudellisen hyödyn nykyarvo, joka saadaan palautuksina etuusjärjestelystä tai vastaisten etuusjärjestelyyn suoritettavien maksujen vähennyksenä;
- (i) kirjaa takautuvaan työsuoritukseen perustuvat menot tasaerinä sen keskimääräisen ajan kuluessa, joka kuluu muutettujen etuuksien vapaakirjautumiseen;
- (j) kirjaa etuuspohjaisen järjestelyn supistamisesta tai velvoitteen täyttämisestä johtuvat voitot tai tappiot kyseisen supistamisen tai täyttämisen tapahtuessa. Voiton tai tappion tulee koostua etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvan velvoitteen nykyarvon ja järjestelyyn kuuluvien varojen käyvän arvon muutoksista sekä siihen liittyvien vakuutusmatemaattisten voittojen tai tappioiden ja takautuvaan työsuoritukseen perustuvien menojen vielä kirjaamattomasta osasta; sekä
- (k) kirjaa määrätyn osuuden nettomääräisistä kertyneistä vakuutusmatemaattisista voitoista ja tappioista, jotka ylittävät suuremman seuraavista:
 - (i) 10 % etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvan velvoitteen nykyarvosta (ennen järjestelyyn kuuluvien varojen vähentämistä); ja
 - (ii) 10 % järjestelyyn kuuluvien varojen käyvästä arvosta.

Kutakin etuuspohjaista järjestelyä koskien kirjattava osuus vakuutusmatemaattisista voitoista ja tappioista on määrä, joka ylitti 10 %:ksi määrätyn "putken" edellisenä tilinpäätöspäivänä, jaettuna kyseiseen järjestelyyn osallistuvien henkilöiden keskimääräisellä jäljellä olevalla työssäoloajalla.

Standardi sallii myös systemaattisella tavalla tapahtuvan nopeamman kirjaamisen edellyttäen, että samaa perustetta sovelletaan sekä voittoihin että tappioihin ja että perustetta sovelletaan johdonmukaisesti tilikaudesta toiseen. Tällainen hyväksytty tapa on myös kaikkien vakuutusmatemaattisten voittojen ja tappioiden välitön kirjaaminen.

IAS 19

7. Standardi edellyttää yksinkertaisempaa kirjanpidollista käsittelyä muille pitkäaikaisille työsuhde-etuuksille kuin työsuhteen päättymisen jälkeisille: vakuutusmatemaattiset voitot ja tappiot sekä takautuvaan työsuoritukseen perustuvat menot kirjataan välittömästi.
8. Irtisanomisen yhteydessä suoritettavat etuudet ovat työsuhde-etuuksia, jotka tulevat maksettavaksi, kun jompikumpi seuraavista on tapahtunut: yritys päättää lopettaa työsuhteen ennen normaalia eläkkeelle jääntiaikaa tai henkilö päättää suostua vapaaehtoiseen irtisanoutumiseen ja saa vastikkeeksi kyseiset etuudet. Velvoitteen synnyttävä tapahtuma on tällöin irtisanominen eikä työsuoritus. Tämän vuoksi yrityksen tulee kirjata irtisanomisen yhteydessä suoritettavat etuudet silloin ja vain silloin, kun yritys on todistettavasti sitoutunut joko:
 - (a) lopettamaan yhden tai useamman henkilön työsuhteen ennen normaalia eläkkeelle jäämisaikaa; tai
 - (b) järjestämään irtisanomisen yhteydessä suoritettavia etuuksia vapaaehtoisen irtisanoutumisen edistämiseksi tehdyn tarjouksen seurauksena.
9. Yritys on todistettavasti sitoutunut irtisanomiseen silloin ja vain silloin, kun yrityksellä on irtisanomista koskeva yksityiskohtainen asianmukaisesti laadittu suunnitelma (jolla on tietty vähimmäissisältö) eikä yrityksellä ole realistisia mahdollisuuksia peräytyä siitä.
10. Jos irtisanomisen yhteydessä suoritettavat etuudet erääntyvät maksettaviksi pitemmän ajan kuin 12 kuukauden kuluttua tilinpäätöspäivästä, ne diskontataan. Jos kysymyksessä on vapaaehtoisen irtisanoutumisen kannustamiseksi tehty tarjous, irtisanomisen yhteydessä suoritettavat etuudet määritetään sillä perusteella, kuinka monen henkilöstöön kuuluvan odotetaan hyväksyvän tarjouksen.
11. Pääomasidonnaiset etuudet ovat työsuhde-etuuksia, joiden mukaisesti joko: henkilöstöllä on oikeus saada yrityksen (tai sen emoyrityksen) liikkeeseen laskemia oman pääoman ehtoisia rahoitusinstrumentteja; tai yrityksen velvoite henkilöstöä kohtaan riippuu yrityksen liikkeeseen laskemien oman pääoman ehtoisten rahoitusinstrumenttien hinnasta tulevaisuudessa. Standardi edellyttää määrittäen tietojen esittämistä tällaisista etuuksista mutta ei sisällä erityisiä vaatimuksia näiden etuuksien kirjaamisesta tai arvostamisesta.
12. Standardia sovelletaan 1.1.1999 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin. Aikaisempi soveltaminen on suositeltavaa. Kun yritys alkaa soveltaa standardia, se saa kirjata työsuhteen päättymisen jälkeisistä etuuksista johtuvan velan lisäyksen enintään viiden vuoden kuluessa. Jos standardin käyttöönotto pienentää velkaa, yrityksen on kirjattava vähennys välittömästi.
13. Tätä standardia muutettiin vuonna 2000 siten, että järjestelyyn kuuluvien varojen määritelmä muuttui ja standardiin lisättiin korvausten kirjaamista ja arvostamista ja niistä tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja koskevat vaatimukset. Nämä muutokset ovat voimassa 1.1.2001 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on suositeltavaa.

SISÄLLYSLUETTELO**Kappaleet**

Tavoite	
Soveltamisala	1-6
Määritelmät	7
Lyhytaikaiset työsuhde-etuudet	8-23
Kirjaaminen ja arvostaminen	10-22
Kaikki lyhytaikaiset työsuhde-etuudet	10
Lyhytaikaiset palkalliset poissaolot	11-16
Voitto-osuus- ja bonusjärjestelyt	17-22

IAS 19

Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot	23
Työsuhteen päättymisen jälkeiset etuudet: maksupohjaisten ja etuuspohjaisten järjestelyjen erottaminen toisistaan	24-42
Usean työnantajan järjestelyt	29-35
Valtiolliset järjestelyt	36-38
Vakuutetut etuudet	39-42
Työsuhteen päättymisen jälkeiset etuudet: maksupohjaiset järjestelyt	43-47
Kirjaaminen ja arvostaminen	44-45
Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot	46-47
Työsuhteen päättymisen jälkeiset etuudet: etuuspohjaiset järjestelyt	48-125
Kirjaaminen ja arvostaminen	49-62
Tosiasiallisen velvoitteen kirjanpidollinen käsittely	52-53
Tase	54-60
Tuloslaskelma	61-62
Kirjaaminen ja arvostaminen: etuuspohjaisista järjestelyistä johtuvien velvoitteiden nykyarvo ja tilikauden työsuoritukseen perustuvat menot	63-101
Vakuutusmatemaattinen arviointimenetelmä	64-66
Etuuden kohdistaminen työsuhteen kestoajan tilikausille	67-71
Vakuutusmatemaattiset olettamukset	72-77
Vakuutusmatemaattiset olettamukset: diskonttauskorko	78-82
Vakuutusmatemaattiset olettamukset: palkat, etuudet ja terveydenhoitomenot	83-91
Vakuutusmatemaattiset voitot ja tappiot	92-95
Takautuvaan työsuoritukseen perustuvat menot	96-101
Kirjaaminen ja arvostaminen: järjestelyyn kuuluvat varat	102-107
Järjestelyyn kuuluvien varojen käypä arvo	102-104
Korvaukset	104A-104D
Järjestelyyn kuuluvien varojen tuotto	105-107
Yritysten yhteenliittymät	108
Järjestelyn supistaminen ja velvoitteiden täyttäminen	109-115
Esittäminen tilinpäätöksessä	116-119

IAS 19

Netottaminen	116-117
Jako lyhyt- ja pitkäaikaisiin	118
Työsuhteen päättymisen jälkeisistä etuuksista johtuvien menojen osatekijät tilinpäätöksessä	119
Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot	120-125
Muut pitkäaikaiset työsuhde-etuudet	126-131
Kirjaaminen ja arvostaminen	128-130
Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot	131
Irtisanomisen yhteydessä suoritettavat etuudet	132-143
Kirjaaminen	133-138
Arvostaminen	139-140
Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot	141-143
Omaan pääomaan sidotut etuudet	144-152
Kirjaaminen ja arvostaminen	145
Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot	146-152
Siirtymäsäännöt	153-156
Voimaantulo	157-160

Varsinaisia standardeja, jotka on esitetty lihavoituna ja kursivoituna, luetaan yhdessä tähän standardiin sisältyvän tausta-aineiston ja soveltamisohjeiden sekä IAS-standardien esipuheen kanssa. IAS-standardeja ei ole tarkoitettu koskemaan epäolennaisia erii (ks. esipuheen kappale 12).

TAVOITE

Tämän standardin tarkoituksena on määrätä työsuhde-etuuksien kirjanpidollisesta käsittelystä ja niistä tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista. Standardi edellyttää, että yritys kirjaa:

- (a) velan, kun henkilö on suorittanut työtä, jonka vastikkeena on tulevaisuudessa suoritettavia työsuhde-etuuksia; ja
- (b) kulun, kun yritys käyttää hyväkseen taloudellista hyötyä henkilön työsuorituksesta, jonka vastikkeena on työsuhde-etuuksia.

SOVELTAMISALA

1. ***Työnantajan tulee soveltaa tätä standardia työsuhde-etuuksien kirjanpidolliseen käsittelyyn.***
2. Tässä standardissa ei käsitellä työnantajien eläkejärjestelyjen raportointia (ks. IAS 26 "Eläke-etuusjärjestelyjen kirjanpito ja raportointi").
3. Tämä standardi koskee kaikkia työsuhde-etuuksia, jotka järjestetään:
 - (a) yrityksen ja yksittäisten henkilöiden, henkilökuntaryhmien tai heidän edustajiensa välisten virallisten järjestelyjen tai muiden virallisten sopimusten mukaisesti;

- (b) lakisääteisten vaatimusten mukaisesti tai toimialakohtaisina järjestelyinä, joissa yritykset joutuvat suorittamaan maksuja valtiolliseen, osavaltiotasoiseen, toimialakohtaiseen tai muunlaiseen usean työnantajan järjestelyyn; tai
- (c) sellaisten epävirallisten toimintatapojen mukaisesti, jotka synnyttävät tosiasiallisen velvoitteen. Epävirallinen toimintatapa synnyttää tosiasiallisen velvoitteen silloin, kun yrityksellä ei ole muuta realistista vaihtoehtoa kuin suorittaa kyseiset työsuhde-etuudet. Esimerkki tosiasiallisesta velvoitteesta on, että muutos yrityksen epävirallisessa toimintatavassa vahingoittaisi yrityksen suhdetta henkilöstöön tavalla, joka ei ole hyväksyttävissä.

4. Työsuhde-etuuksiin kuuluvat:

- (a) lyhytaikaiset työsuhde-etuudet kuten esimerkiksi palkat ja sosiaaliturvasta johtuvat maksut, palkallinen vuosiloma ja sairausloma, voitto-osuudet ja bonukset (jos ne maksetaan 12 kuukauden kuluessa tilikauden päättymisestä) ja muutoin kuin rahana annettavat etuudet (kuten terveydenhoito, asunto, auto taikka ilmaiset tai edulliset tavarat tai palvelut) nykyiselle henkilökunnalle;
- (b) työsuhteen päättymisen jälkeiset etuudet kuten eläkkeet, muut eläketurvaa koskevat etuudet, työsuhteen päättymisen jälkeinen henkivakuutus ja terveydenhoito;
- (c) muut pitkäaikaiset työsuhde-etuudet, joita ovat pitkäaikaiseen työsuhteeseen perustuvat lomat tai sapattivapaat, juhlat tai muut pitkäaikaiseen työsuhteeseen perustuvat etuudet, pitkäaikaiset työkyvyttömyysetuudet sekä sellaiset voitto-osuudet, bonukset ja myöhemmin maksettavat korvaukset, joita ei makseta kokonaisuudessaan kahdentoista kuukauden kuluessa tilikauden päättymisestä;
- (d) irtisanomisen yhteydessä suoritettavat etuudet; sekä
- (e) omaan pääomaan sidotut etuudet.

Koska kullakin kohdissa (a)-(e) mainitulla ryhmällä on erilaisia piirteitä, tämä standardi sisältää erilliset vaatimukset kullekin ryhmälle.

- 5. Työsuhde-etuudet sisältävät joko henkilöstöön kuuluville tai heidän huollettavilleen annettavat etuudet, ja ne voidaan suorittaa rahana (taikka tavaroina tai palveluina) joko suoraan henkilökuntaan kuuluville, heidän puolisoilleen, lapsilleen tai muille huollettavilleen taikka toisille osapuolille, kuten esimerkiksi vakuutusyhtiöille.
- 6. Henkilö voi olla yrityksen palveluksessa kokoaikaisesti, osa-aikaisesti, vakinaisesti, tilapäisesti tai määräaikaisesti. Tässä standardissa hallituksen jäsenet ja toimiva johto sisällytetään henkilöstöön.

MÄÄRITELMÄT

- 7. **Tässä standardissa käytetään seuraavia termejä seuraavassa merkityksessä:**

Työsuhde-etuuksia ovat yrityksen eri muodoissa antamat vastikkeet henkilöstön työsuorituksesta.

Lyhytaikaiset työsuhde-etuudet ovat työsuhde-etuuksia (muuta kuin irtisanomisen yhteydessä suoritettavia tai omaan pääomaan sidottuja etuuksia), jotka erääntyvät kokonaisuudessaan maksettavaksi kahdentoista kuukauden kuluessa sen tilikauden päättymisestä, jonka aikana etuuden perustana oleva työ on suoritettu.

Työsuhteen päättymisen jälkeiset etuudet ovat työsuhde-etuuksia (muuta kuin irtisanomisen yhteydessä suoritettavia tai omaan pääomaan sidottuja etuuksia), jotka tulevat maksettaviksi työsuhteen päättymisen jälkeen.

Työsuhteen päättymisen jälkeisiä etuuksia koskevat järjestelyt ovat virallisia tai epävirallisia järjestelyjä, joiden mukaisesti yritys antaa työsuhteen päättymisen jälkeisiä etuuksia yhdelle tai useammalle henkilölle.

IAS 19

Maksupohjaiset järjestelyt ovat työsuhteen päättymisen jälkeisiä etuuksia koskevia järjestelyjä, joiden mukaisesti yritys suorittaa kiinteitä maksuja erilliselle yksikölle (rahasto), eikä sillä ole oikeudellista eikä tosiasiallista velvoitetta suorittaa lisämaksuja, mikäli rahastolla ei ole riittävästi varoja kaikkien tarkasteltavana olevan tilikauden ja aikaisempien tilikausien työsuoritukseen perustuvien työsuhte-etuuksien suorittamiseen.

Etuuspohjaiset järjestelyt ovat työsuhteen päättymisen jälkeisiä etuuksia koskevia järjestelyjä, jotka eivät ole maksupohjaisia järjestelyjä.

Usean työnantajan järjestelyt ovat maksupohjaisia järjestelyjä (muuta kuin valtiollisia järjestelyjä) tai etuuspohjaisia järjestelyjä (muuta kuin valtiollisia järjestelyjä), joissa:

- (a) yhdistetään varat, jotka on saatu eri yrityksiltä, jotka eivät ole saman määräysvallan alaisia; ja
- (b) näitä varoja käytetään useamman kuin yhden yrityksen henkilöstölle suoritettaviin etuuksiin siten, että maksusuoritusten ja saatavien etuuksien taso määräytyy riippumatta siitä, minkä yrityksen palveluksessa kyseiset henkilöt ovat.

Muut pitkäaikaiset työsuhte-etuudet ovat työsuhte-etuuksia (muuta kuin työsuhteen päättymisen jälkeen tai irtisanomisen yhteydessä suoritettavia etuuksia tai omaan pääomaan sidottuja etuuksia), jotka eivät eräänny kokonaisuudessaan maksettaviksi kahdentoista kuukauden kuluessa sen tilikauden päättymisestä, jonka aikana etuuden perustana oleva työ on suoritettu.

Irtisanomisen yhteydessä suoritettavat etuudet ovat työsuhte-etuuksia, jotka tulevat maksettaviksi seurauksena jommastakummasta seuraavasta tapahtumasta:

- (a) yritys päättää lopettaa henkilön työsuhteen ennen normaalia eläkkeelle jäämisaikaa; tai
- (b) henkilö päättää suostua vapaaehtoiseen irtisanoutumiseen kyseisiä etuuksia vastaan.

Omaan pääomaan sidotut etuudet ovat työsuhte-etuuksia, jotka joko:

- (a) oikeuttavat henkilöstön saamaan yrityksen (tai sen emoyrityksen) liikkeeseen laskemia oma pääöman ehtoisia rahoitusinstrumentteja; tai
- (b) joissa yrityksen veloitteen määrä henkilöstöä kohtaan riippuu yrityksen liikkeeseen laskemien oman pääöman ehtoisten rahoitusinstrumenttien hinnasta tulevaisuudessa.

Omaan pääömaan sidottuja etuuksia koskevat järjestelyt ovat virallisia tai epävirallisia järjestelyjä, joiden mukaisesti yritys antaa omaan pääömaan sidottuja etuuksia yhdelle tai useammalle henkilölle.

Vapaakirjautuneet työsuhte-etuudet ovat työsuhte-etuuksia, joiden saaminen ei edellytä työsuhteen jatkumista tulevaisuudessa.

Etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvan veloitteen nykyarvo on kuluva tilikauden ja aikaisempien tilikausien työsuorituksiin perustuvan veloitteen täyttämiseksi vaadittavien tulevaisuudessa odotettavissa olevien maksujen nykyarvo ennen järjestelyyn kuuluvien varojen vähentämistä.

Tilikauden työsuoritukseen perustuvat menot ovat etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvan veloitteen nykyarvon lisäys, joka perustuu tarkasteltavana olevan tilikauden työsuoritukseen.

Korkomeno on etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvan veloitteen käyvän arvon lisäys tilikauden aikana sen johdosta, että etuuksien suorittaminen on yhtä tilikautta lähempänä.

Järjestelyyn kuuluvat varat käsittävät:

- (a) pitkäaikaisia työsuhte-etuuksia varten perustetun rahaston hallussa olevat varat; ja
- (b) hyväksyttävät vakuutukset.

Pitkäaikaisia työsuhde-etuuksia varten perustetun rahaston hallussa olevat varat ovat varoja (muuta kuin tilinpäätöksen laativan yrityksen liikkeeseen laskemia siirtokelvottomia rahoitusinstrumentteja), jotka

- (a) *ovat sellaisen yksikön (rahaston) hallussa, joka on tilinpäätöksen laativasta yrityksestä oikeudellisesti erillään ja on olemassa yksinomaan työsuhde-etuuksien maksamista tai rahastointia varten; ja*
- (b) *ovat käytettävissä yksinomaan työsuhde-etuuksien maksamiseen tai rahastamiseen, eivät ole tilinpäätöksen laativan yrityksen omien velkojen saatavissa (edes konkurssin sattuessa) eikä niitä voi palauttaa tilinpäätöksen laativalle yritykselle muutoin kuin siinä tapauksessa, että:*
 - (i) *rahaston jäljellä olevat varat riittävät rahaston tai yrityksen kaikkien asianomaisia työsuhde-etuuksia koskevien velvoitteiden täyttämiseen; tai*
 - (ii) *varat palautetaan tilinpäätöksen laativalle yritykselle korvaukseksi jo maksetuista työsuhde-etuuksista.*

Hyväksyttävä vakuutus on tilinpäätöksen laativan yrityksen (IAS-standardissa 24 "Lähipiiriä koskevat tiedot tilinpäätöksessä" määritellyn) lähipiiriin kuulumattoman vakuutuksenantajan myöntämä vakuutus, josta saatavat maksut:

- (a) *voidaan käyttää yksinomaan etuuspohjaisen järjestelyn mukaisten työsuhde-etuuksien maksamiseen tai rahastamiseen; ja*
- (b) *eivät ole tilinpäätöksen laativan yrityksen omien velkojen saatavissa (edes konkurssin sattuessa) eikä niitä voi maksaa tilinpäätöksen laativalle yritykselle muutoin kuin siinä tapauksessa, että:*
 - (i) *maksut edustavat ylimääräisiä varoja, jotka eivät ole tarpeen, jotta vakuutus pystyisi kattamaan kaikki asianomaiset työsuhde-etuuksia koskevat velvoitteet; tai*
 - (ii) *maksut palautetaan tilinpäätöksen laativalle yritykselle korvaukseksi jo maksetuista työsuhde-etuuksista.*

Käypä arvo on rahamäärä, johon omaisuuserä voitaisiin vaihtaa tai jolla velka voitaisiin suorittaa asiaa tuntevien, liiketoimeen halukkaiden, toisistaan riippumattomien osapuolten välillä.

Järjestelyyn kuuluvien varojen tuottoa ovat korot, osingot ja muut järjestelyyn kuuluvista varoista saadut tuotot sekä järjestelyyn kuuluvista varoista aiheutuneet realisoituneet ja realisoitumattomat voitot ja tappiot, vähennettyinä järjestelyn hallinnosta johtuvilla menoilla ja järjestelyn itsensä maksettavaksi tulevilla veroilla.

Vakuutusmatemaattiset voitot ja tappiot sisältävät:

- (a) *kokemuseräiset tarkistukset (edellisten vakuutusmatemaattisten olettamusten ja toteutumien välisten erojen vaikutukset); ja*
- (b) *vakuutusmatemaattisten olettamusten muutosten vaikutukset.*

Takautuvaan työsuoritukseen perustuvat menot ovat aikaisempien tilikausien työsuoritukseen perustuvan, etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvan veloitteen nykyarvon lisäys, joka aiheutuu siitä, että tarkasteltavana olevalla tilikaudella on otettu käyttöön työsuhteen päättymisen jälkeisiä etuuksia tai muita pitkäaikaisia työsuhde-etuuksia tai niihin on tullut muutoksia. Takautuvaan työsuoritukseen perustuvat menot voivat johtaa joko menojen lisäykseen (jos on otettu käyttöön uusia etuuksia tai jos etuudet ovat parantuneet) tai vähennykseen (jos olemassa olevia etuuksia on vähennetty).

IAS 19**LYHYTAIKAISET TYÖSUHDE-ETUUDET**

8. Lyhytaikaiset työsuhte-etuudet sisältävät esimerkiksi sellaisia eriä kuin:
- (a) palkat ja sosiaaliturvasta johtuvat maksut;
 - (b) lyhytaikaiset palkalliset poissaolot (kuten esimerkiksi palkallinen vuosiloma ja palkallinen sairausloma) silloin, kun poissaolojen odotetaan toteutuvan kahdentoista kuukauden kuluessa sen tilikauden päättymisestä, jonka aikana etuuden perustana oleva työ on suoritettu;
 - (c) voitto-osuudet ja bonukset, jotka maksetaan kahdentoista kuukauden kuluessa sen tilikauden päättymisestä, jonka aikana etuuden perustana oleva työ on suoritettu; ja
 - (d) muutoin kuin rahana annettavat etuudet (kuten esimerkiksi terveydenhoito, asunto, auto ja ilmaiset taikka edulliset tavarat tai palvelut) nykyiselle henkilöstölle.
9. Lyhytaikaisten työsuhte-etuuksien kirjanpidollinen käsittely on yleensä yksinkertaista, koska velvoitteen tai menojen määrittämiseksi ei tarvita vakuutusmatemaattisia oletuksia, eivätkä vakuutusmatemaattiset voitot tai tappiot ole mahdollisia. Lisäksi lyhytaikaisista työsuhte-etuuksista johtuvat velvoitteet määritetään diskonttaamattomina.

Kirjaaminen ja arvostaminen

K a i k k i l y h y t a i k a i s e t t y ö s u h d e - e t u u d e t

10. ***Kun henkilö on suorittanut yritykselle työtä tilikauden aikana, yrityksen tulee kirjata lyhytaikaisten työsuhte-etuuksien diskonttaamaton määrä, joka kyseisestä työsuorituksesta odotetaan maksettavan:***
- (a) ***velaksi (siirtovelka) vähennettynä jo maksetulla määrällä. Mikäli jo maksettu määrä ylittää etuuksien diskonttaamattoman määrän, yrityksen tulee kirjata erotus varoiksi (siirtosaaminen) siihen määrään asti, kuin ennakoon suoritettu maksu johtaa esimerkiksi vastaisten maksujen vähenemiseen tai rahana saatavaan palautukseen; ja***
 - (b) ***kuluksi, ellei jokin toinen IAS-standardi edellytä tai salli etuuden sisällyttämistä jonkin omaisuuserän hankintamenoon (ks. esim. IAS 2 "Vaihto-omaisuus" ja IAS 16 "Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet").***

Kappaleissa 11, 14 ja 17 selostetaan, miten yrityksen tulee soveltaa tätä vaatimusta palkallisten poissaolojen, voitto-osuuksien tai bonusjärjestelyjen muodossa annettaviin lyhytaikaisiin työsuhte-etuuksiin.

L y h y t a i k a i s e t p a l k a l l i s e t p o i s s a o l o t

11. ***Yrityksen tulee kirjata kappaleen 10 mukaiset palkallisena poissaolona annettavista työsuhte-etuuksista johtuvat odotettavissa olevat menot seuraavasti:***
- (a) ***henkilöiden suorittaessa työtä, joka kasvattaa heidän oikeuttaan tulevaisuudessa tapahtuviin palkallisiin poissaoloihin, jos kyseessä ovat kertyvät palkalliset poissaolot; ja***
 - (b) ***poissaolojen toteutuessa, jos kyseessä ovat kertymättömät palkalliset poissaolot.***
12. Yritys voi myöntää henkilöstölle palkallista vapaata useasta eri syystä, joita ovat loma, sairaus ja lyhytaikainen työkyvyttömyys, äitiys tai isyys, toimiminen oikeuden maallikkojäsenenä ja asepalvelus. Palkallisia poissaoloja koskevat oikeudet jakautuvat kahteen ryhmään:
- (a) kertyvät; ja
 - (b) kertymättömät.

13. Kertyvät palkalliset poissaolot voidaan siirtää tulevilla tilikausilla käytettäväksi, jos tarkasteltavana olevalle tilikaudelle kuuluvaa oikeutta ei ole käytetty kokonaisuudessaan. Kertyvät palkalliset poissaolot voivat olla joko vapaakirjautuvia (toisin sanoen henkilöt ovat oikeutettuja saamaan rahallisen korvauksen käyttämättömästä oikeudesta lähtiessään yrityksestä) tai vapaakirjautumattomia (jos henkilöt eivät ole lähtiessään oikeutettuja rahalliseen korvaukseen käyttämättömästä oikeudesta). Velvoite syntyy henkilöiden suorittaessa työtä, joka kasvattaa heidän oikeuttaan tulevaisuudessa tapahtuviin palkallisiin poissaoloihin. Velvoite on olemassa ja se kirjataan silloinkin, kun palkalliset poissaolot eivät ole vapaakirjautuvia, joskin se, että henkilöt saattavat lähteä yrityksestä ennen kuin ovat käyttäneet kertyneen vapaakirjautumattoman oikeutensa, vaikuttaa kyseisen velvoitteen määrittämiseen.
14. ***Yrityksen tulee määrittää odotettavissa olevat kertyvistä palkallisista poissaoloista johtuvat menot sen lisäsuorituksen mukaisesti, jonka yritys odottaa maksavansa tilinpäätöspäivään mennessä kertyneen käyttämättömän oikeuden seurauksena.***
15. Edellisessä kappaleessa kuvatun menettelyn mukaisesti velvoite määritetään sen lisäsuorituksen mukaisesti, jonka odotetaan aiheutuvan yksinomaan siitä, että etuutta kertyy. Useinkaan yrityksen ei tarvitse tehdä yksityiskohtaisia laskelmia pystyäkseen arvioimaan, että olennaista käyttämättömistä palkallisista poissaoloista johtuvaa velvoitetta ei ole. Esimerkiksi sairauspoissaoloja koskeva velvoite on todennäköisesti olennainen vain, jos virallisesti tai epävirallisesti ymmärretään, että käyttämätön palkallinen sairausloma voidaan pitää palkallisena lomana.

Kappaleita 14 ja 15 havainnollistava esimerkki

Yrityksen palveluksessa on 100 henkilöä, joilla kullakin on oikeus viiteen palkalliseen sairauslomapäivään vuodessa. Käyttämätön sairausloma voidaan siirtää eteenpäin yhden kalenterivuoden verran. Sairausloma otetaan ensin kuluvan vuoden oikeudesta ja sen jälkeen mahdollisesta aikaisemmilta vuosilta siirtyvästä saldosta (LIFO-periaatteella). Keskimääräinen käyttämätön oikeus 31.12.20X1 on kaksi päivää henkilöä kohden. Perustuen aikaisempaan kokemukseen, jonka mukaisesti toteutuman odotetaan jatkuvan, yritys odottaa 92:n henkilön käyttävän enintään viisi sairauslomapäivää vuonna 20X2 ja kunkin jäljellä olevan 8 henkilön käyttävän keskimäärin kuusi ja puoli päivää.

Yritys odottaa maksavansa vielä 12 sairauslomapäivää 31.12.20X1 kertyneen käyttämättömän oikeuden johdosta (8 henkilölle puolitoista päivää kullekin). Tämän vuoksi yritys merkitsee taseeseensa 12 sairauslomapäivän palkan suuruisen velan.

16. Kertymättömät palkalliset poissaolot eivät siirry eteenpäin: ne raukeavat, jos tilikaudelle kuuluvaa oikeutta ei ole käytetty kokonaan, eivätkä ne oikeuta henkilöitä saamaan rahallista korvausta heidän lähtiessään yrityksestä. Tämä pätee yleisesti sairauslomaan (siltä osin, kuin käyttämätön aikaisempi oikeus ei lisää vastaista oikeutta), äitiys- tai isyyslomaan sekä palkalliseen poissaoloon oikeudessa maallikkojäsenenä toimimista tai asepalvelusta varten. Yritys ei kirjaa velkaa eikä kuluja ennen poissaolon toteutumista, koska työsuoritus ei lisää etuuden määrää.

Voitto-osuus- ja bonusjärjestelyt

17. ***Yrityksen tulee kirjata voitto-osuuksista ja bonuksista odotettavissa olevat menot kappaleen 10 mukaisesti silloin ja vain silloin, kun:***
- (a) *yrityksellä on aikaisempien tapahtumien seurauksena olemassa oleva oikeudellinen tai tosiasiallinen velvoite kyseisten maksujen suorittamiseen; ja*
 - (b) *velvoitteen määrä on arvioitavissa luotettavasti.*

Olemassa oleva velvoite on syntynyt silloin ja vain silloin, kun yrityksellä ei ole muuta realistista vaihtoehtoa kuin suorittaa maksut.

IAS 19

18. Joidenkin voitto-osuusjärjestelyjen mukaan henkilöstöön kuuluvat saavat osan voitosta vain, jos he pysyvät yrityksessä tietyn ajan. Tällaiset järjestelyt johtavat tosiasiallisen veloitteen syntymiseen sitä mukaa kuin henkilöt suorittavat työtä, joka kasvattaa määrää, joka maksetaan heidän pysyttyään palveluksessa määrätyn ajanjakson loppuun saakka. Tällaista tosiasiallista veloitetta määritettäessä otetaan huomioon mahdollisuus, että osa henkilöstöstä saattaa lähteä yrityksestä saamatta voitto-osuusmaksuja.

Kappaletta 18 havainnollistava esimerkki

Voitto-osuusjärjestely edellyttää, että yritys maksaa määrätyn osuuden tilikauden voitosta koko vuoden palveluksessa oleville henkilöille. Jos yksikään henkilö ei lähde yrityksestä vuoden aikana, vuoden voitto-osuusmaksut ovat yhteensä 3 prosenttia tilikauden voitosta. Yritys arvioi, että henkilöstön vaihtuvuus pienentää maksut 2,5 %:iin voitosta.

Yritys kirjaa velan ja kulun, joiden määrä on 2,5 % tilikauden voitosta.

19. Yrityksellä ei mahdollisesti ole oikeudellista veloitetta bonuksen maksamiseen. Joskus bonusten maksaminen on kuitenkin yrityksessä vallitseva käytäntö. Tällöin yrityksellä on tosiasiallinen veloitte, koska sillä ei ole muuta realistista vaihtoehtoa kuin maksaa bonus. Tosiasiallista veloitetta määritettäessä otetaan huomioon mahdollisuus, että osa henkilöstöstä saattaa lähteä yrityksestä saamatta bonusta.
20. Yritys pystyy arvioimaan voitto-osuus- tai bonusjärjestelyn mukaisen oikeudellisen tai tosiasiallisen veloitteensa luotettavasti silloin ja vain silloin, kun:
- (a) järjestelyn virallisiin ehtoihin sisältyy kaava etuuksien määrittämistä varten;
 - (b) yritys määrittää maksettavan summan ennen kuin tilinpäätös hyväksytään julkistettavaksi; tai
 - (c) aikaisempi kokemus antaa selkeää näyttöä yrityksen tosiasiallisen veloitteen määrästä.
21. Voitto-osuus- ja bonusjärjestelyn mukainen veloitte perustuu henkilön työsuoritukseen eikä johdu liiketoimesta yrityksen omistajien kanssa. Tämän vuoksi yritys ei kirjaa voitto-osuuksista ja bonusjärjestelyistä johtuvia menoja voitonjaoksi vaan kuluksi.
22. Jos voitto-osuudet ja bonukset eivät eräänny kokonaisuudessaan maksettaviksi kahdentoista kuukauden kuluessa sen tilikauden päättymisestä, jonka aikana niiden perusteena oleva työ on suoritettu, kyseiset maksut ovat muita pitkäaikaisia työsuhde-etuuksia (ks. kappaleet 126 -131). Jos voitto-osuudet ja bonukset ovat omaan pääomaan sidottujen etuuksien määritelmän mukaisia, yritys käsittelee niitä kappaleiden 144-152 mukaisesti.

Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot

23. Vaikka tämä standardi ei edellytä erityisten lyhytaikaisia työsuhde-etuuksia koskevien tietojen esittämistä tilinpäätöksessä, toiset IAS-standardit saattavat sisältää tietojen esittämistä koskevia vaatimuksia. Yritys esittää esimerkiksi johtoon kuuluville avainhenkilöille annettuja työsuhde-etuuksia koskevat tiedot IAS 24:n "Lähipiiriä koskevat tiedot tilinpäätöksessä" edellyttämässä tapauksissa. IAS 1 "Tilinpäätöksen esittäminen" vaatii yritystä esittämään henkilöstökulut erikseen.

TYÖSUHTEEN PÄÄTTYMISEN JÄLKEISET ETUUDET: MAKSUPOHJAISTEN JA ETUUSPOHJAISTEN JÄRJESTELYJEN EROTTAMINEN TOISISTAAN

24. Työsuhteen päättymisen jälkeisiä etuuksia ovat esimerkiksi:
- (a) eläketurvaa koskevat etuudet, kuten esimerkiksi eläkkeet; ja
 - (b) muut työsuhteen päättymisen jälkeiset etuudet, kuten esimerkiksi työsuhteen päättymisen jälkeinen henkivakuutus tai terveydenhoito.

Toimenpiteet joita käyttäen yritys toteuttaa työsuhteen päättymisen jälkeisiä etuuksia, ovat työsuhteen päättymisen jälkeisiä etuuksia koskevia järjestelyjä. Yritys soveltaa tätä standardia kaikkiin tällaisiin järjestelyihin riippumatta siitä, sisältyykö järjestelyyn erillisen maksuja saavan ja etuuksia suorittavan yksikön perustaminen.

25. Työsuhteen päättymisen jälkeisiä etuuksia koskevat järjestelyt jaetaan maksupohjaisiin ja etuuspohjaisiin riippuen järjestelyn tosiasiallisesta taloudellisesta luonteesta, joka on johdettavissa järjestelyn pääasiallisista säännöistä ja ehdoista. Maksupohjaisissa järjestelyissä:

- (a) yrityksen oikeudellinen tai tosiasiallinen velvoite rajoittuu määrään, jonka se sopii suorittavansa rahastolle. Henkilön saamien työsuhteen päättymisen jälkeen suoritettavien etuuksien määrä perustuu näin ollen maksuihin, jotka yritys (ja mahdollisesti myös henkilö itse) suorittaa työsuhteen päättymisen jälkeisiä etuuksia koskevaan järjestelyyn tai vakuutusyhtiölle sekä näistä maksuista syntyviin sijoitustuotoihin; ja
- (b) tämän seurauksena vakuutusmatemaattinen riski (että etuudet ovat odotettua pienempiä) ja sijoitusriski (että sijoitetut varat eivät riitä odotettuihin etuuksiin) jäävät henkilön itsensä kannettaviksi.

26. Esimerkkejä tapauksista, joissa yrityksen velvoite ei rajoitu määrään, jonka se sopii suorittavansa rahastolle, ovat ne, joissa yrityksellä on oikeudellinen tai tosiasiallinen velvoite, joka perustuu:

- (a) järjestelyssä sovellettavaan etuuksien määräytymiskaavaan, joka ei ole sidottu yksinomaan maksujen määrään;
- (b) joko järjestelyn kautta toteutuvaan tai suoraan takuuseen tietystä tuotosta suoritetuille maksuille; tai
- (c) sellaisiin epävirallisiin toimintatapoihin, jotka aiheuttavat tosiasiallisen veloitteen syntymisen. Tosiasiallinen velvoite voi syntyä esimerkiksi, kun yritys on aikaisemmin antanut silloiselle henkilöstölleen kasvavia etuuksia inflaation tahdissa pysymiseksi silloinkin, kun tähän ei ole oikeudellista velvoitetta.

27. Etuuspohjaisissa järjestelyissä:

- (a) yrityksellä on velvoite toteuttaa sovitut etuudet nykyiselle ja entiselle henkilöstölle; ja
- (b) vakuutusmatemaattinen riski (että etuudet tulevat odotettua kalliimmiksi) ja sijoitusriski jäävät pääasiassa yrityksen kannettaviksi. Jos vakuutusmatemaattinen toteutuma tai sijoitustoiminnan toteutunut tulos on odotettua huonompi, yrityksen velvoite saattaa kasvaa.

28. Jäljempänä kappaleissa 29-42 selostetaan maksupohjaisten ja etuuspohjaisten järjestelyjen erottamista toisistaan silloin, kun kysymyksessä ovat usean työnantajan järjestelyt, valtiolliset järjestelyt tai vakuutetut etuudet.

Usean työnantajan järjestelyt

29. ***Yrityksen tulee luokitella usean työnantajan järjestely maksupohjaiseksi tai etuuspohjaiseksi järjestelyn ehtojen perusteella (sisältäen tosiasialliset velvoitteet, jotka ylittävät viralliset ehdot). Jos usean työnantajan järjestely on etuuspohjainen, yrityksen tulee:***

- (a) ***käsitellä kirjanpidossaan suhteellista osuuttaan etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvasta velvoitteesta, järjestelyyn kuuluvista varoista ja järjestelyyn liittyvistä menoista samalla tavalla kuin mitä tahansa muuta etuuspohjaista järjestelyä; ja***
- (b) ***esittää kappaleen 120 edellyttämät tiedot.***

IAS 19

30. *Silloin kun ei ole saatavissa riittävästi informaatiota, jotta usean työnantajan järjestelyä voitaisiin käsitellä kirjanpidossa siten kuin etuuspohjaista järjestelyä käsitellään, yrityksen tulee:*
- (a) *käsitellä järjestelyä kirjanpidossaan kappaleiden 44–46 mukaisesti ikään kuin se olisi maksupohjainen järjestely;*
 - (b) *ilmoittaa:*
 - (i) *että järjestely on etuuspohjainen; ja*
 - (ii) *syy siihen, miksi ei ole saatavissa riittävästi informaatiota, jotta yritys voisi käsitellä järjestelyä kirjanpidossaan etuuspohjaisena järjestelyinä; ja*
 - (c) *siltä osin, kuin järjestelyn yli- tai alijäämä saattaa vaikuttaa vastaisiin maksusuorituksiin, esittää lisäksi:*
 - (i) *käytettävissä olevat tiedot kyseisestä yli- tai alijäämästä;*
 - (ii) *yli- tai alijäämää määritettäessä käytetyt perusteet; ja*
 - (iii) *mahdolliset vaikutukset yritykselle.*
31. Yksi esimerkki etuuspohjaisesta usean työnantajan järjestelystä on sellainen, jossa:
- (a) järjestely rahoitetaan seuraavanlaisella maksujen toteutumiseen pohjautuvalla tavalla: järjestelyyn suoritettavat maksut asetetaan tasolle, jonka odotetaan riittävän saman tilikauden aikana maksettaviksi erääntyvien etuuksien suorittamiseen; ja tarkasteltavana olevalla tilikaudella ansaittavat vastaiset etuudet maksetaan järjestelyyn tulevaisuudessa suoritettavista maksuista; ja
 - (b) henkilöstön saamat etuudet määräytyvät heidän työsuhteensa pituuden perusteella, ja osallistuvilla yrityksillä ei ole realistisia keinoja irtautua järjestelystä muutoin kuin suorittamalla maksu niistä etuuksista, jotka henkilöstö on ansainnut irtautumisajankohtaan mennessä. Tällainen järjestely aiheuttaa yritykselle vakuutusmatemaattisen riskin: jos tilinpäätöspäivään mennessä jo ansaituista etuuksista aiheutuvat lopulliset menot ovat odotettua suuremmat, yrityksen on joko kasvatettava maksusuorituksiin tai saatava henkilöstö suostumaan etuuksien vähennyksiin. Tästä johtuen tällainen järjestely on etuuspohjainen.
32. Kun etuuspohjaisesta usean työnantajan järjestelystä on saatavissa riittävästi informaatiota, yritys käsittelee kirjanpidossaan suhteellista osuuttaan etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvasta velvoitteesta, järjestelyyn kuuluvista varoista ja järjestelyyn liittyvistä työsuhteen päättymisen jälkeisistä etuuksista johtuvista menoista samalla tavalla kuin mitä tahansa muuta etuuspohjaista järjestelyä. Joskus yritys ei mahdollisesti kuitenkaan pysty määrittelemään osuuttaan järjestelyn taloudellisesta asemasta ja tuloksellisuudesta riittävän luotettavasti kirjanpidon tarkoituksia varten. Näin voi tapahtua, jos:
- (a) yrityksen saatavissa ei ole tämän standardin vaatimukset täyttävää informaatiota järjestelystä; tai
 - (b) järjestelyyn osallistuvat yritykset ovat alttiina toisten yritysten nykyiseen ja entiseen henkilöstöön liittyvälle vakuutusmatemaattiselle riskille sillä seurauksella, että ei ole olemassa yhdenmukaista ja luotettavaa perustetta, jonka mukaan velvoite, järjestelyyn kuuluvat varat ja menot voitaisiin kohdistaa yksittäisille järjestelyyn osallistuville yrityksille.
- Tällöin yritys käsittelee järjestelyä kirjanpidossaan ikään kuin se olisi maksupohjainen ja esittää tilinpäätöksessään kappaleen 30 edellyttämät tiedot.
33. Usean työnantajan järjestelyt on erotettava yhteisesti hallinnoiduista järjestelyistä. Yhteisesti hallintoitu järjestely on pelkästään ryhmä yksittäisten työnantajien järjestelyjä, jotka on liitetty yhteen, jotta osallistuvat työnantajat voivat yhdistää varansa sijoittamista varten ja vähentää salkunhoidosta ja hallinnosta aiheutuvia menoja, mutta eri työnantajien osuudet pidetään erillään, ja ne koituvat ainoastaan näiden työnantajien oman henkilöstön eduksi. Yhteisesti hallinnoidut järjestelyt eivät aiheuta erityisiä kirjanpidollisia ongelmia, koska informaatio, jota tarvitaan niiden käsittelemiseksi samalla tavalla kuin mitä tahansa muuta yksittäisen työnantajan järjestelyä, on helposti saatavissa ja koska tällaiset järjestelyt eivät altista niihin osallistuvia yrityksiä toisten yritysten nykyiseen ja entiseen henkilöstöön liittyville vakuutusmatemaattisille riskeille. Tämän standardin sisältämät määritelmät edellyttävät, että yritys luokittelee yhteisesti hallinnoidun järjestelyn joko maksupohjaiseksi tai etuuspohjaiseksi järjestelyn ehtojen mukaisesti (sisältäen tosiasialliset velvoitteet, jotka ylittävät viralliset ehdot).

IAS 19

34. Sellaiset etuuspohjaiset järjestelyt, joissa yhdistetään saman määräysvallan alaisten yritysten, esimerkiksi emoyrityksen ja sen tytäryritysten, järjestelyyn tuomat varat, eivät ole usean työnantajan järjestelyjä. Siksi yritys käsittelee kaikkia tällaisia järjestelyjä etuuspohjaisina.
35. IAS 37 "Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat" edellyttää, että yritys kirjaa tietyt ehdolliset velat tai esittää tilinpäätöksessä niitä koskevia tietoja. Usean työnantajan järjestelyn yhteydessä ehdollinen velka voi syntyä esimerkiksi:
- (a) toisiin osallistujayrityksiin liittyvistä vakuutusmatemaattisista tappioista, koska kukin usean työnantajan järjestelyyn osallistuva yritys kantaa osan kaikkien muiden osallistuvien yritysten vakuutusmatemaattisista riskeistä; tai
 - (b) järjestelyn ehtojen mukaisesta velvollisuudesta rahoittaa järjestelyn vaje, jos muut yritykset lakkaavat osallistumisesta.

Valtiolliset järjestelyt

36. Yrityksen tulee käsitellä valtiollista järjestelyä kirjanpidossaan samalla tavalla kuin usean työnantajan järjestelyä (ks. kappaleet 29 ja 30).
37. Valtiolliset järjestelyt on perustettu lakisääteisinä kattamaan kaikki yritykset (tai kaikki tiettyyn ryhmään kuuluvat, esimerkiksi tietyn toimialan yritykset) ja niitä toteuttaa valtakunnallinen tai paikallinen julkishallinnon yksikkö tai muu elin (esimerkiksi itsenäinen nimenomaisesti tätä tarkoitusta varten perustettu virasto), joka ei ole tilinpäätöksen laativan yrityksen määräys- eikä vaikutusvallan alainen. Jotkut yrityksen perustamat järjestelyt tuottavat sekä pakollisia etuuksia, jotka korvaavat muutoin valtiollisella järjestelyllä katettavia etuuksia, että myös vapaaehtoisia lisäetuuksia. Tällaiset järjestelyt eivät ole valtiollisia.
38. Valtiolliset järjestelyt ovat luonteeltaan joko etuuspohjaisia tai maksupohjaisia sen mukaan, mikä on yrityksen velvoite järjestelyssä. Monet valtiolliset järjestelyt rahoitetaan maksujen toteutumiseen pohjautuvalla tavalla: järjestelyyn suoritettavat maksut asetetaan tasolle, jonka odotetaan riittävän saman kauden aikana maksettaviksi erääntyvien etuuksien suorittamiseen; tilikaudella ansaittavat vastaiset etuudet maksetaan järjestelyyn tulevaisuudessa suoritettavista maksuista. Useimmissa valtiollisissa järjestelyissä yrityksellä ei kuitenkaan ole oikeudellista eikä tosiasiallista velvoitetta kyseisten tulevaisuudessa suoritettavien etuuksien maksamiseen: sen ainoana velvoitteena on suorittaa maksut järjestelyyn niiden erääntyessä, ja jos valtiolliseen järjestelyyn kuuluvia henkilöitä ei enää ole yrityksen palveluksessa, sillä ei ole velvoitetta maksaa oman henkilöstönsä aikaisempina vuosina ansaitsemia etuuksia. Valtiolliset järjestelyt ovat tästä johtuen yleensä maksupohjaisia. Niissä harvoissa tapauksissa, joissa valtiollinen järjestely on etuuspohjainen, yritys kuitenkin soveltaa kappaleissa 29 ja 30 määrättyä käsittelytapaa.

Vakuutetut etuudet

39. ***Yritys saattaa suorittaa vakuutusmaksuja työsuhteen päättymisen jälkeisiä etuuksia koskevan järjestelyn rahoittamiseksi. Yrityksen tulee käsitellä tällaista järjestelyä maksupohjaisena, jollei yrityksellä ole (välittömästi tai välillisesti järjestelyn kautta) oikeudellista tai tosiasiallista velvoitetta joko:***
- (a) ***suorittaa työsuhte-etuuksia suoraan niiden erääntyessä; tai***
 - (b) ***suorittaa lisämaksuja, mikäli vakuutuksenantaja ei maksa kaikkia kuluvan tilikauden tai aikaisempien tilikausien työsuoritukseen perustuvia vastaisia työsuhte-etuuksia.***

Jos yritykselle jää tällainen oikeudellinen tai tosiasiallinen velvoite, sen tulee käsitellä järjestelyä etuuspohjaisena.

40. Vakuutus sopimuksella vakuutetuilla etuuksilla ei tarvitse olla välitöntä tai automaattista yhteyttä yrityksen työsuhte-etuuksia koskevaan velvoitteeseen. Vakuutus sopimuksia sisältävät työsuhteen päättymisen jälkeisiä etuuksia koskevat järjestelyt jaotellaan kirjanpidollisen käsittelyn ja rahoituksen osalta samalla tavalla kuin muut rahastoivat järjestelyt.

IAS 19

41. Jos yritys rahoittaa työsuhteen päättymisen jälkeen suoritettavista etuuksista johtuvan veloitteen suorittamalla maksuja vakuutuksesta, jonka mukaisesti yritys (joko välittömästi tai välillisesti järjestelyn kautta, tulevien vakuutusmaksujen määräytymismekanismin kautta tai vakuutusksenantajan kanssa olevan lähipiirisuhteen vuoksi) säilyttää itsellään oikeudellisen tai tosiasiallisen veloitteen, vakuutusmaksujen suorittaminen ei johda maksupohjaisen järjestelyn syntymiseen. Tästä seuraa, että yritys:
- (a) käsittelee hyväksyttävää vakuutusta kirjanpidossaan järjestelyyn kuuluvina varoina (ks. kappale 7); ja
 - (b) kirjaa muut vakuutukset korvauksensaantioikeuksiksi (mikäli vakuutukset täyttävät kappaleen 104 mukaiset edellytykset).
42. Jos vakuutus on järjestelyn tietyn osallistujan tai osallistujaryhmän nimissä eikä yrityksellä ole oikeudellista eikä tosiasiallista veloitetta vakuutuksesta aiheutuvan tappion kattamiseen, yrityksellä ei ole veloitetta maksaa etuuksia henkilöstölle ja yksinomaan vakuutusksenantaja on velvollinen maksamaan etuudet. Tällaisten sopimusten mukaisten kiinteiden vakuutusmaksujen suorittaminen on tosiasialliselta sisällöltään pikemminkin työsuhte-etuudesta johtuvan veloitteen suorittamista kuin veloitteen kattamiseksi tehtävä sijoitus. Yrityksellä ei näin ollen ole enää omaisuuserää eikä velkaa. Sen vuoksi yritys käsittelee tällaisia maksuja suorituksina maksupohjaiseen järjestelyyn.

TYÖSUHTEEN PÄÄTTYMISEN JÄLKEISET ETUUKSET: MAKSUPOHJAISET JÄRJESTELYT

43. Maksupohjaisten järjestelyjen kirjanpidollinen käsittely on yksinkertaista, koska tilinpäätöksen laativan yrityksen veloitteen suuruus kullakin tilikaudella määräytyy kyseiseltä kaudelta suoritettavien maksujen mukaisesti. Veloitteen tai menojen määrittämiseen ei näin ollen tarvita vakuutusmatemaattisia oletuksia, eivätkä vakuutusmatemaattiset voitot tai tappiot ole mahdollisia. Lisäksi veloitteet määritetään diskonttaamattomina, paitsi silloin, kun ne eivät eräänny kokonaisuudessaan maksettaviksi kahdentoista kuukauden kuluessa sen tilikauden päättymisestä, jonka aikana etuuden perustana oleva työ on suoritettu.

Kirjaaminen ja arvostaminen

44. **Kun henkilö on suorittanut työtä yritykselle tilikauden aikana, yrityksen tulee kirjata maksu, joka suoritetaan maksupohjaiseen järjestelyyn kyseisen työsuorituksen vastikkeena:**
- (a) **velaksi (siirtovelka) vähennettynä jo maksetulla määrällä. Mikäli jo maksettu määrä ylittää ennen tilinpäätöspäivää suoritettuun työhön perustuvan maksusuorituksen määrän, yrityksen tulee kirjata erotus varoiksi (siirtosaaminen) siltä osin, kuin ennakoon suoritettu maksu johtaa esimerkiksi vastaisten maksujen vähenemiseen tai rahana saatavaan palautukseen; ja**
 - (b) **kuluksi, ellei jokin toinen IAS-standardi edellytä tai salli maksun sisällyttämistä jonkin omaisuuserän hankintamenuun (ks. esim. IAS 2 "Vaihto-omaisuus" ja IAS 16 "Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet").**
45. **Jos maksupohjaiseen järjestelyyn suoritettavat maksut eivät eräänny kokonaisuudessaan maksettaviksi kahdentoista kuukauden kuluessa sen tilikauden päättymisestä, jonka aikana etuuden perustana oleva työ on suoritettu, ne tulee diskontata kappaleessa 78 määrättyä diskonttauskorkoa käyttäen.**

Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot

46. **Yrityksen tulee esittää tilinpäätöksessään maksupohjaisista järjestelyistä kuluksi kirjattu määrä.**
47. IAS 24:n "Lähipiiriä koskevat tiedot tilinpäätöksessä" edellyttämässä tapauksissa yritys esittää tilinpäätöksessään tiedot johtoon kuuluvia avainhenkilöitä koskevista suorituksista maksupohjaisiin järjestelyihin.

TYÖSUHTEEN PÄÄTTYMISEN JÄLKEISET ETUUKSET: ETUUSPOHJAISET JÄRJESTELYT

48. Etuuspohjaisten järjestelyjen kirjanpidollinen käsittely on monimutkaista, koska veloitteen ja menojen määrittämiseen tarvitaan vakuutusmatemaattisia oletuksia ja vakuutusmatemaattiset voitot ja tappiot ovat mahdollisia. Lisäksi veloitteet määritetään diskontattuina, koska ne saatetaan suorittaa useita vuosia sen jälkeen, kun niiden perustana oleva työ on suoritettu.

Kirjaaminen ja arvostaminen

49. Etuuspohjaiset järjestelyt saattavat olla rahastoimattomia, tai ne voidaan rahastoida kokonaan tai osaksi maksuilla, joita yritys ja joskus myös sen henkilöstö suorittaa yksikköön tai rahastoon, joka on oikeudellisesti erillään tilinpäätöksen laativasta yrityksestä ja josta työsuhde-etuudet suoritetaan. Rahastoitujen etuuksien suorittaminen niiden erääntyessä ei riipu vain rahaston taloudellisesta asemasta ja sen sijoitustoiminnan tuloksellisuudesta vaan myös yrityksen kyvystä (ja halukkuudesta) korvata rahaston varojen mahdolliset vajaukset. Yritys ottaa näin ollen tosiasiallisesti vastuulleen järjestelyyn liittyvät vakuutusmatemaattiset riskit ja sijoitusriskit. Tästä johtuen etuuspohjaisesta järjestelystä kuluksi kirjattava määrä ei välttämättä ole sama kuin tilikaudelta suoritettavan maksun määrä.
50. Etuuspohjaisten järjestelyjen käsittely yrityksen kirjanpidossa käsittää seuraavat vaiheet:
- (a) vakuutusmatemaattisten menetelmien käyttäminen luotettavan arvion tekemiseksi sen etuuden määrästä, jonka henkilöstö on ansainnut vastikkeeksi tarkasteltavana olevan tilikauden ja aikaisempien tilikausien työsuorituksesta. Tämä edellyttää, että yritys määrittää tarkasteltavana olevalle tilikaudelle ja aikaisemmil- le tilikausille kohdistuvan etuuden (ks. kappaleet 67-71) ja tekee arviot (vakuutusmatemaattiset oletukset) väestötilastollisista muuttujista (kuten esimerkiksi henkilöstön vaihtuvuus ja kuolleisuus) ja taloudellisista muuttujista (kuten esimerkiksi tulevat palkankorotukset ja terveydenhoitomenojen kasvu), jotka vaikuttavat etuudesta johtuviin menoihin (ks. kappaleet 72-91);
 - (b) kyseisen etuuden diskonttaaminen ennakoituun etuusoikeusyksikköön perustuvaa menetelmää *Projected Unit Credit Method* käyttäen etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvan velvoitteen nykyarvon ja tilikauden työsuoritukseen perustuvien menojen määrittämiseksi (ks. kappaleet 64-66);
 - (c) järjestelyyn kuuluvien varojen käyvän arvon määrittäminen (ks. kappaleet 102-104);
 - (d) vakuutusmatemaattisten voittojen ja tappioiden kokonaismäärän selvittäminen sekä niiden vakuutusma- temaattisten voittojen ja tappioiden määrittäminen, joka tulee kirjata (ks. kappaleet 92-95);
 - (e) jos järjestely on otettu käyttöön tai sitä on muutettu, tästä johtuvien takautuvaan työsuoritukseen perustuvien menojen määrittäminen (ks. kappaleet 96-101); ja
 - (f) jos järjestelyä on supistettu tai velvoite täytetty, tästä johtuvan voiton tai tappion määrittäminen (ks. kappaleet 109-115).

Jos yrityksellä on useampi kuin yksi etuuspohjainen järjestely, se soveltaa näitä menettelyjä kuhunkin olennaiseen järjestelyyn erikseen.

51. Joskus arviot, keskiarvot ja laskennalliset yksinkertaistukset saattavat tuottaa luotettavan likiarvon tässä standardissa kuvattavien yksityiskohtaisten laskelmien antamalle tulokselle.

Tosiasiallisen velvoitteen kirjanpidollinen käsittely

52. ***Yrityksen ei tule käsitellä kirjanpidossaan ainoastaan etuuspohjaisen järjestelyn virallisten ehtojen mukaista oikeudellista velvoitettaan vaan myös yrityksen epävirallisista toimintatavoista johtuvaa tosiasiallista velvoitetta. Epäviralliset toimintatavat johtavat tosiasiallisen velvoitteen syntymiseen, jos yrityksellä ei ole muuta realistista vaihtoehtoa kuin suorittaa työsuhde-etuudet. Esimerkki tosiasiallisesta velvoitteesta on, että muutos yrityksen epävirallisessa toimintatavassa vahingoittaisi yrityksen suhdetta henkilöstöön tavalla, joka ei ole hyväksyttävissä.***
53. Etuuspohjaisen järjestelyn viralliset säännöt saattavat sallia yrityksen irtisanoutumisen järjestelyn mukaisesta velvoitteestaan. Tavallisesti yrityksen on kuitenkin vaikeaa purkaa järjestely, jos se haluaa pitää henkilöstönsä. Siksi työsuhteen päättymisen jälkeen suoritettavien etuuksien kirjanpidollisessa käsittelyssä oletetaan, että yritys, joka tällä hetkellä lupaa tällaisia etuuksia, jatkaa niiden antamista henkilöstön jäljellä olevan työssäoloajan, jollei päinvastaisesta ole osoitusta.

T a s e

54. ***Etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvana velkana merkitään taseeseen seuraavien erien nettomääräinen kokonaissumma:***
- (a) ***etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvan velvoitteen nykyarvo tilinpäätöspäivänä (ks. kappale 64);***

IAS 19

- (b) *lisättyinä vakuutusmatemaattisilla voitoilla (ja vähennettynä vakuutusmatemaattisilla tappioilla), joita ei ole kirjattu kappaleissa 92-93 esitettävästä käsittelytavasta johtuen;*
 - (c) *vähennettynä takautuvaan työsuoritukseen perustuvilla kirjaamattomilla menoilla (ks. kappale 96);*
 - (d) *vähennettynä sellaisten (mahdollisten) järjestelyyn kuuluvien varojen tilinpäätöspäivän käyvällä arvolla, joista velvoitteet välittömästi tullaan suorittamaan (ks. kappaleet 102-104).*
55. Etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvan veloitteen nykyarvo on veloitteen bruttomäärä ennen järjestelyyn kuuluvien varojen käyvän arvon vähentämistä.
56. *Yrityksen tulee määrittää etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvan veloitteen nykyarvo ja järjestelyyn kuuluvien varojen käypä arvo riittävän säännöllisesti, jotta tilinpäätökseen merkittävät määrät eivät poikkea olennaisesti niistä, mihin tilinpäätöspäivänä tapahtuva määrittäminen johtaisi.*
57. Tässä standardissa suositellaan mutta ei edellytetä, että yritys käyttää auktorisoitua vakuutusmatemaattikkoa määrittämään kaikki olennaiset työsuhteen päättymisen jälkeen suoritettavista etuuksista johtuvat velvoitteet. Käytännön syistä yritys voi pyytää auktorisoitua vakuutusmatemaattikkoa suorittamaan veloitteen yksityiskohtaisen arvioinnin ennen tilinpäätöspäivää. Tämän arvioinnin tuloksia päivitetään kuitenkin tilinpäätöspäivään mennessä tapahtuneiden olennaisten liiketoimien tai muiden olennaisten olosuhteiden muutosten (sisältäen markkinahintojen ja korkojen muutokset) vaikutuksella.
58. *Kappaleen 54 mukaisesti määritetty luku saattaa olla negatiivinen (omaisuuserä). Yrityksen tulee arvostaa tästä johtuva omaisuuserä määrään, joka vastaa alempaa seuraavista:*
- (a) *kappaleen 54 mukaisesti määritetty määrä; ja*
 - (b) *seuraavien kokonaissumma:*
 - (i) *kertyneet kirjaamattomat nettomääräiset vakuutusmatemaattiset tappiot ja takautuvaan työsuoritukseen perustuvat menot (ks. kappaleet 92, 93 ja 96); ja*
 - (ii) *palautuksina järjestelystä tai vastaisten järjestelyyn suoritettavien maksujen vähennyksenä saatavan taloudellisen hyödyn nykyarvo. Taloudellisen hyödyn nykyarvo määritetään kappaleessa 78 määrättyä diskonttauskorkoa käyttäen.*
- 58A. *Kappaleen 58 soveltaminen ei saa johtaa voiton kirjaamiseen yksinomaan tilikauden vakuutusmatemaattisen tappion tai takautuvaan työsuoritukseen perustuvan menon seurauksena eikä tappion kirjaamiseen yksinomaan tilikauden vakuutusmatemaattisen voiton perusteella. Näin ollen yrityksen tulee kirjata seuraavat erät välittömästi kappaleen 54 mukaisesti siltä osin, kuin ne syntyvät samalla, kun kappaleen 58(b) mukaan syntyy etuuspohjaisesta järjestelystä johtuva omaisuuserä:*
- (a) *tilikauden vakuutusmatemaattiset nettovoitot ja takautuvaan työsuoritukseen perustuvat menot siltä osin kuin ne ylittävät kappaleessa 58(b)(ii) määritetyn taloudellisen hyödyn nykyarvon vähennyksen. Jos taloudellisen hyödyn nykyarvo on pysynyt ennallaan tai kasvanut, tilikauden kaikki takautuvaan työsuoritukseen perustuvat menot ja vakuutusmatemaattiset tappiot, joiden kirjaamista lykätään kappaleen 54 mukaisesti, lisäävät kappaleen 58(b)(i) mukaista määrää. Jos tätä lisäystä ei ole kumoamassa vastaavan suuruinen taloudellisen hyödyn nykyarvon vähennys, joka on kappaleen 58(b)(ii) mukaan*
 - (b) *tilikauden vakuutusmatemaattiset voitot vähennettynä tilikauden takautuvaan työsuoritukseen perustuvilla menoilla siltä osin kuin ne ylittävät kappaleessa 58(b)(ii) määritetyn taloudellisen hyödyn nykyarvon lisäyksen. Jos taloudellisen hyödyn nykyarvo on pysynyt ennallaan tai pienentynyt, tilikauden kaikki vakuutusmatemaattiset nettovoitot vähennettynä tilikauden takautuvaan työsuoritukseen perustuvilla menoilla kirjataan välittömästi kappaleen 54 mukaisesti.*
- 58B. Yritys soveltaa kappaletta 58A vain, jos sillä on tilikauden alussa tai lopussa ylikatetta ⁽¹⁾ etuuspohjaisessa järjestelyssä eikä se järjestelyn voimassaolevien sääntöjen mukaan pysty käyttämään ylikatetta kokonaan hyväkseen takaisinsaateina tai vastaisten makusuoritusten vähennyksenä. Tällöin tilikaudella syntyvät takautuvaan työsuoritukseen perustuvat menot ja vakuutusmatemaattiset tappiot, joiden kirjaamista lykätään kappaleen 54 mukaisesti, lisäävät kappaleen 58(b)(i) mukaista määrää. Jos tätä lisäystä ei ole kumoamassa vastaavan suuruinen taloudellisen hyödyn nykyarvon vähennys, joka on kappaleen 58(b)(ii) mukaan

(1) Ylikatteella tarkoitetaan määrää, jolla järjestelyyn kuuluvien varojen käypä arvo ylittää etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvan veloitteen nykyarvon.

kirjattavissa, kappaleen 58(b) mukainen kokonaisnettosumma kasvaa ja tulee kirjattavaksi voitto. Kappale 58A kieltää voiton kirjaamisen tällaisissa tilanteissa. Päinvastainen vaikutus toteutuu, kun tilikaudella syntyy vakuutusmatemaattisia voittoja, joiden kirjaamista lykätään kappaleen 54 mukaisesti, siltä osin kuin vakuutusmatemaattiset voitot pienentävät kirjaamattomia kertyneitä vakuutusmatemaattisia tappioita. Kappale 58 A kieltää tappion kirjaamisen tällaisissa tapauksissa. Liitteessä C on esimerkkejä tämän kappaleen soveltamisesta.

59. Omaisuuserä voi syntyä, jos etuuspohjainen järjestely on ylläpidetty tai joskus myös vakuutusmatemaattisia voittoja kirjattaessa. Tällöin yritys merkitsee taseeseensa omaisuuserän, koska:
- (a) yrityksellä on määräysvalta voimavaraan, toisin sanoen sillä on mahdollisuus käyttää ylijäämä vastaisen hyödyn kerryttämiseen;
 - (b) kyseinen määräysvalta on syntynyt aikaisempien tapahtumien seurauksena (yrityksen maksusuoritukset ja henkilöstön työsuoritukset); ja
 - (c) yrityksen saatavissa on vastaista taloudellista hyötyä vastaisten maksusuoritusten vähennyksenä tai rahana maksettavana palautuksena joko välittömästi yritykselle itselleen tai välillisesti toiseen järjestelyyn, jossa on vajea.
60. Kappaleessa 58(b) esitetty rajoite ei kumoa sitä, että tietyt vakuutusmatemaattiset voitot (ks. kappaleet 92 ja 93) ja tietyt takautuvaan työsuoritukseen perustuvat menot (ks. kappale 96) kirjataan lykättyinä muilta osin kuin mitä kappaleessa 58A määrätään. Kyseinen rajoite estää kuitenkin kappaleen 155(b) mukaisen siirtymävaihtoehdon käyttämisen. Kappale 120(c)(vi) edellyttää, että yritys ilmoittaa määrän, jota ei ole merkitty taseeseen varoiksi kappaleen 58(b) mukaisen rajoituksen takia.

Kappale 60 havainnollistava esimerkki

Etuuspohjaisella järjestelyllä on seuraavat piirteet:

Velvoitteen nykyarvo	1,1
Järjestelyyn kuuluvien varojen käypä arvo	<u>(1 190)</u>
	(90)
Kirjaamattomat vakuutusmatemaattiset tappiot	(110)
Kirjaamattomat takautuvaan työsuoritukseen perustuvat menot	(70)
Kirjaamaton velvoitteen lisäys standardia ensimmäistä kertaa sovellettaessa kappaleen 155(b) mukaisesti	<u>(50)</u>
Kappaleen 54 mukaisesti määritetty negatiivinen luku	<u>(320)</u>
Vastaisten palautusten ja maksusuoritusten vähennysten nykyarvo	<u>90</u>
Kappaleen 58(b) mukainen yläraja lasketaan seuraavasti:	
Kirjaamattomat vakuutusmatemaattiset tappiot	110
Kirjaamattomat takautuvaan työsuoritukseen perustuvat menot	70
Vastaisten palautusten ja maksusuoritusten vähennysten nykyarvo	<u>90</u>
Yläraja	<u>270</u>

270 on pienempi kuin 320. Tämän vuoksi yritys merkitsee taseeseensa omaisuuserän 270 ja ilmoittaa, että omaisuuserän kirjanpitoarvo on vähentynyt rajoitteen vuoksi 50:llä (ks. kappale 120(c)(vi)).

IAS 19

Tuloslaskelma

61. *Yrityksen tulee kirjata kuluksi tai (kappaleen 58(b) mukainen yläraja huomioon ottaen) tuotoksi seuraavien erien nettomääräinen kokonaissumma muulta kuin siltä osin, kuin jokin toinen IAS-standardi edellyttää tai sallii erien sisällyttämisen jonkin omaisuuserän hankintameno:*
- (a) *tilikauden työsuoritukseen perustuvat menot (ks. kappaleet 63-91);*
 - (b) *korkomenot (ks. kappale 82);*
 - (c) *järjestelyyn kuuluvien varojen (ks. kappaleet 105-107) ja korvauksensaantioikeuksien (ks. kappale 104A) odotettavissa oleva tuotto;*
 - (d) *vakuutusmatemaattiset voitot ja tappiot siltä osin, kuin ne kirjataan kappaleiden 92 ja 93 mukaisesti;*
 - (e) *takautuvaan työsuoritukseen perustuvat menot siltä osin, kuin kappale 96 edellyttää niiden kirjaamista; ja*
 - (f) *järjestelyn supistamisen tai veloitteen täyttämisen vaikutukset (ks. kappaleet 109 ja 110).*
62. Toiset IAS-standardit edellyttävät tiettyjen työsuhte-etuuksista johtuvien menojen sisällyttämistä joidenkin hyödykkeiden kuten esimerkiksi vaihto-omaisuuden tai aineellisen käyttöomaisuuden hankintameno (ks. IAS 2 "Vaihto-omaisuus" ja IAS 16 "Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet"). Tällaisten hyödykkeiden hankintameno sisällytetyt työsuhteen päättymisen jälkeen suoritettavista etuuksista johtuvat menot sisältävät asianmukaisen osuuden kappaleessa 61 luetelluista osatekijöistä.

Kirjaaminen ja arvostaminen: etuuspohjaisista järjestelyistä johtuvien veloitteiden nykyarvo ja tilikauden työsuoritukseen perustuvat menot

63. Etuuspohjaisesta järjestelystä aiheutuviin lopullisiin menoihin vaikuttavat monet tekijät kuten lopulliset palkat, henkilöstön vaihtuvuus ja kuolleisuus, terveydenhoitomenojen kehitys ja rahastoivien järjestelyjen ollessa kyseessä myös järjestelyyn kuuluvista varoista saatavat sijoitustuotot. Järjestelyn lopulliset menot ovat epävarmoja, ja epävarmuus tulee todennäköisesti säilymään pitkän ajan. Työsuhteen päättymisen jälkeisistä etuuksista johtuvien veloitteiden käyvän arvon ja niihin liittyvien tilikauden työsuoritukseen perustuvien menojen määrittämiseksi on välttämätöntä:
- (a) soveltaa vakuutusmatemaattista arviointimenetelmää (ks. kappaleet 64-66);
 - (b) kohdistaa etuus tilikausille, joiden aikana työ on suoritettu (ks. kappaleet 67-71); ja
 - (c) tehdä vakuutusmatemaattisia olettamuksia (ks. kappaleet 72-91).

Vakuutusmatemaattinen arviointimenetelmä

64. *Yrityksen tulee käyttää ennakoituun etuus-oikeusyksikköön perustuvaa menetelmää määrittäessään etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvan veloitteen käypää arvoa, siihen liittyviä tilikauden työsuoritukseen perustuvia menoja ja, soveltuvin kohdissa, takautuvaan työsuoritukseen perustuvia menoja.*
65. Ennakoituun etuus-oikeusyksikköön perustuvaa menetelmää (joka joskus tunnetaan määräsuhteessa työn suorittamisajalle jaetun siirtyvän etuuden menetelmänä tai etuus/palvelusvuodet -menetelmänä) sovellettaessa katsotaan kunkin työssäolotilikauden synnyttävän yhden lisäyksikön verran oikeutta etuuteen (ks. kappaleet 67-71), ja kukin yksikkö arvostetaan erikseen lopullisen veloitteen selvittämiseksi (ks. kappaleet 72-91).
66. Yritys diskonttaa työsuhteen päättymisen jälkeisistä etuuksista johtuvan veloitteen kokonaisuudessaan, vaikka osa veloitteesta erääntyy maksettavaksi kahdentoista kuukauden kuluessa tilinpäätöspäivästä.

Kappaletta 65 havainnollistava esimerkki

Työsuhteen päättyessä suoritetaan kertamaksuna etuus, joka on suuruudeltaan 1 % kunkin työssäolovuoden loppupalkasta. Vuoden 1 palkka on 10 000, ja sen oletetaan nousevan kunakin vuonna 7 % edellisestä vuodesta. Diskonttaus korkona käytetään 10 %:n vuosikorkoa. Seuraava taulukko osoittaa veloitteen syntymisen sellaisen henkilön osalta, jonka odotetaan lähtevän yrityksestä vuoden 5 lopussa olettaen, ettei vakuutusmatemaattisiin olettamuksiin tule muutoksia. Yksinkertaisuuden vuoksi tässä esimerkissä sivuutetaan tarvittavat lisäoikaisut, jotka tarvitaan sen mahdollisuuden huomioon ottamiseksi, että henkilö saattaa lähteä yrityksestä aikaisemmin tai myöhemmin.

Vuosi	1	2	3	4	5
Etuus, joka kohdistuu:					
– aiempiin vuosiin	0	131	262	393	524
– tarkasteltavana olevaan vuoteen (1 % loppulisestä palkasta)	<u>131</u>	<u>131</u>	<u>131</u>	<u>131</u>	<u>131</u>
– tarkasteltavana olevaan vuoteen ja aikaisempiin vuosiin	<u>131</u>	<u>262</u>	<u>393</u>	<u>524</u>	<u>655</u>
Velvoite vuoden alussa	—	89	196	324	476
Korko 10 %	—	9	20	33	48
Tilikauden työsuorituksen perustuvat menot	<u>89</u>	<u>98</u>	<u>108</u>	<u>119</u>	<u>131</u>
Velvoite vuoden lopussa	<u>89</u>	<u>196</u>	<u>324</u>	<u>476</u>	<u>655</u>

Huomautukset: 1. Velvoite vuoden alussa on aikaisempiin vuosiin kohdistuvan etuuden nykyarvo.
 2. Tilikauden työsuorituksen perustuvat menot ovat tarkasteltavana olevaan vuoteen kohdistuvan etuuden nykyarvo.
 3. Velvoite vuoden lopussa on tarkasteltavana olevaan vuoteen ja aikaisempiin vuosiin kohdistuvan etuuden nykyarvo.

Etuuden kohdistaminen työsuhteen kestoajan tilikausille

67. **Määrittäessään etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvan veloitteensa nykyarvoa ja siihen liittyviä tilikauden työsuorituksen perustuvia menoja ja, soveltuviin kohdin, takautuvaan työsuorituksen perustuvia menoja, yrityksen tulee kohdistaa etuus järjestelyssä sovellettavan etuuksien määrätymiskaavan mukaisesti niihin tilikausiin, joiden aikana työ on suoritettu. Jos henkilön työsuoritus kuitenkin johtaa myöhemmillä tilikausilla olennaisesti korkeampaan etuustasoon kuin aikaisemmillä tilikausilla, yrityksen tulee kohdistaa etuus tilikausille tasaerinä alkaen:**

- (a) **päivästä, jona henkilön työsuoritus ensimmäisen kerran johtaa järjestelyn mukaiseen etuuteen (siitä riippumatta, onko työsuhteen jatkuminen etuuksien saamisen ehtona); jatkuen**
- (b) **päivään, jona henkilön lisätyösuoritus ei johda järjestelyn mukaisten etuuksien olennaiseen lisääntymiseen muutoin kuin palkankorotusten seurauksena.**

68. Ennakoituun etuusoikeusyksikköön perustuva menetelmä edellyttää, että yritys kohdistaa etuuden tarkasteltavana olevaan tilikauteen (tilikauden työsuorituksen perustuvien menojen määrittämiseksi) ja toisaalta tarkasteltavana olevaan tilikauteen ja aikaisempiin tilikausiin (etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvan veloitteen nykyarvon määrittämiseksi). Yritys kohdistaa etuuden niihin tilikausiin, joiden aikana velvoite työsuhteen päättymisen jälkeen suoritettavien etuuksien maksamiseen syntyy. Kyseinen velvoite syntyy henkilöiden suorittaessa työtä, jonka vastikkeena on työsuhteen päättymisen jälkeen suoritettavia etuuksia, jotka yritys odottaa maksavansa tulevilla tilikausilla. Vakuutusmatemaattiset menetelmät mahdollistavat yritykselle kyseisen veloitteen määrittämisen riittävän luotettavasti, jotta velan kirjaaminen on perusteltua.

IAS 19

Kappaletta 68 havainnollistavia esimerkkejä

1. Etuuspohjainen järjestely tuottaa eläkkeelle jäädessä kertasummana maksettavan 100:n suuruisen etuuden kultakin työssäolovuodelta.

Kuhunkin vuoteen kohdistetaan 100:n suuruisen etuus. Tilikauden työsuoritukseen perustuvat menot ovat 100:n nykyarvo. Etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvan velvoitteen nykyarvo on 100:n nykyarvo kerrottuna tilinpäätöspäivään mennessä kuluneiden työssäolovuosien lukumäärällä.

Jos etuus maksetaan välittömästi henkilön lähtiessä yrityksestä, tilikauden työsuoritukseen perustuvia menoja ja etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvan velvoitteen nykyarvoa määritettäessä otetaan huomioon päivä, jona henkilön odotetaan lähtevän yrityksestä. Näin ollen menot ja velvoite ovat diskonttauksen vaikutuksesta johtuen pienempiä kuin mitä ne olisivat, jos henkilö lähtisi tilinpäätöspäivänä.

2. Järjestely tuottaa kuukausieläkkeen, joka on 0,2 % kunkin työssäolovuoden loppupalkasta. Eläke maksetaan 65 vuoden iästä alkaen.

Kuhunkin työssäolovuoteen kohdistetaan etuus, joka on määrältään odotetusta eläkkeelle jäämispäivästä odotettuun kuolinpäivään saakka maksettavan, 0,2 % arvioidusta loppupalkasta vastaavan kuukausieläkkeen nykyarvo ennakoituna eläkkeelle jäämispäivänä. Tilikauden työsuoritukseen perustuva meno on kyseisen etuuden nykyarvo. Etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvan velvoitteen nykyarvo on 0,2 %:a loppupalkasta vastaavien kuukausieläkkeiden nykyarvo kerrottuna tilinpäätöspäivään mennessä kuluneiden työssäolovuosien lukumäärällä. Tilikauden työsuoritukseen perustuva meno ja etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvan velvoitteen nykyarvo diskontataan, koska eläkkeen maksaminen alkaa 65 vuoden iässä.

69. Työsuoritus synnyttää etuuspohjaisen järjestelyn mukaisen velvoitteen silloinkin, kun tuleva työsuoritus on etuuksien saamisen ehtona (toisin sanoen etuudet eivät ole vapaakirjautuneet). Ennen vapaakirjautumispäivää tapahtunut työsuoritus synnyttää tosiasiallisen velvoitteen, koska sen tulevaisuudessa toteutuvan työn määrä, joka henkilön pitää suorittaa ennen kuin hän on oikeutettu etuuteen, on kunakin tilinpäätöspäivänä pienempi kuin edellisenä. Määrittäessään etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvaa velvoitetta yritys harkitsee, miten todennäköistä on, että jotkut työntekijät eivät mahdollisesti täytä mitään vapaakirjautumisen edellytyksiä. Samoin velvoite syntyy henkilön suorittaessa työtä, joka oikeuttaa etuuteen määrätyn tapahtuman toteutuessa, vaikka tietyt työsuhteen päättymisen jälkeen suoritettavat etuudet, esimerkiksi työsuhteen päättymisen jälkeinen terveydenhoito, tulevat maksettaviksi vain, jos määrätty tapahtumat toteutuvat, kun henkilö ei ole enää työsuhteessa. Tämän määrätyn tapahtuman toteutumisen todennäköisyys vaikuttaa velvoitteen määrittämiseen, mutta ei ratkaise sitä, onko velvoite olemassa.

Kappaletta 69 havainnollistavia esimerkkejä

1. Järjestelystä maksetaan kultakin työssäolovuodelta 100:n suuruisen etuus. Etuudet vapaakirjautuvat kymmenen työssäolovuoden jälkeen.

Kuhunkin vuoteen kohdistetaan 100:n suuruisen etuus. Kymmenenä ensimmäisenä vuotena tilikauden työsuoritukseen perustuvaa menoa ja velvoitteen nykyarvoa määritettäessä otetaan huomioon, miten todennäköistä on, että henkilö ei ole palveluksessa kymmentä vuotta.

2. Järjestelystä maksetaan 100:n suuruisen etuus kultakin työssäolovuodelta lukuun ottamatta ennen 25 vuoden ikää tehtyä työtä. Etuudet vapaakirjautuvat välittömästi.

Ennen 25 vuoden ikää suoritettavaan työhön ei kohdisteta etuutta, koska ennen tuota päivää suoritettu työ ei johda etuuksiin (ehdollisiin eikä ehdottomiin). Kuhunkin tämän jälkeiseen vuoteen kohdistetaan 100:n suuruisen etuus.

70. Velvoite kasvaa siihen päivään asti, jona henkilön lisätyösuoritus ei olennaisesti lisää etuuksia. Tämän vuoksi kaikki etuudet kohdistetaan ennen kyseistä päivää päättyviin tilikausiin. Etuus kohdistetaan yksittäisiin tilikausiin järjestelyssä sovellettavan etuuksien määräytymiskaavan mukaisesti. Jos henkilön työsuoritus kuitenkin johtaa myöhempinä vuosina olennaisesti korkeampaan etuustasoon kuin aikaisempina vuosina, yrityksen tulee kohdistaa etuus tilikausille tasaerinä siihen päivään saakka, jona henkilön lisätyösuoritus ei olennaisesti lisää etuuksia. Tämä tehdään siksi, että henkilön työsuoritus koko ajalta johtaa lopulta tämän korkeamman tason mukaiseen etuuteen.

Kappaletta 70 havainnollistavia esimerkkejä

1. Järjestelystä maksetaan kertasummana 1 000:n suuruinen etuus, joka vapaakirjautuu kymmenen työssäolovuoden jälkeen. Järjestely ei tuota lisää etuuksia tämän jälkeen suoritettavasta työstä.

Kymmeneen ensimmäiseen vuoteen kohdistetaan kuhunkin 100:n suuruinen etuus. Tilikauden työsuoritukseen perustuvia menoja määritettäessä otetaan kymmenenä ensimmäisenä vuonna huomioon se, miten todennäköistä on, ettei henkilö ole palveluksessa kymmentä vuotta. Myöhempiin vuosiin ei kohdisteta etuutta.

2. Järjestelystä maksetaan kertasummana 2 000:n suuruinen eläke-etuus kaikille, jotka ovat edelleen työsuhteessa 55:n vuoden iässä kahdenkymmenen työssäolovuoden jälkeen tai jotka ovat edelleen työsuhteessa 65 vuoden iässä työsuhteen pituudesta riippumatta.

Ennen 35 vuoden ikää palvelukseen tulevien henkilöiden työsuoritus johtaa järjestelyn mukaisiin etuuksiin vasta 35 vuoden iässä (henkilö voisi lähteä yrityksestä 30-vuotiaana ja palata 33-vuotiaana ilman, että tällä on mitään vaikutusta etuuksien määrään tai ajoittumiseen). Kyseiset etuudet riippuvat vastaisesta työsuorituksesta. Myöskään 55 ikävuoden jälkeen suoritettu työ ei johda etuuksien olennaiseen lisääntymiseen. Yritys kohdistaa näiden henkilöiden osalta kuhunkin vuoteen 100:n suuruisen etuuden (2 000 jaettuna 20:llä) ikävuosina 35-55.

Ikävuosien 35 ja 45 välillä palvelukseen tulevien henkilöiden työsuoritus ei kahdenkymmenen työvuoden jälkeen johda etuuksien olennaiseen lisääntymiseen. Yritys kohdistaa näiden henkilöiden osalta ensimmäisiin kahteenkymmeneen vuoteen 100:n (2 000 jaettuna 20:llä) suuruisen etuuden kuhunkin.

55 vuoden iässä palvelukseen tulevan henkilön työsuoritus ei kymmenen työvuoden jälkeen johda etuuksien olennaiseen lisääntymiseen. Tämän henkilön osalta yritys kohdistaa kymmeneen ensimmäiseen vuoteen 200:n suuruisen (2 000 jaettuna 10:llä) etuuden kuhunkin.

Tilikauden työsuoritukseen perustuvaa menoa ja veloitteen nykyarvoa määritettäessä otetaan kaikkien henkilöiden osalta huomioon se, miten todennäköistä on, että he eivät ole työsuhteessa tarvittavaa aikaa.

3. Työsuhteen päättymisen jälkeisen terveydenhoitojärjestelyn mukaan henkilön työsuhteen päättymisen jälkeisistä terveydenhoitomenoista korvataan 40 %, jos henkilö lähtee yrityksestä yli kymmenen ja alle kahdenkymmenen vuoden työsuhteen jälkeen, ja 50 % kyseisistä menosta, jos henkilö lähtee työsuhteen kestätyä kaksikymmentä vuotta tai sitä kauemmin.

Yritys kohdistaa järjestelyssä sovellettavan etuuksien määräytymiskaavan mukaisesti kymmeneen ensimmäiseen vuoteen kuhunkin 4 % odotettujen terveydenhoitomenojen nykyarvosta (40 % jaettuna kymmenellä) ja seuraaviin kymmeneen vuoteen kuhunkin 1 % (10 % jaettuna kymmenellä). Tilikauden työsuoritukseen perustuvaa menoa määritettäessä otetaan kaikkien henkilöiden osalta huomioon se, miten todennäköistä on, että henkilö ei ole työsuhteessa tarvittavaa aikaa ansaitakseen etuudet osaksi tai kokonaan. Etuutta ei oteta huomioon sellaisten henkilöiden osalta, joiden odotetaan lähtevän yrityksestä kymmenen vuoden kuluessa.

4. Työsuhteen päättymisen jälkeisen terveydenhoitojärjestelyn mukaan henkilön työsuhteen päättymisen jälkeisistä terveydenhoitomenoista korvataan 10 %, jos henkilö lähtee yrityksestä yli kymmenen ja alle kahdenkymmenen vuoden työsuhteen jälkeen, ja 50 % kyseisistä menosta, jos henkilö lähtee työsuhteen kestätyä kaksikymmentä vuotta tai sitä kauemmin.

Myöhempien vuosien työsuoritus johtaa olennaisesti korkeampaan etuustasoon kuin aikaisempien vuosien. Sen vuoksi yritys kohdistaa etuuden tasaerinä kappaletta 68 mukaisesti niiden henkilöiden osalta, joiden odotetaan lähtevän yrityksestä työsuhteen kestätyä kaksikymmentä vuotta tai sitä kauemmin. Kahdenkymmenen työssäolovuoden jälkeen työsuoritus ei johda etuuksien olennaiseen lisääntymiseen. Sen vuoksi ensimmäisiin kahteenkymmeneen vuoteen kuhunkin kohdistettava etuus on 2,5 % odotettujen terveydenhoitomenojen nykyarvosta (50 % jaettuna kahdeksikymmenellä).

IAS 19

Niiden henkilöiden osalta, joiden odotetaan lähtevän yrityksestä työsuhteen kestänyt kymmenestä kahteenkymmeneen vuotta, kymmeneen ensimmäiseen vuoteen kuhunkin kohdistettava etuus on 1 % odotettavissa olevien terveydenhoitomenojen nykyarvosta. Näiden henkilöiden osalta etuutta ei kohdisteta kymmenennen vuoden päättymisen ja arvioidun lähtöpäivän välisenä aikana suoritettavaan työhön.

Etuutta ei kohdisteta niiden henkilöiden osalta, joiden odotetaan lähtevän yrityksestä kymmenen vuoden kuluessa.

71. Jos etuuden määrä on vakio-osuus kunkin työssäolovuoden loppupalkasta, vastaiset palkankorotukset vaikuttavat määrään, joka tarvitaan ennen tilinpäätöspäivää suoritetusta työstä johtuvan veloitteen täyttämiseen, mutta korotukset eivät synnytä lisävelvoitetta. Tämän vuoksi:
- (a) kappaleen 67(b) tarkoitusta varten palkankorotukset eivät johda etuuksien lisääntymiseen, vaikka etuuksien määrä riippuikin loppupalkasta; ja
 - (b) kuhunkin tilikauteen kohdistettava etuuden määrä on kiinteä osuus palkasta, johon etuus on sidottu.

Kappaletta 71 havainnollistavia esimerkkejä

Henkilöt ovat oikeutettuja etuuteen, joka on suuruudeltaan 3 % kunkin työssäolovuoden loppupalkasta ennen 55 vuoden ikää.

Kuhunkin vuoteen ennen 55 vuoden ikää kohdistetaan etuus, joka on 3 % arvioidusta loppupalkasta. Tämä on ajankohta, josta alkaen henkilön suorittama työ ei johda järjestelyn mukaisen etuuden olennaiseen lisäykseen. Etuutta ei kohdisteta kyseisen iän jälkeen suoritettavaan työhön.

Vakuutusmatemaattiset oletukset

72. ***Vakuutusmatemaattisten oletamusten tulee olla vinoutumattomia ja keskenään yhteensopivia.***
73. Vakuutusmatemaattiset oletamukset ovat yrityksen parhaita arvioita muuttujista, jotka määräävät työsuhteen päättymisen jälkeen suoritettavista etuuksista johtuvat lopulliset menot. Vakuutusmatemaattisiin oletamuksiin kuuluvat:
- (a) väestötilastolliset oletamukset nykyisen ja aikaisemman etuuksiin oikeutetun henkilöstön (ja heidän huollettaviensa) ominaisuuksista. Väestötilastolliset oletamukset koskevat esimerkiksi seuraavia tekijöitä:
 - (i) kuolleisuus, sekä työsuhteen aikana että sen päätyttyä;
 - (ii) henkilöstön vaihtuvuus, työkyvyttömyys ja ennenaikainen eläkkeelle jäänti;
 - (iii) niiden henkilöiden osuus kaikista järjestelyyn kuuluvista henkilöistä, joilla on etuuksiin oikeutettuja huollettavia; ja
 - (iv) terveydenhoitojärjestelyyn perustuvien vaateiden määrä; sekä
 - (b) taloudelliset oletamukset, jotka koskevat esimerkiksi seuraavia tekijöitä:
 - (i) diskonttauskorko (ks. kappaleet 78-82);
 - (ii) tuleva palkkataso ja etuuksien taso (ks. kappaleet 83-87);
 - (iii) terveydenhoitojärjestelyissä vastaiset terveydenhoitomienot sisältäen korvaushakemusten käsittelystä ja korvausten maksamisesta johtuvat menot, jos ne ovat olennaisia (ks. kappaleet 88-91); ja
 - (iv) järjestelyyn kuuluvien varojen odotettu tuottoaste (ks. kappaleet 105-107).
74. Vakuutusmatemaattiset oletamukset ovat vinoutumattomia, jos ne eivät ole ylioptimistisia eivätkä ylivaroisia.

75. Vakuutusmatemaattiset olettamukset ovat keskenään yhteensopivia, jos ne kuvastavat taloudellisia suhteita esimerkiksi sellaisten tekijöiden välillä kuin inflaatio, palkkojen korotusasteet, järjestelyyn kuuluvien varojen tuotto ja diskonttauskorot. Esimerkiksi kaikissa olettamuksissa, jotka riippuvat tietyistä inflaatiotasosta (kuten esimerkiksi korkoja ja palkkojen ja etuuksien korotuksia koskevat olettamukset) tietyinä tulevana ajanjaksona, käytetään kyseisenä ajanjaksona samaa inflaatiotasoa.
76. Yritys määrittää diskonttauskoron ja muut taloudelliset olettamukset nimellisarvoperusteisina, elleivät reaali-perusteiset (inflaatiokorjatut) arviot ole luotettavampia, esimerkiksi hyperinflaatiomaassa (ks. IAS 29 "Taloudellinen raportointi hyperinflaatiomaissa"), tai kun etuudet ovat indeksisidonnaisia ja saman valuutan määräisille ja samaan aikaan erääntyville joukkovelkakirjalainoille on syvät markkinat.
77. **Taloudellisten olettamusten tulee perustua markkinoilla tilinpäätöspäivänä vallitseviin odotuksiin siitä ajanjaksosta, jonka aikana velvoitteet tulevat täytettäväksi.**

Vakuutusmatemaattiset olettamukset: diskonttauskorko

78. **Työsuhteen päättymisen jälkeisistä etuuksista johtuvia velvoitteita (sekä rahastoituja että rahastoimattomia) diskontattaessa käytettävä korko määritetään yritysten liikkeeseen laskemien korkealaatuisten joukkovelkakirjalainojen tilinpäätöspäivän markkinatuoton perusteella. Maissa, joissa tällaisille joukkovelkakirjalainoille ei ole syviä markkinoita, käytetään valtion joukkolainojen tilinpäätöspäivän markkinatuottoa. Yritysten joukkovelkakirjalainojen ja valtion joukkolainojen tulee olla saman valuutan määräisiä kuin työsuhteen päättymisen jälkeisestä etuudesta johtuva velvoite ja niiden juoksuajan tulee olla sama kuin työsuhteen päättymisen jälkeisestä etuudesta johtuvan velvoitteen arvioitu kesto aika.**
79. Yksi vaikutukseltaan olennainen vakuutusmatemaattinen oletamus on diskonttauskorko. Diskonttauskorko kuvastaa rahan aika-arvoa mutta ei vakuutusmatemaattista riskiä eikä sijoitusriskiä. Diskonttauskorossa ei myöskään oteta huomioon yrityksen velkojen kantamaa yrityskohtaista luottoriskiä eikä riskiä siitä, että vastaiset toteutumat saattavat poiketa vakuutusmatemaattisista oletamuksista.
80. Diskonttauskorko kuvastaa etuusmaksujen arvioitua ajankohtaa. Käytännössä yritys saa tämän usein aikaan käyttämällä yhtä painotettuun keskiarvoon perustuvaa diskonttauskorkoa, joka kuvastaa etuusmaksujen arvioitua ajankohtaa ja määrää sekä valuuttaa, jonka määräisinä etuudet tulevat maksettaviksi.
81. Joskus ei ehkä ole olemassa syviä markkinoita joukkovelkakirjalainoille, joilla on niin pitkä erääntymisaika, että ne vastaisivat kaikkien etuusmaksujen arvioitua erääntymisaikaa. Tällöin yritys käyttää lyhyemmän ajan sisällä erääntyvien maksujen diskonttaamiseen tarkasteluhetkellä vallitsevia asianmukaisen ajanjakson markkinakorkoja ja arvioi pitemmän ajan kuluttua erääntyvien maksujen diskonttauskoron ekstrapoloimalla senhetkiset markkinakorot tuottokäyrälle. Etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvan velvoitteen nykyarvon kokonaismäärä ei todennäköisesti ole kovinkaan herkkä sen diskonttauskoron muutoksille, jota käytetään siihen osaan etuuksista, joka maksetaan käytettävissä olevien joukkovelkakirjalainojen tai valtion joukkolainojen lopullisen eräpäivän jälkeen.
82. Korkomenot lasketaan kertomalla tilikauden alussa määritetty diskonttauskorko etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvan tilikauden aikaisen velvoitteen nykyarvolla ottaen huomioon kaikki olennaiset velvoitteessa tapahtuneet muutokset. Velvoitteen nykyarvo poikkeaa taseeseen merkitystä velasta, koska velkaa kirjattaessa on vähennetty järjestelyyn kuuluvien varojen käypä arvo ja koska eräitä vakuutusmatemaattisia voittoja ja tappioita ja eräitä takautuvaan työsuoritukseen perustuvia menoja ei kirjata välittömästi. [Liite A havainnollistaa muun muassa korkomenojen laskemista]

Vakuutusmatemaattiset olettamukset: palkat, etuudet ja terveydenhoitomenot

83. **Työsuhteen päättymisen jälkeen suoritettavat etuudet määritetään ottaen huomioon:**
- (a) **arvioitua tulevaisuudessa tapahtuvat palkankorotukset;**
- (b) **järjestelyn ehdoissa määrätty (tai mahdollisesta nämä ehdot ylittävistä tosiasiallisesta velvoitteesta johtuvat) etuudet tilinpäätöspäivänä; ja**

IAS 19

- (c) *arvioidut vastaiset muutokset sellaisten valtiollisten etuuksien tasossa, jotka vaikuttavat etuus pohjaisen järjestelyn mukaisesti maksettaviin etuuksiin siinä ja vain siinä tapauksessa, että:*
- (i) *kyseisistä muutoksista on säädetty ennen tilinpäätöspäivää; tai*
- (ii) *aikaisempi kokemus tai muu luotettava näyttö osoittaa, että kyseiset valtiolliset etuudet muuttuvat jollakin ennustettavalla tavalla, esimerkiksi yleisen hintatason tai yleisen palkkataso tulevia muutoksia vastaavasti.*
84. Tulevaisuudessa tapahtuvia palkankorotuksia arvioitaessa otetaan huomioon inflaatio, työkokemus, ylennykset ja muut merkitykselliset tekijät, kuten tarjonta ja kysyntä työmarkkinoilla.
85. Jos järjestelyn viralliset ehdot (tai tosiasiallinen velvoite, joka ylittää nämä ehdot) edellyttävät, että yritys tekee etuuksiin muutoksia tulevilla tilikausilla, velvoite määritetään kyseiset muutokset huomioon ottaen. Näin on esimerkiksi silloin, kun:
- (a) yritys on aikaisemmin lisännyt etuuksia esimerkiksi inflaation vaikutusten lieventämiseksi eikä ole osoitusta siitä, että tämä toimintatapa muuttuisi tulevaisuudessa; tai
- (b) vakuutusmatemaattiset voitot on jo merkitty tilinpäätökseen ja yritys joutuu joko järjestelyn virallisten ehtojen (tai nämä ehdot ylittävän tosiasiallisen velvoitteen) tai säädösten perusteella käyttämään järjestelyn tuottaman ylijäämän järjestelyyn osallistuvien hyväksi (ks. kappale 98(c)).
86. Vakuutusmatemaattisissa oletuksissa ei oteta huomioon vastaisia etuuksien muutoksia, jotka eivät perustu järjestelyn virallisiin ehtoihin (tai tosiasialliseen velvoitteeseen) tilinpäätöspäivänä. Tällaiset muutokset aiheuttavat:
- (a) takautuvaan työsuorituksen perustuvan menon siltä osin, kuin ne muuttavat etuuksia, jotka perustuvat ennen muutosta suoritettuun työhön; ja
- (b) tilikauden työsuorituksen perustuvan menon kyseisen muutoksen jälkeisillä tilikausilla siltä osin, kuin ne muuttavat etuuksia, jotka perustuvat muutoksen jälkeen suoritettavaan työhön.
87. Eräät työsuhteen päättymisen jälkeiset etuudet on sidottu sellaisiin muuttujiin kuin valtiollisten eläke-etuuksien taso tai valtiollinen terveydenhoito. Tällaisia etuuksia määritettäessä otetaan huomioon kyseisten muuttujien odotetut muutokset aikaisempaan kokemukseen ja muuhun luotettavaan näyttöön perustuen.
88. ***Terveydenhoitomenoja koskevissa oletuksissa otetaan huomioon sekä inflaatiosta että erityisistä terveydenhoitokustannusten muutoksista johtuvat muutokset vastaisiin terveydenhoitopalveluista aiheutuviin arvioituihin menoihin.***
89. Työsuhteen päättymisen jälkeisten etuuksien määrittäminen edellyttää, että tehdään oletukset vastaisten korvausvaatimusten tasosta ja määrästä sekä menoista, jotka johtuvat kyseisten vaatimusten täyttämisestä. Yritys arvioi vastaiset terveydenhoitomenot yrityksen omaan aikaisempaan kokemukseen perustuvien toteutumatiетоjen pohjalta, joita toisista yrityksistä, vakuutusyhtiöistä, terveydenhoitopalvelujen tuottajilta ja muista lähteistä saadut toteutumatiетodot tarvittaessa tukevat. Vastaisia terveydenhoitomenoja arvioitaessa otetaan huomioon teknologisen kehityksen vaikutus, terveydenhoitopalvelujen käytössä ja saatavuudessa tapahtuvat muutokset sekä järjestelyyn osallistuvien henkilöiden terveydentilan muutokset.
90. Korvausvaatimusten taso ja määrä riippuvat erityisesti henkilöiden (ja heidän huollettaviensa) iästä, terveydentilasta ja sukupuolesta, ja ne saattavat riippua myös muista tekijöistä kuten esimerkiksi maantieteellisestä sijainnista. Toteutumatiетojа oikaistaan tämän vuoksi siltä osin kuin populaation väestötilastollinen koostumus poikkeaa toteutumatiетojen perustana olevan väestön koostumuksesta. Niitä oikaistaan myös, jos on luotettavaa näyttöä siitä, että toteutuneet kehityssuunnat eivät jatku.
91. Joissakin työsuhteen päättymisen jälkeistä terveydenhoitoa koskevissa järjestelyissä edellytetään, että henkilöstö maksaa osan järjestelyn kattamista terveydenhoitomenoista. Vastaisia terveydenhoitomenoja koskevissa arvioissa tällaiset maksusuoritukset otetaan huomioon järjestelyn tilinpäätöspäivänä vallitsevien ehtojen (tai

nuo ehdot ylittävän tosiasiallisen veloitteen) perusteella. Henkilöstön maksusuorituksissa tapahtuvat muutokset aiheuttavat takautuvaan työsuorituksen perustuvan menon tai – milloin se on sovellettavissa – järjestelyn supistamisen. Valtiolta tai muilta terveydenhoitopalvelujen tarjoajilta saatavat etuudet voivat pienentää korvausvaatimusten kattamisesta aiheutuvia menoja (ks. kappaleet 83(c) ja 87).

Vakuutusmatemaattiset voitot ja tappiot

92. **Määrittäessään etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvaa velkaa kappaleen 54 mukaisesti yrityksen tulee ottaa huomioon kappale 58A ja merkitä (kappaleessa 93 tarkemmin määritetty) osa vakuutusmatemaattisista voitoistaan ja tappioistaan tuotoiksi tai kuluiksi tuloslaskelmaan, jos nettomääräiset kertyneet kirjaamattomat vakuutusmatemaattiset voitot ja tappiot ylittivät edellisen tilikauden päättyessä suuremman seuraavista:**

- (a) 10 % etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvan veloitteen nykyarvosta kyseisenä päivänä (ennen järjestelyyn kuuluvien varojen vähentämistä); ja
- (b) 10 % järjestelyyn kuuluvien varojen käyvästä arvosta kyseisenä päivänä.

Nämä rajat lasketaan ja niitä sovelletaan kunkin etuuspohjaisen järjestelyn osalta erikseen.

93. **Kutakin etuuspohjaista järjestelyä koskien kirjattava osuus vakuutusmatemaattisista voitoista ja tappioista on kappaleen 92 mukaisesti määritetty ylimenevä määrä jaettuna kyseiseen järjestelyyn osallistuvien henkilöiden odotetulla keskimääräisellä jäljellä olevalla työssäoloajalla. Yritys voi kuitenkin ottaa käyttöön minkä tahansa systemaattisen menetelmän, joka johtaa vakuutusmatemaattisten voittojen ja tappioiden nopeammin tapahtuvaan kirjaamiseen edellyttäen, että samaa perustetta sovelletaan sekä voittoihin että tappioihin ja että perustetta sovelletaan tilikaudesta toiseen johdonmukaisella tavalla. Yritys voi soveltaa tällaisia systemaattisia menetelmiä vakuutusmatemaattisiin voittoihin ja tappioihin, vaikka ne olisivat kappaleessa 92 määriteltyjen rajojen sisällä.**

94. Vakuutusmatemaattiset voitot ja tappiot voivat aiheutua joko etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvan veloitteen nykyarvon tai siihen liittyvien järjestelyyn kuuluvien varojen käyvän arvon lisäyksistä tai vähennyksistä. Vakuutusmatemaattisiin voittoihin ja tappioihin johtavia syitä ovat esimerkiksi:

- (a) odotettua suurempi tai pienempi henkilöstön vaihtuvuus, ennenaikainen eläkkeelle jäänti tai kuolleisuus taikka odotettua suuremmat tai pienemmät palkankorotukset, etuuksien lisäykset (jos järjestelyn viralliset tai tosiasialliset ehdot johtavat etuuksien lisääntymiseen inflaation perusteella) tai terveydenhoitomenojen kasvu;
- (b) sellaisten arvioiden muutosten vaikutus, jotka koskevat vastaista henkilöstön vaihtuvuutta, ennen aikaista eläkkeelle jääntiä tai kuolleisuutta tai palkankorotuksia, etuuksien lisäyksiä (jos järjestelyn viralliset tai tosiasialliset ehdot johtavat etuuksien lisääntymiseen inflaation perusteella) tai terveydenhoitomenojen kasvua;
- (c) diskonttauskoron muutosten vaikutus; ja
- (d) järjestelyyn kuuluvien varojen toteutuneen ja odotetun tuoton väliset erot (ks. kappaleet 105-107).

95. Pitkällä aikavälillä vakuutusmatemaattiset voitot ja tappiot saattavat kumota toisensa. Työsuhteen päättymisen jälkeisiä etuuksia koskevat arviot voidaan siksi parhaiten nähdä parhaan arvion ympärillä olevana vaihteluvälinä (tai "putkena"). Yritys saa kirjata tälle vaihteluvälille osuvat vakuutusmatemaattiset voitot ja tappiot, mutta niiden kirjaamista ei edellytetä. Tämä standardi edellyttää, että yritys kirjaa vähintäänkin määrätyn osuuden niistä vakuutusmatemaattisista voitoista ja tappiosta, jotka jäävät plus tai miinus 10 prosentiksi määrätyn "putken" ulkopuolelle. [Liitteessä A havainnollistetaan muun muassa vakuutusmatemaattisten voittojen ja tappioiden käsittelyä] Standardi sallii myös systemaattisella tavalla tapahtuvan nopeamman kirjaamisen edellyttäen, että menettelytavat täyttävät kappaleessa 93 määrätty ehdot. Tällainen hyväksytty tapa on esimerkiksi kaikkien vakuutusmatemaattisten voittojen ja tappioiden, sekä "putken" sisälle että sen ulkopuolelle jäävien välitön kirjaaminen. Kappaleessa 155(b)(iii) selostetaan miksi siirtyvän veloitteen kirjaamaton osuus on tarpeen ottaa huomioon myöhempää vakuutusmatemaattisia voittoja koskeissa laskelmissa.

IAS 19

Takautuvaan työsuoritukseen perustuvat menot

96. **Määrittäessään etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvaa velkaa kappaleen 54 mukaisesti yrityksen tulee ottaa huomioon kappale 58A ja kirjata takautuvaan työsuoritukseen perustuvat menot kuluiksi tasaerinä sinä keskimääräisenä ajanjaksona, joka kuulu etuuksien vapaakirjautumiseen. Siltä osin kuin etuudet vapaakirjautuvat välittömästi järjestelyn käyttöönoton tai siihen tehtyjen muutosten jälkeen, yrityksen tulee kirjata takautuvaan työsuoritukseen perustuvat menot välittömästi kuluksi.**
97. Takautuvaan työsuoritukseen perustuvia menoja syntyy, kun yritys ottaa etuuspohjaisen järjestelyn käyttöön tai muuttaa olemassa olevan etuuspohjaisen järjestelyn mukaisesti maksettavia etuuksia. Tällaiset muutokset ovat vastiketta työsuorituksesta siihen saakka, kunnes kyseiset etuudet vapaakirjautuvat. Sen vuoksi takautuvaan työsuoritukseen perustuvat menot kirjataan kuluiksi tämän ajanjakson kuluessa, riippumatta siitä, että menot perustuvat aikaisempien tilikausien työsuoritukseen. Takautuvaan työsuoritukseen perustuvien menojen määrä on sama kuin järjestelyn muutoksesta johtuva velan muutos (ks. kappale 64).

Kappaletta 97 havainnollistava esimerkki

Yrityksellä on eläkejärjestely, jonka tuottama eläke-etuus on 2 % kunkin työssäolovuoden loppupalkasta. Etuudet vapaakirjautuvat viiden vuoden työsuhteen jälkeen. 1.1.20X5 yritys lisää eläkettä niin, että se on 2,5 % kunkin työssäolovuoden loppupalkasta 1.1.20X1 alkaen. Päivänä, jona etuutta parannetaan, sen lisäetuuden nykyarvo, joka perustuu 1.1.20X1 ja 1.1.20X5 välisenä aikana suoritettavaan työhön, on seuraava:

Henkilöt, joiden työsuhde on kestänyt yli viisi vuotta 1.1.X5	150
---	-----

Henkilöt, joiden työsuhde on kestänyt alle viisi vuotta 1.1.X5 (keskimääräinen vapaakirjautumiseen kuluva aika: kolme vuotta)	<u>120</u>
---	------------

270

Yritys kirjaa 150 välittömästi kuluksi, koska kyseiset etuudet ovat jo vapaakirjautuneet. Yritys kirjaa 120 tasaerinä kolmen vuoden aikana alkaen 1.1.20X5.

98. Takautuvaan työsuoritukseen perustuviin menoihin ei lueta:
- (a) toteutuneiden ja aikaisemmin arvioitujen palkankorotusten välisten erojen vaikutusta velvoitteeseen, joka koskee aikaisempien vuosien työsuoritukseen perustuvien etuuksien suorittamista (ei synny takautuvaan työsuoritukseen perustuvia menoja, koska palkkakehitys otetaan huomioon vakuutusmatemaattisissa olettamuksissa);
 - (b) liian pieniksi tai suuriksi arvioituja eläkkeiden harkinnanvaraisia lisäyksiä, jos yrityksellä on tosiasiallinen velvoite tällaisten lisäysten myöntämiseen (ei synny takautuvaan työsuoritukseen perustuvia menoja, koska tällaiset lisäykset otetaan huomioon vakuutusmatemaattisissa olettamuksissa);
 - (c) arvioita sellaisista etuuksien lisäyksistä, jotka johtuvat tilinpäätökseen jo merkityistä vakuutusmatemaattisista voitoista, jos yritys joutuu joko järjestelyn virallisten ehtojen (tai nuo ehdot ylittävän tosiasiallisen velvoitteen) tai säädösten perusteella käyttämään järjestelyn tuottaman ylijäämän järjestelyyn osallistuvien hyväksi, vaikka etuuden lisäystä ei vielä olisi myönnetty (tästä johtuva velvoitteen lisäys on vakuutusmatemaattinen tappio eikä takautuvaan työsuoritukseen perustuva meno, ks. kappale 85(b));
 - (d) vapaakirjautuneiden etuuksien lisäystä silloin, kun uusia etuuksia tai parannuksia entisiin ei ole ja henkilöt täyttävät vapaakirjautumisen ehdot (takautuvaan työsuoritukseen perustuvia menoja ei synny, koska arvioidut etuuksista johtuvat menot on kirjattu tilikauden työsuoritukseen perustuvina menoina silloin, kun työ on suoritettu); ja

- (e) sellaisten järjestelyyn tehtävien muutosten vaikutusta, jotka vähentävät vastaiseen työsuoritukseen perustuvia etuuksia (järjestelyn supistaminen).

99. Yritys laatii takautuvaan työsuoritukseen perustuvien menojen kuluksi kirjaamista koskevan suunnitelman silloin, kun etuuksia otetaan käyttöön tai niihin tehdään muutoksia. Käytännössä ei ole mahdollista pitää yksityiskohtaista kirjanpitoa, jota tarvitaan kyseiseen kuluksi kirjaamista koskevaan suunnitelmaan myöhemmin tulevien muutosten havaitsemiseen ja toteuttamiseen. Lisäksi vaikutus on todennäköisesti olennainen vain silloin, kun kyseessä on etuusjärjestelyn supistaminen tai velvoitteen suorittaminen. Sen vuoksi yritys muuttaa takautuvaan työsuoritukseen perustuvien menojen kuluksi kirjaamista koskevaa suunnitelmaa vain silloin, kun kyseessä on etuusjärjestelyn supistaminen tai velvoitteen suorittaminen.
100. Jos yritys pienentää olemassa olevan etuuspohjaisen järjestelyn mukaisesti suoritettavia etuuksia, tästä aiheutuva etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvan velvoitteen vähennys kirjataan (negatiivisina) takautuvaan työsuoritukseen perustuvina menoina ajanjaksona, joka keskimäärin kuluu etuuskien pienentyneen osuuden vapaakirjautumiseen.
101. Jos yritys pienentää tiettyjä olemassa olevan etuuspohjaisen järjestelyn mukaisesti suoritettavia etuuksia ja samanaikaisesti lisää toisia etuuksia, joita järjestelyn mukaan suoritetaan samoille henkilöille, se käsittelee muutosta yksittäisenä nettomääräisenä muutoksena.

Kirjaaminen ja arvostaminen: järjestelyyn kuuluvat varat

Järjestelyyn kuuluvien varojen käypä arvo

102. Järjestelyyn kuuluvien varojen käypä arvo vähennetään määritettäessä taseeseen merkittävää erää kappaleen 54 mukaisesti. Silloin kun markkinahintoja ei ole käytettävissä, järjestelyyn kuuluvien varojen käypä arvo arvioidaan esimerkiksi diskonttaamalla odotettavissa olevat vastaiset rahavirrat käyttäen diskonttauskorkoa, joka ottaa huomioon sekä järjestelyyn kuuluviin varoihin liittyvän riskin että kyseisten varojen erääntymisajan tai odotetun luovuttamisajan (tai jos niillä ei ole erääntymisaikaa, ajan, joka odotetaan kuluvan niihin liittyvän velvoitteen suorittamiseen).
103. Järjestelyyn kuuluvat varat eivät sisällä tilinpäätöksen laativan yrityksen maksamatta olevia suorituksia eivätkä yrityksen liikkeeseen laskemia siirtokelvottomia rahoitusinstrumentteja, jotka ovat rahaston hallussa. Rahaston velat, jotka eivät liity työsuhde-etuuksiin, esimerkiksi ostovelat, muut velat ja johdannaissovimuksista johtuvat velat, vähentävät järjestelyyn kuuluvia varoja.
104. Jos järjestelyyn kuuluvat varat sisältävät hyväksyttäviä vakuutuksia, jotka vastaavat määrältään ja ajoitukseltaan täsmälleen kaikkia järjestelyn mukaan maksettavia etuuksia tai osaa niistä, näiden vakuutusten käypänä arvona pidetään niihin liittyvien veloitteiden kappaleen 54 mukaista käypää arvoa (jota pienennetään tarvittaessa, jos vakuutukseen perustuvat määrät eivät ole kokonaisuudessaan saatavissa).

Korvaukset

- 104A. *Silloin ja vain silloin, kun on käytännössä varmaa, että toinen osapuoli tulee korvaamaan etuuspohjaisen velvoitteen täyttämiseksi tarvittavat menot osaksi tai kokonaan, yrityksen tulee merkitä korvauksensaanti-oikeutensa erilliseksi omaisuuseräksi taseeseen. Omaisuuserä arvostetaan käypään arvoon. Yrityksen tulee käsitellä omaisuuserää kaikissa muissa suhteissa samalla tavalla kuin järjestelyyn kuuluvia varoja. Etuuspohjaisesta järjestelystä johtuva kulu voidaan esittää tuloslaskelmassa vähennettynä korvaukseen liittyvällä kirjatulla määrällä.*
- 104B. Joskus yritys voi odottaa toisen osapuolen, kuten vakuutusenantajan, maksavan etuuspohjaisen velvoitteen täyttämiseksi tarvittavat menot osaksi tai kokonaan. Kappaleessa 7 määritellyt hyväksyttävät vakuutukset ovat järjestelyyn kuuluvia varoja. Yritys käsittelee hyväksyttäviä vakuutuksia kirjanpidossaan samalla tavalla kuin kaikkia muita järjestelyyn kuuluvia varoja, eikä niihin sovelleta kappaletta 104A (ks. kappaleet 39-42 ja 104).

IAS 19

- 104C. Jos vakuutus ei ole hyväksyttävä vakuutus, se ei ole järjestelyn varoihin kuuluva omaisuuserä. Tällaisia tapauksia käsitellään kappaleessa 104A: yritys merkitsee vakuutukseen perustuvan korvauksensaantioikeutensa erilliseksi omaisuuseräksi taseeseen, eikä sitä vähennetä kappaleen 54 mukaista etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvaa velkaa määritettäessä, kaikissa muissa suhteissa yritys käsittelee omaisuuserää samalla tavalla kuin järjestelyyn kuuluvia varoja. Erityisesti kappaleen 54 mukaan kirjattua etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvaa velkaa kasvatetaan (tai pienennetään) siltä osin kuin nettomääräiset kertyneet vakuutusmatemaattiset voitot (tai tappiot) etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvasta velasta ja siihen liittyvästä korvauksesta jäävät kirjaamatta kappaleiden 92 ja 93 mukaan. Kappale 120(c)(vii) edellyttää, että yritys esittää tilinpäätöksessään lyhyen kuvauksen korvauksensaantioikeuden ja siihen liittyvän velvoitteen välisestä yhteydestä.

Kappaleita 104 A-C havainnollistava esimerkki

Velvoitteen käypä arvo	1 241
Kirjaamattomat vakuutusmatemaattiset tappiot	17
Taseeseen merkittävä velka	1 258
Vakuutus sopimukseen perustuvat oikeudet, jotka vastaavat täsmälleen joitakin järjestelyn mukaan maksettavia etuuksia määrältään ja ajoittumiseltaan. Näiden etuuksien käypä arvo on 1 092	1 092

Kirjaamattomat vakuutusmatemaattiset tappiot 17 ovat velvoitteesta ja korvauksensaantioikeudesta syntyneitä nettomääräisiä kertyneitä tappioita.

- 104D. Jos korvauksensaantioikeus perustuu vakuutukseen, joka vastaa määrältään ja ajoittumiseltaan täsmälleen joitakin tai kaikkia etuuspohjaisen järjestelyn mukaan maksettavia etuuksia, korvauksensaantioikeuden käypänä arvona pidetään niihin liittyvien velvoitteiden kappaleen 54 mukaista käypää arvoa (jota pienennetään tarvittaessa, jos vakuutukseen perustuvat määrät eivät ole kokonaisuudessaan saatavissa).

Järjestelyyn kuuluvien varojen tuotto

105. Järjestelyyn kuuluvien varojen odotettu tuotto on yksi tuloslaskelmaan merkittävän kulun osatekijä. Järjestelyyn kuuluvien varojen odotetun ja toteutuneen tuoton välinen erotus on vakuutusmatemaattista voittoa tai tappiota; se otetaan huomioon yhdessä etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvasta velvoitteesta aiheutuvien vakuutusmatemaattisten voittojen ja tappioiden kanssa määritettäessä sitä nettosummaa, jota verrataan kappaleessa 92 tarkemmin määritellyn 10 %:n määräisen "putken" rajoihin.
106. Järjestelyyn kuuluvien varojen odotettu tuotto perustuu markkinoilla tilikauden alkaessa vallitsevaan tuotto-odotukseen varoihin liittyvän velvoitteen koko olemassaoloajalta. Järjestelyyn kuuluvien varojen odotettua tuottoa määritettäessä otetaan huomioon järjestelyssä tilikauden aikana olleiden varojen käyvän arvon muutokset, jotka aiheutuvat toteutuneista rahastoon maksetuista suorituksista ja toteutuneista rahastosta suoritetuista etuuksista.
107. Järjestelyyn kuuluvien varojen odotettua ja toteutunutta tuottoa määritettäessä yritys vähentää odotetut hallinnolliset menot lukuun ottamatta niitä, jotka sisältyvät velvoitteen määrittämisessä käytettäviin vakuutusmatemaattisiin olettamuksiin.

Kappaletta 106 havainnollistava esimerkki

Järjestelyyn kuuluvien varojen käypä arvo 1.1.20X1 oli 10 000, ja kertyneet nettomääräiset kirjaamattomat vakuutusmatemaattiset voitot olivat 760. Järjestelystä maksettiin 30.6.20X1 etuuksia 1 900, ja se sai maksusuorituksina 4 900. Järjestelyyn kuuluvien varojen käypä arvo 31.12.20X1 oli 15 000, ja etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvan velvoitteen nykyarvo oli 14 792. Velvoitteesta aiheutuneet vakuutusmatemaattiset tappiot vuodelta 20X1 olivat 60.

Tilinpäätöksen laativa yritys teki 1.1.20X1 seuraavat arviot kyseisen päivän markkinahintojen perusteella:

	(%)
Korko- ja osinkotuotot rahaston maksamien verojen jälkeen	9,25
Realisoituneet ja realisoitumattomat voitot järjestelyyn kuuluvista varoista (verojen jälkeen)	2,00
Hallinnolliset menot	(1,00)
Odotettu tuottoaste	<u>10,25</u>
Järjestelyyn kuuluvien varojen odotettu ja toteutunut tuotto vuonna 20X1:	
10,25 %:n tuotto 12 kuukautta pidetylle 10 000:lle	1 025
5 %:n tuotto 6 kuukautta pidetylle 3 000:lle (vastaa 10,25 %:n vuotuista tuottoa, korko lisätään pääomaan 6 kuukauden välein)	<u>150</u>
Järjestelyyn kuuluvien varojen odotettu tuotto vuonna 20X1	<u>1 175</u>
Järjestelyyn kuuluvien varojen käypä arvo 31.12.20X1	15 000
Vähennetään järjestelyyn kuuluvien varojen käypä arvo 1.1.20X1	(10 000)
Vähennetään saadut maksusuoritukset	(4 900)
Lisätään maksetut etuudet	<u>1 900</u>
Järjestelyyn kuuluvien varojen toteutunut tuotto	<u>2 000</u>
Järjestelyyn kuuluvien varojen odotetun tuoton (1 175) ja toteutuneen tuoton (2 000) erotus on 825:n suuruinen vakuutusmatemaattinen voitto. Kertyneet nettomääräiset kirjaamattomat vakuutusmatemaattiset voitot ovat näin ollen 1 525 (760 lisättyä 825:llä ja vähennettynä 60:llä). Kappaleen 92 mukaisesti putken rajaksi asetetaan 1 500 (suurempi seuraavista: (i) 10 % 15 000:sta ja (ii) 10 % 14 792:sta). Seuraavana vuonna (20X2) yritys merkitsee tuloslaskelmaansa vakuutusmatemaattisen voiton 25 (1 525 vähennettynä 1 500:lla) jaettuna kyseisten henkilöiden keskimääräisellä jäljellä olevalla työssäoloajalla.	
Järjestelyyn kuuluvien varojen odotettu tuotto perustuu 1.1.X2 markkinoilla vallitseviin tuotto-odotuksiin velvoitteen koko jäljellä olevalta ajalta.	

Yritysten yhteenliittymät

108. Hankinnaksi luokiteltavassa yritysten yhteenliittymässä yritys merkitsee työsuhteen päättymisen jälkeen suoritettavista etuuksista johtuvat varat ja velat taseeseen määrään, joka on velvoitteen nykyarvo vähennettynä järjestelyyn kuuluvien varojen käyvällä arvolla (ks. IAS 22 "Yritysten yhteenliittymät"). Velvoitteen nykyarvo sisältää kaikki seuraavat erät, vaikka hankittu yritys ei olisi vielä kirjannut niitä hankinta-ajankohtana:

- (a) ennen hankinta-ajankohtaa syntyneet vakuutusmatemaattiset voitot ja tappiot (riippumatta siitä, ovatko ne 10 %:n suuruisen "putken" sisällä tai eivät);
- (b) ennen hankinta-ajankohtaa tapahtuneista etuuksien muutoksista tai järjestelyn käyttöönotosta johtuvat takautuvaan työsuoritukseen perustuvat menot; ja
- (c) määrät, joita ostettu yritys ei ole kirjannut kappaleeseen 155(b) sisältyvien siirtymäsääntöjen perusteella.

Järjestelyn supistamiset ja velvoitteen täyttämiset

109. **Yrityksen tulee kirjata etuuspohjaisen järjestelyn supistamisesta tai velvoitteen täyttämisestä johtuvat voitot tai tappiot, kun supistaminen tai täyttäminen on tapahtunut. Järjestelyn supistamisesta tai velvoitteen täyttämisestä johtuvan voiton tai tappion tulee sisältää:**

- (a) **mahdolliset muutokset etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvaan velvoitteeseen;**

IAS 19

- (b) *mahdolliset muutokset järjestelyyn kuuluvien varojen käypään arvoon;*
- (c) *vakuutusmatemaattiset voitot ja tappiot sekä takautuvaan työsuoritukseen perustuvat menot, joita ei ole aikaisemmin kirjattu kappaleiden 92 ja 96 perusteella.*

110. *Ennen kuin yritys määrittää järjestelyn supistamisen tai velvoitteen täyttämisen vaikutuksen, sen tulee määrittää velvoite (ja siihen liittyvät mahdolliset järjestelyyn kuuluvat varat) uudelleen käyttäen tarkasteluhetkellä vallitsevia vakuutusmatemaattisia oletuksia (sisältäen mm. sen hetkiset markkinakorot ja muut senhetkiset markkinahinnat).*

111. Järjestelyn supistamista tapahtuu, kun yritys joko:

- (a) on todistettavasti sitoutunut olennaisesti vähentämään järjestelyn piiriin kuuluvien henkilöiden määrää; tai
- (b) muuttaa etuuspohjaisen järjestelyn ehtoja siten, että olennainen osa nykyisen henkilöstön tulevasta työsuorituksesta ei enää oikeuta etuuksiin tai oikeuttaa vain vähennettyihin etuuksiin.

Supistaminen saattaa johtua yksittäisestä tapahtumasta kuten tehtaan sulkemisesta, toiminnon lopettamisesta tai järjestelyn lopettamisesta tai lakkauttamisesta. Tapahtuma on riittävän olennainen ollakseen järjestelyn supistaminen, jos supistamisesta aiheutuvan voiton tai tappion kirjaamisella olisi olennainen vaikutus tilinpäätökseen. Järjestelyn supistaminen liittyy usein toimintojen uudelleenjärjestelyyn. Sen vuoksi yritys ottaa järjestelyn supistamisen huomioon kirjanpidossaan samanaikaisesti kuin kyseisen uudelleenjärjestelyn.

112. Velvoitteen täyttäminen tapahtuu yrityksen toteuttaessa liiketoimen, joka poistaa kokonaan vastaiset oikeudelliset tai tosiasialliset velvoitteet, jotka koskevat kaikkia etuuspohjaisessa järjestelyssä toteutettavia etuuksia tai osaa niistä, esimerkiksi siten, että järjestelyyn osallistuville tai näiden puolesta suoritetaan kertamaksu vastikkeeksi heidän oikeudestaan saada määrättyä työsuhteen päättymisen jälkeisiä etuuksia.

113. Joskus yritys ottaa vakuutuksen rahoittaakseen jotkut tai kaikki tarkasteltavana olevan tilikauden tai tulevien tilikausien työsuoritukseen perustuvat työsuhte-etuudet. Tällaisen vakuutuksen ottaminen ei ole velvoitteen täyttämistä silloin, kun yritykselle jää oikeudellinen tai tosiasiallinen velvoite (ks. kappale 39) lisämaksujen suorittamiseen siinä tapauksessa, että vakuutuksenantaja ei maksa vakuutus sopimuksessa määrättyä työsuhte-etuuksia. Kappaleissa 104 A-D käsitellään sellaisten vakuutus sopimuksiin perustuvien korvauksensaantioikeuksien kirjaamista ja arvostamista, jotka eivät ole järjestelyyn kuuluvia varoja.

114. Velvoitteen täyttäminen tapahtuu yhdessä järjestelyn supistamisen kanssa, jos järjestely lopetetaan siten, että velvoite täytetään ja järjestely lakkaa olemasta. Järjestelyn lopettaminen ei kuitenkaan ole supistamista tai velvoitteen täyttämistä, mikäli järjestely korvataan uudella järjestelyllä, joka tarjoaa tosiasiallisesti samat etuudet.

115. Jos supistaminen koskee vain joitakin järjestelyyn kuuluvia henkilöitä tai jos vain osa velvoitteesta täytetään, voitto tai tappio sisältää suhteellisen osuuden aikaisemmin kirjaamattomista takautuvaan työsuoritukseen perustuvista menoista ja vakuutusmatemaattisista voitoista ja tappioista (ja kappaleen 155(b) mukaan kirjaamatta jäävistä siirtävistä määristä). Suhteellinen osuus määritetään perustuen velvoitteiden nykyarvoon ennen ja jälkeen järjestelyn supistamisen tai velvoitteen täyttämisen, jollei jokin muu peruste ole järkevämpi kyseisessä tapauksessa. Voi esimerkiksi olla tarkoituksenmukaista käyttää järjestelyn supistamisesta tai velvoitteen täyttämisestä syntyvä voitto ensin vähentämään samaan järjestelyyn liittyviä kirjaamattomia takautuvaan työsuoritukseen perustuvia menoja.

Kappaletta 115 havainnollistava esimerkki

Yritys lopettaa yhden toimialan, eikä lopetetun toimialan henkilöstö ansaitse lisää etuuksia. Kyseessä on järjestelyn supistaminen ilman velvoitteen suorittamista. Tarkasteluhetkellä juuri ennen supistamista tehtyjä vakuutusmatemaattisia oletuksia (jotka sisältävät tarkasteluhetken markkinakorot ja muut markkinahinnat) käyttäen yrityksellä on etuuspohjaisesta järjestelystä johtuva velvoite, jonka nettomääräinen nykyarvo on 1 000, järjestelyyn kuuluvien varojen käypä arvo on 820 ja nettomääräisiä kertyneitä kirjaamattomia vakuutusmatemaattisia voittoja on 50. Yritys on alkanut noudattaa standardia vuotta aikaisemmin. Tämä on kasvattanut nettomääräistä velkaa 100:lla, jonka määrän yritys on päättänyt kirjata viiden vuoden aikana (ks. kappale 155(b)). Järjestelyn supistaminen pienentää velvoitteen nettomääräistä nykyarvoa 100:lla, jolloin nykyarvoksi tulee 900.

IAS 19

Aikaisemmin kirjaamattomista vakuutusmatemaattisista voitoista ja siirtyvistä määristä 10 % (100/1 000) liittyy siihen osaan velvoitteesta, joka on poistunut järjestelyn supistamisen johdosta. Supistamisen vaikutus on näin ollen seuraavanlainen:

	Ennen supistamista	Voitto supistamisesta	Supistamisen jälkeen
Veloitteen nettomääräinen nykyarvo	1 000	(100)	900
Järjestelyyn kuuluvien varojen käypä arvo	(820)	—	(820)
	180	(100)	80
Kirjaamattomat vakuutusmatemaattiset voitot	50	(5)	45
Kirjaamaton siirtyvä määrä (100 X 4/5)	(80)	8	(72)
Taseeseen merkittävä nettovelka	150	(97)	53

Esittäminen tilinpäätöksessä

Netottaminen

116. **Yrityksen tulee netottaa yhdestä järjestelystä johtuva omaisuuserä toisesta järjestelystä johtuvaa velkaa vastaan silloin ja vain silloin, kun:**

- (a) *yrityksellä on laillisesti toimeenpantavissa oleva oikeus käyttää yhden järjestelyn ylijäämä toisesta järjestelystä aiheutuvan veloitteen suorittamiseen; ja*
- (b) *yritys aikoo joko suorittaa veloitteet nettomääräisenä tai realisoida yhden järjestelyn ylijäämän ja samanaikaisesti täyttää toisesta järjestelystä johtuvan veloitteensa.*

117. Netottamisen edellytykset ovat samat kuin rahoitusinstrumentteja koskevat edellytykset IAS 32:ssa "Rahoitus-instrumentit: tilinpäätöksessä esitettävät tiedot ja esittämistapa".

Jako lyhyt- ja pitkäaikaisiin

118. Jotkut yritykset esittävät lyhytaikaiset varat ja velat ja toisaalta pitkäaikaiset varat ja velat erikseen. Tässä standardissa ei erityisesti määrätä siitä, tuleeko yrityksen esittää työsuhteen päättymisen jälkeisiä etuuksia koskevista järjestelyistä johtuvien varojen ja velkojen lyhytaikaiset ja pitkäaikaiset osuudet erikseen.

Työsuhteen päättymisen jälkeisistä etuuksista johtuvien menojen osatekijät tilinpäätöksessä

119. Tässä standardissa ei erityisesti määrätä siitä, tuleeko yrityksen esittää tilikauden työsuorituksesta johtuvat menot, korkomenot ja järjestelyyn kuuluvien varojen odotettu tuotto tuloslaskelmassa yhtenä tuotto- tai kulueränä.

Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot

120. **Yrityksen tulee esittää tilinpäätöksessään seuraavat tiedot etuus pohjaisista järjestelyistä:**

- (a) *yrityksen noudattamat tilinpäätöksen laatimisperiaatteet vakuutusmatemaattisten voittojen ja tappioiden kirjaamisessa;*
- (b) *yleinen kuvaus siitä, minkä tyyppinen järjestely on kyseessä;*

IAS 19

- (c) **taseeseen merkittyjen varojen ja toisaalta velkojen täsmäytyslaskelma, joka osoittaa vähintään:**
- (i) **kokonaan rahastoimattomien etuuspohjaisista järjestelyistä johtuvien velvoitteiden nykyarvon tilinpäätöspäivänä;**
 - (ii) **kokonaan tai osaksi rahastoitujen etuuspohjaisista järjestelyistä johtuvien velvoitteiden nykyarvon tilinpäätöspäivänä (ennen järjestelyyn kuuluvien varojen käyvän arvon vähentämistä);**
 - (iii) **järjestelyyn kuuluvien varojen tilinpäätöspäivän käyvän arvon;**
 - (iv) **taseeseen merkitsemättömien vakuutusmatemaattisten voittojen ja tappioiden nettomäärän (ks. kappale 92);**
 - (v) **taseeseen vielä merkitsemättömät takautuvaan työsuoritukseen perustuvat menot (ks. kappale 96);**
 - (vi) **määrän, jota ei ole merkitty taseeseen omaisuuseräksi kappaleen 58(b) mukaisesta rajoitteesta johtuen;**
 - (vii) **kappaleen 104A mukaisesti taseeseen varoiksi merkittyjen korvauksensaantioikeuksien tilinpäätöspäivän käypä arvo (sekä lyhyt kuvaus korvauksensaantioikeuden ja siihen liittyvän velvoitteen välisestä yhteydestä); ja**
 - (viii) **muut taseeseen merkityt määrät;**
- (d) **järjestelyyn kuuluvien varojen käypään arvoon sisältyvät määrät seuraavista:**
- (i) **tilinpäätöksen laativan yrityksen omien rahoitusinstrumenttien eri ryhmät; ja**
 - (ii) **tilinpäätöksen laativan yrityksen käytössä olevat kiinteistöt tai muu omaisuus;**
- (e) **täsmäytyslaskelma, joka osoittaa taseeseen merkityn nettomääräisen velan (tai omaisuuserän) muutokset tilikauden aikana;**
- (f) **tuloslaskelmaan merkityt kulut jokaisesta seuraavasta sekä tuloslaskelman erät, joihin ne sisältyvät:**
- (i) **tilikauden työsuoritukseen perustuvat menot;**
 - (ii) **korkomenot;**
 - (iii) **järjestelyyn kuuluvien varojen odotettu tuotto;**
 - (iv) **kappaleen 104A mukaisesti taseeseen merkittyjen korvauksensaantioikeuksien odotettu tuotto;**
 - (v) **vakuutusmatemaattiset voitot ja tappiot;**
 - (vi) **takautuvaan työsuoritukseen perustuvat menot; sekä**
 - (vii) **järjestelyn supistamisen tai velvoitteen täyttämisen vaikutus;**
- (g) **järjestelyyn kuuluvien varojen toteutunut tuotto ja kappaleen 104A mukaisesti taseeseen merkittyjen korvauksensaantioikeuksien toteutunut tuotto; sekä**
- (h) **käytetyt keskeiset vakuutusmatemaattiset olettamukset tilinpäätöspäivänä, sisältäen soveltuvin osin:**
- (i) **diskonttauskorot;**
 - (ii) **järjestelyyn kuuluvien varojen odotetut tuottoasteet tilinpäätöksessä esitettävillä tilikausina;**

- (iii) **kappaleen 104A mukaisesti taseeseen merkittyjen korvauksensaantioikeuksien odotetut tuottoasteet tilinpäätöksessä esitettävillä tilikausilla;**
- (iv) **odotetut palkankorotusasteet (sekä indeksien tai muiden sellaisten muuttujien muutokset, jotka on järjestelyn virallisissa tai tosiasiallisissa ehdoissa määrätty perustaksi vastaisille etuuksien lisäyksille);**
- (v) **terveydenhoitomenojen kehityssuunnat; ja**
- (vi) **muut olennaiset vakuutusmatemaattiset olettamukset, joita on käytetty.**

Yrityksen tulee esittää kukin vakuutusmatemaattinen olettamus absoluuttiseen määräänsä (esimerkiksi absoluuttisena prosenttilukuna) eikä vain eri prosenttimäärien tai muiden muuttujien välisenä erona.

121. Kappaleessa 120(b) edellytetään yleistä kuvausta siitä, minkä tyyppinen järjestely on kysymyksessä. Tällaisessa kuvauksessa erotetaan esimerkiksi kiinteään palkkaan perustuvat eläkejärjestelyt loppupalkkaan perustuvista eläkejärjestelyistä ja työsuhteen päättymisen jälkeistä terveydenhoitoa koskevista järjestelyistä. Yksityiskohtaisempia tietoja ei edellytetä.
122. Kun yrityksellä on useampi kuin yksi etuuspohjainen järjestely, tiedot saadaan antaa joko yhteenlaskettuina, jokaisesta järjestelystä erikseen tai hyödyllisimmiksi katsotulla tavalla ryhmiteltynä. Saattaa olla hyödyllistä tehdä ryhmittelyt esimerkiksi seuraavilla kriteereillä:
- (a) järjestelyjen maantieteellinen sijainti; esimerkiksi esittämällä kotimaiset ja ulkomaiset järjestelyt erikseen; tai
 - (b) koskevatko järjestelyjä olennaisesti erilaiset riskit; esimerkiksi esittämällä erikseen kiinteään palkkaan perustuvat eläkejärjestelyt, loppupalkkaan perustuvat eläkejärjestelyt ja työsuhteen päättymisen jälkeistä terveydenhoitoa koskevat järjestelyt.
- Kun yritys esittää yhteenlasketut tiedot ryhmästä järjestelyjä, tiedot esitetään painotettuina keskiarvoina tai suhteellisen kapeina vaihteluväleinä.
123. Kappaleessa 30 edellytetään lisätietojen antamista sellaisista usean työnantajan järjestelyistä, joita käsitellään ikään kuin ne olisivat maksupohjaisia järjestelyjä.
124. IAS 24:n "Lähipiiriä koskevat tiedot tilinpäätöksessä" edellyttämissä tapauksissa yritys esittää tilinpäätöksensä tiedot:
- (a) lähipiiritapahtumista, joiden toisena osapuolena on työsuhteen päättymisen jälkeen suoritettavia etuuksia koskeva järjestely; ja
 - (b) johtoon kuuluville avainhenkilöille myönnettävät työsuhteen päättymisen jälkeiset etuudet.
125. IAS 37:n "Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat" edellyttämissä tapauksissa yritys esittää tiedot ehdollisista veloista, jotka aiheutuvat työsuhteen päättymisen jälkeisiä etuuksia koskevista velvoitteista.

MUUT PITKÄAIKAISET TYÖSUHDE-ETUUKSET

126. Muita pitkäaikaisia työsuhde-etuuksia ovat esimerkiksi:
- (a) pitkäaikaiset palkalliset poissaolot kuten esimerkiksi pitkäaikaiseen työsuhteeseen perustuva loma tai sapattivapaa;
 - (b) juhlat ja muut pitkäaikaiseen työsuhteeseen perustuvat etuudet;
 - (c) pitkäaikaiset työkyvyttömyysetuudet;
 - (d) voitto-osuudet ja bonukset, jotka maksetaan kahdentoista kuukauden tai sitä pitemmän ajan kuluttua sen tilikauden päättymisestä, jonka aikana niiden perusteena oleva työ on suoritettu; ja
 - (e) myöhemmin suoritettavat korvaukset, jotka maksetaan kahdentoista kuukauden tai sitä pitemmän ajan kuluttua sen tilikauden päättymisestä, jonka aikana ne on ansaittu.

IAS 19

127. Muiden pitkäaikaisten työsuhde-etuuksien määrittämiseen ei yleensä liity yhtä paljon epävarmuutta kuin työsuhteen päättymisen jälkeen suoritettavien etuuksien määrittämiseen. Lisäksi muiden pitkäaikaisten työsuhde-etuuksien käyttöön ottaminen tai niihin tehtävät muutokset aiheuttavat harvoin merkittäviä takautuvaan työsuoritukseen perustuvia menoja. Näistä syistä johtuen tämä standardi edellyttää muille pitkäaikaisille työsuhde-etuuksille yksinkertaisempaa kirjanpidollista käsittelytapaa. Tämä käsittelytapa poikkeaa työsuhteen päättymisen jälkeisten etuuksien vaaditusta kirjanpidollisesta käsittelystä seuraavasti:

- (a) vakuutusmatemaattiset voitot ja tappiot kirjataan välittömästi eikä sovelleta mitään "putkea"; ja
- (b) kaikki takautuvaan työsuoritukseen perustuvat menot kirjataan välittömästi kuluiksi.

Kirjaaminen ja arvostaminen

128. **Muista pitkäaikaisista työsuhde-etuuksista velaksi merkittävä määrä on seuraavien erien yhteenlaskettu nettomäärä:**

- (a) *etusopohjaisesta järjestelystä johtuvan veloitteen nykyarvo tilinpäätöspäivänä (ks. kappale 64);*
- (b) *vähennettynä sellaisten (mahdollisten) järjestelyyn kuuluvien varojen tilinpäätöspäivän käyvällä arvolla, joista veloitteet välittömästi tullaan suorittamaan (ks. kappaleet 102-104).*

Velkaa määritettäessä yrityksen tulee soveltaa kappaleita 49-91 lukuun ottamatta kappaleita 54 ja 61. Yrityksen tulee soveltaa kappaletta 104A korvauksensaantioikeuden kirjaamiseen ja arvostamiseen.

129. **Yrityksen tulee kirjata muista pitkäaikaisista työsuhde-etuuksista kuluksi tai (kappaleen 58 mukaisilla perusteilla) tuotoksi seuraavien erien yhteenlaskettu nettomäärä muulta kuin siltä osin, kuin jokin toinen IAS-standardi edellyttää tai sallii erien sisällyttämisen jonkin omaisuuserän hankintamenoon:**

- (a) *tilikauden työsuoritukseen perustuvat menot (ks. kappaleet 63 -91);*
- (b) *korkomenot (ks. kappale 82);*
- (c) *järjestelyyn kuuluvien varojen odotettu tuotto (ks. kappaleet 105-107) ja taseeseen varoiksi merkittyjen korvauksensaantioikeuksien odotettu tuotto (ks. kappale 104A);*
- (d) *vakuutusmatemaattiset voitot ja tappiot, jotka kaikki kirjataan välittömästi;*
- (e) *takautuvaan työsuoritukseen perustuvat menot, jotka kaikki kirjataan välittömästi; ja*
- (f) *järjestelyn supistamisten tai veloitteen täyttämisten vaikutukset (ks. kappaleet 109 ja 110).*

130. Yksi muiden pitkäaikaisten työsuhde-etuuksien muoto on pitkäaikainen työkyvyttömyysetuus. Mikäli etuuden taso riippuu työsuhteen kestoajasta, velvoite syntyy, kun työtä suoritetaan. Kyseinen velvoite määritetään ottaen huomioon, miten todennäköisesti maksua tullaan edellyttämään ja miten pitkältä ajalta maksu odotetaan suoritettavan. Mikäli etuus on jokaiselle työkyvyttömälle henkilölle samantasoinen työssäolovuosis- ta riippumatta, kyseisistä etuuksista aiheutuvat odotettavissa olevat menot kirjataan silloin, kun pitkäaikaisen työkyvyttömyyden aiheuttava tapahtuma on toteutunut.

Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot

131. Vaikka tämä standardi ei edellytä erityisten tietojen esittämistä muista pitkäaikaisista työsuhde-etuuksista, muut IAS-standardit saattavat edellyttää tietojen esittämistä esimerkiksi, jos tällaisista etuuksista johtuvat kulut ovat kooltaan, luonteeltaan tai vaikutukseltaan sellaisia, että niiden erillisellä esittämällä on merkitystä selitettäessä yrityksen toiminnan tulosta tilikaudella (ks. IAS 8 "Tilikauden voitto tai tappio, perustavaa laatua olevat virheet ja tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset"). IAS 24:n "Lähipiiriä koskevat tiedot tilinpäätöksessä" edellyttämässä tapauksissa yritys esittää tiedot johtoon kuuluvien avainhenkilöiden muista pitkäaikaisista työsuhde-etuuksista.

IRTISANOMISEN YHTEYDESSÄ SUORITETTAVAT ETUUDET

132. Tässä standardissa irtisanomisen yhteydessä suoritettavia etuuksia käsitellään erillään muista työsuhte-etuuksista, koska velvoitteen synnyttävä tapahtuma on irtisanominen eikä työsuoritus.

Kirjaaminen

133. ***Yrityksen tulee merkitä irtisanomisen yhteydessä suoritettavat etuudet velaksi ja kuluksi silloin ja vain silloin, kun yritys on todistettavasti sitoutunut joko:***

- (a) *lopettamaan yhden tai useamman henkilön työsuhteen ennen normaalia eläkkeelle jäämisaikaa; tai*
- (b) *myöntämään irtisanomisen yhteydessä suoritettavia etuuksia vapaaehtoisen irtisanoutumisen edistämiseksi tehdyn tarjouksen seurauksena.*

134. ***Yritys on todistettavasti sitoutunut irtisanomiseen silloin ja vain silloin, kun yrityksellä on yksityiskohtainen, asianmukaisesti laadittu irtisanomissuunnitelma eikä sillä ole realistista mahdollisuutta peräytyä siitä. Yksityiskohtaisen suunnitelman tulee sisältää vähintäänkin:***

- (a) *irtisanottavien henkilöiden toimipaikkojen sijainti, työtehtävät ja arvioitu määrä;*
- (b) *irtisanomisen yhteydessä suoritettavat etuudet kunkin tyyppisessä tehtävässä tai kussakin toimessa; ja*
- (c) *suunnitelman toimeenpano-aika. Toimeenpano tulee aloittaa mahdollisimman pian, ja se tulee toteuttaa sellaisen ajan kuluessa, että suunnitelmaan ei todennäköisesti tule olennaisia muutoksia.*

135. Yritys on velvollinen suorittamaan maksuja (tai järjestämään muita etuuksia) henkilöstölleen lopettaessaan heidän työsuhteensa, ja tämä velvoite voi perustua lainsäädäntöön, sopimukseen tai henkilöstön tai heidän edustajansa kanssa tehtyyn muuhun järjestelyyn, taikka tosiasialliseen velvoitteeseen, joka perustuu liiketoiminnassa omaksuttuun käytäntöön, tapaan tai pyrkimykseen toimia oikeudenmukaisella tavalla. Tällaiset maksut ovat irtisanomisen yhteydessä suoritettavia etuuksia. Irtisanomisen yhteydessä suoritettavat etuudet ovat tyypillisesti kertamaksuja, mutta joskus ne sisältävät myös:

- (a) parannuksen eläke-etuuksiin tai muihin työsuhteen päättymisen jälkeen suoritettaviin etuuksiin joko välillisesti työsuhte-etuuksia koskevan järjestelyn kautta tai välittömästi; ja
- (b) palkkaa määrätyn irtisanomisajan loppuun saakka, jollei henkilö enää suorita työtä, joka tuottaa yritykselle taloudellista hyötyä.

136. Eräät työsuhte-etuudet tulevat maksettaviksi riippumatta siitä, mistä syystä henkilö lähtee yrityksestä. Tällaisten etuuksien suorittaminen on varmaa (edellyttäen, että mahdolliset vapaakirjautumista tai vähimmäistyössäoloaika koskevat vaatimukset täyttyvät), mutta niiden suorittamisajankohta on epävarma. Vaikka tällaisia etuuksia nimitetään joissakin maissa irtisanomiskorvauksiksi tai erorahoiksi, ne ovat työsuhteen päättymisen jälkeisiä etuuksia eivätkä irtisanomisen yhteydessä suoritettavia etuuksia, ja yritys käsittelee niitä kirjanpidossaan kuten työsuhteen päättymisen jälkeisiä etuuksia. Jotkut yritykset myöntävät alemmantasoisien etuuden työntekijän omasta pyynnöstä tapahtuvassa irtisanoutumisessa (tosiasiallisesti työsuhteen päättymisen jälkeinen etuus) kuin yrityksen pyynnöstä tapahtuvassa ei-vapaaehtoisessa irtisanomisessa. Jos irtisanominen ei ole henkilön kannalta vapaaehtoinen, siitä suoritettava lisäetuus on irtisanomisen yhteydessä suoritettava etuutta.

137. Irtisanomisen yhteydessä suoritettavista etuuksista ei koidu yritykselle vastaista taloudellista hyötyä, ja ne kirjataan välittömästi kuluiksi.

138. Jos yritys kirjaa irtisanomisen yhteydessä suoritettavat etuudet, sen saattaa olla tarpeen käsitellä kirjanpidossaan myös eläke-etuuksien tai muiden työsuhte-etuuksien supistamista (ks. kappale 109).

IAS 19*Arvostaminen*

139. *Jos irtisanomisen yhteydessä suoritettut etuudet erääntyvät maksettaviksi yli 12 kuukauden kuluttua tilinpäätöspäivästä, ne diskontataan kappaleessa 78 määriteltyä diskonttauskorkoa käyttäen.*
140. *Jos kysymyksessä on vapaaehtoisin irtisanoutumisen edistämiseksi tehty tarjous, irtisanomisen yhteydessä suoritettavat etuudet määritetään sillä perusteella, kuinka monen henkilön odotetaan hyväksyvän tarjouksen.*

Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot

141. Jos on epävarmaa, kuinka moni henkilö tulee hyväksymään irtisanomisen yhteydessä suoritettavia etuuksia koskevan tarjouksen, on syntynyt ehdollinen velka. Kuten IAS 37 "Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat" edellyttää, yritys esittää tilinpäätöksessään ehdollista velkaa koskevat tiedot, ellei maksusuoritus ole erittäin epätodennäköinen.
142. Kuten IAS 8 "Tilikauden voitto tai tappio, perustavaa laatua olevat virheet ja tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset" edellyttää, yritys ilmoittaa tilinpäätöksessään kulujen luonteen ja määrän, jos ne ovat kooltaan, luonteeltaan tai esiintymistiheydeltään sellaisia, että niiden erillisellä esittämisellä on merkitystä selitettäessä yrityksen toiminnan tulosta tilikaudella. Irtisanomisen yhteydessä suoritettavat etuudet saattavat aiheuttaa kuluja, jotka on esitettävä erikseen tämän vaatimuksen täyttämiseksi.
143. IAS 24:n "Lähipiiriä koskevat tiedot tilinpäätöksessä" edellyttämässä tapauksissa yritys esittää tiedot irtisanomisen yhteydessä suoritettavista etuuksista johtoon kuuluville avainhenkilöille.

OMAAAN PÄÄOMAAN SIDOTUT ETUUDET

144. Omaan pääomaan sidottuihin etuuksiin kuuluu sellaisessa muodossa olevia etuuksia kuin:
- (a) osakkeet, osakeoptiot ja muut oman pääoman ehtoiset instrumentit, jotka on annettu henkilöstölle alle sen käyvän arvon, johon ne olisi annettu kolmannelle osapuolelle; ja
 - (b) rahasuoritukset, joiden määrä riippuu tilinpäätöksen laativan yrityksen osakkeiden markkinahinnasta tulevaisuudessa.

Kirjaaminen ja arvostaminen

145. Tässä standardissa ei erityisesti määrätä pääomasidonnaisten etuuksien kirjaamista ja arvostamista koskevista vaatimuksista.

Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot

146. Jäljempänä esitettäväksi vaadittavien tietojen tarkoituksena on, että tilinpäätöksen käyttäjät pystyvät arvioimaan omaan pääomaan sidottujen etuuksien vaikutusta yrityksen taloudelliseen asemaan, toiminnan tulokseen ja rahavirtoihin. Pääomasidonnaiset etuudet voivat vaikuttaa:
- (a) yrityksen taloudelliseen asemaan edellyttämällä yritykseltä oman pääoman ehtoisten rahoitusinstrumenttien liikkeeseen laskemista tai rahoitusinstrumenttien vaihtamista toisiksi esimerkiksi silloin, kun henkilöstön tai henkilöstölle etuuksia tuottavan järjestelyn hallussa on osakeoptioita tai kun henkilöt ovat osaksi täyttäneet vapaakirjautumisedellytykset, jotka mahdollistavat heille osakeoptioiden saamisen tulevaisuudessa; ja
 - (b) yrityksen toiminnan tulokseen ja rahavirtoihin pienentämällä rahana suoritettavia tai muita työsuhte-etuuksia, joita yritys antaa henkilöstölleen vastikkeeksi työsuorituksesta.

147. Yrityksen tulee esittää tilinpäätöksessään:

- (a) omaan pääomaan sidottuja etuuksia koskevien järjestelyjen luonne ja ehdot (mukaan lukien vapaakirjautumista koskevat ehdot);
- (b) omaan pääomaan sidottuihin etuuksiin sovelletut tilinpäätöksen laatimisperiaatteet;
- (c) omaan pääomaan sidotuista etuuksista tilinpäätökseen merkityt määrät;
- (d) omaan pääomaan sidotun etuusjärjestelyn ((ja osakeoptioiden tapauksessa henkilöstön) hallussa tilikauden alkaessa ja päättyessä olevien yrityksen oman pääoman ehtoisten rahoitusinstrumenttien lukumäärä ja ehdot (sisältäen soveltuissa kohdin oikeudet osinkoihin ja äänioikeudet, vaihto-oikeudet, toteuttamispäivät ja -hinnat sekä raukeamispäivät). Erikseen ilmoitetaan, miltä osin henkilöstön oikeudet kyseisiin instrumentteihin ovat vapaakirjautuneet tilikauden alussa ja lopussa;
- (e) yrityksen tilikauden aikana liikkeeseen laskemien omaan pääomaan sidottuja etuuksia koskeville järjestelyille tai henkilöstölle suunnattujen oman pääoman ehtoisten rahoitusinstrumenttien (tai omaan pääomaan sidottuja etuuksia koskevan järjestelyn kautta henkilöstölle jaettujen yrityksen omien oman pääoman ehtoisten rahoitusinstrumenttien) lukumäärä ja ehdot (sisältäen soveltuissa kohdin oikeudet osinkoihin ja äänioikeudet, vaihto-oikeudet, toteuttamispäivät ja -hinnat sekä raukeamispäivät), sekä omaan pääomaan sidottuja etuuksia koskevilta järjestelyiltä tai henkilöstöltä mahdollisesti saatujen vastikkeiden käypä arvo;
- (f) omaan pääomaan sidottuja etuuksia koskevien järjestelyjen mukaisesti tilikauden aikana toteutettujen osakeoptioiden lukumäärä, toteuttamispäivät ja -hinnat;
- (g) omaan pääomaan sidottuja etuuksia koskevan järjestelyn hallussa tai henkilöstön hallussa tällaisten järjestelyjen kautta olevien sellaisten osakeoptioiden lukumäärä, jotka ovat rauenneet tilikauden aikana; ja
- (h) sellaisten lainojen ja takausten määrä ja pääasialliset ehdot, jotka tilinpäätöksen laativa yritys on myöntänyt omaan pääomaan sidottuja etuuksia koskevalle järjestelylle tai sen puolesta.

148. Yrityksen tulee lisäksi esittää:

- (a) omaan pääomaan sidottuja etuuksia koskevien järjestelyjen hallussa olevien yrityksen omien oman pääoman ehtoisten rahoitusinstrumenttien (muiden kuin osakeoptioiden) käypä arvo tilikauden alussa ja lopussa; ja
- (b) yrityksen tilikauden aikana liikkeeseen laskemien omaan pääomaan sidottuja etuuksia koskevalle järjestelyille tai henkilöstölle suunnattujen oman pääoman ehtoisten rahoitusinstrumenttien (muiden kuin osakeoptioiden) käypä arvo liikkeeseenlaskuhetkellä.

Mikäli oman pääoman ehtoisten instrumenttien (muiden kuin osakeoptioiden) käyvän arvon määrittäminen ei ole käytännössä mahdollista, tämä ilmoitetaan.

149. Silloin kun yrityksellä on useampi kuin yksi omaan pääomaan sidottuja etuuksia koskeva järjestely, tiedot saadaan antaa joko yhteenlaskettuina, jokaisesta järjestelystä erikseen tai ryhmiteltynä tavalla, joka katsotaan hyödyllisimmäksi arvioitaessa yrityksen velvollisuutta laskea liikkeelle oman pääoman ehtoisia rahoitusinstrumentteja tällaisten järjestelyjen mukaisesti tai kyseisten velvoitteiden muutoksia tarkasteltavana olevalla tilikaudella. Ryhmittely voidaan tehdä esimerkiksi järjestelyihin osallistuvien henkilöstöryhmien maantieteellisen sijainnin tai ikäluokan perusteella. Kun yritys esittää yhteenlasketut tiedot ryhmästä järjestelyjä, tiedot esitetään painotettuina keskiarvoina tai suhteellisen kapeina vaihteluväleinä.

150. Silloin kun yritys on asettanut osakeoptioita henkilöstölle tai työsuhte-etuusjärjestelylle, tiedot voidaan esittää yhteenlaskettuina tai ryhmiteltynä tavalla, joka katsotaan hyödyllisimmäksi arvioitaessa mahdollisesti liikkeeseen laskettavien osakkeiden lukumäärää ja ajoitusta sekä tämän seurauksena mahdollisesti saatavaa rahasuoritusta. Voi olla esimerkiksi hyödyllistä esittää erikseen optiot, jotka ovat "arvottomia" "out-of-the-money" (kun toteuttamishinta ylittää senhetkisen markkinahinnan) ja optiot, jotka ovat "rahan arvoisia" "in-the-money" (kun markkinahinta ylittää toteuttamishinnan). Lisäksi voi olla hyödyllistä ryhmitellä annettavat tiedot siten, että ei yhdistetä optioita, joiden toteuttamishinnat ja -päivät vaihtelevat laajasti.

IAS 19

151. Kappaleiden 147 ja 148 edellyttämien tietojen tarkoituksena on tämän standardin tavoitteiden saavuttaminen. IAS 24:n "Lähipiiriä koskevat tiedot tilinpäätöksessä" sisältämien vaatimusten täyttäminen saattaa edellyttää lisätietoja, jos yritys:
- (a) antaa omaan pääomaan sidottuja etuuksia johtoon kuuluville avainhenkilöille;
 - (b) antaa omaan pääomaan sidottuja etuuksia yrityksen emoyrityksen liikkeelle laskemien instrumenttien muodossa; tai
 - (c) toteuttaa lähipiiritapahtumia, joiden toisina osapuolina on omaan pääomaan sidottuja etuuksia koskevia järjestelyjä.
152. Koska omaan pääomaan sidottuja etuuksia koskevien järjestelyjen kirjaamisesta ja arvostamisesta ei ole erityisiä vaatimuksia, informaatio tällaisissa järjestelyissä käytettyjen tilinpäätöksen laativan yrityksen rahoitusinstrumenttien käyvästä arvosta on hyödyllistä tilinpäätöksen käyttäjille. Koska osakeoptioiden käyvän arvon määrittämistä ei vallitse yksimielisyyttä, tämä standardi ei kuitenkaan edellytä, että yritys esittää niiden käyvän arvon.

SIIRTYMÄSÄÄNNÖT

153. Tässä jaksossa määrätään etuuspohjaisten järjestelyjen käsittelystä siirtymävaiheessa. Kun yritys soveltaa tätä standardia ensimmäistä kertaa muihin työsuhde-etuuksiin, se noudattaa IAS-standardia 8 "Tilikauden voitto tai tappio, perustavaa laatua olevat virheet ja laskentaperiaatteiden muutokset".
154. **Kun yritys soveltaa tätä standardia ensimmäistä kertaa, sen tulee määrittää etuuspohjaisesta järjestelystä johtuva siirtyvä velka kyseisenä päivänä seuraavasti:**
- (a) velvoitteen nykyarvo (ks. kappale 64) päivänä, jona soveltaminen aloitetaan;
 - (b) vähennettynä sellaisten (mahdollisten) järjestelyyn kuuluvien varojen käyväällä arvolla soveltamisen aloittamispäivänä, joista velvoitteet tullaan välittömästi suorittamaan (ks. kappaleet 102 -104);
 - (c) vähennettynä takautuvaan työsuoritukseen perustuvilla menoilla, jotka kappaleen 96 mukaisesti kirjataan kuluksi myöhemmillä tilikausilla.
155. **Jos siirtyvä velka on suurempi kuin velka, joka olisi merkitty taseeseen samana päivänä yrityksen aikaisemmin noudattamien tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden mukaisesti, yrityksen tulee päättää peruuttamattomasti, kirjaako se kyseisen lisäyksen osaksi etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvaa kappaleen 54 mukaista velkaansa:**
- (a) välittömästi IAS 8:n "Tilikauden voitto tai tappio, perustavaa laatua olevat virheet ja laskentaperiaatteiden muutokset" mukaisesti; vai
 - (b) kirjaamalla se kuluksi tasaerinä enintään viiden vuoden kuluessa soveltamisen aloittamisesta. Jos yritys valitsee vaihtoehdon (b), sen tulee:
 - (i) käyttää kappaleessa 58(b) kuvattua ylärajaa taseeseen merkittävän omaisuuserän määrittämiseen;
 - (ii) esittää kunakin tilinpäätöspäivänä: (1) edelleen kirjaamatta jäävä lisäyksen määrä; ja (2) tilikaudella kirjattu määrä;
 - (iii) rajoittaa myöhemmin syntyvien vakuutusmatemaattisten voittojen (mutta ei takautuvaan työsuoritukseen perustuvien negatiivisten menojen) kirjaamista seuraavasti. Jos vakuutusmatemaattinen voitto tulee kirjattavaksi kappaleiden 92 ja 93 mukaisesti, yrityksen tulee kirjata kyseinen vakuutusmatemaattinen voitto vain siihen määrään asti, kuin nettomääräiset kertyneet kirjaamattomat vakuutusmatemaattiset voitot (ennen kyseisen vakuutusmatemaattisen voiton kirjaamista) ylittävät siirtyvästä velasta kirjaamatta olevan osuuden; ja
 - (iv) ottaa vastaava osuus kirjaamattomasta siirtyvästä velasta huomioon määritettäessä siirtymisen jälkeen tapahtuvasta järjestelyn supistamisesta tai velvoitteen täyttämisestä johtuva voittoa tai tappiota.

Mikäli siirtyvä velka on pienempi kuin velka, joka olisi merkitty taseeseen samana päivänä yrityksen aikaisemmin noudattamien tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden mukaisesti, yrityksen tulee kirjata vähennys välittömästi IAS 8:n mukaisesti.

156. Tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutoksen vaikutus sisältää standardia ensimmäistä kertaa sovellettaessa kaikki aikaisemmillä tilikausilla syntyneet vakuutusmatemaattiset voitot ja tappiot, vaikka ne olisivat kappaleessa 92 määritellyn "putken" sisällä.

Kappaleita 154-156 havainnollistava esimerkki

Yrityksen taseessa 31.12.1998 on 100:n suuruinen eläkevelka. Yritys alkaa soveltaa standardia 1.1.1999 alkaen, jolloin velvoitteen standardin mukainen nykyarvo on 1 300 ja järjestelyyn kuuluvien varojen käypä arvo on 1 000. Yritys on parantanut eläkkeitä 1.1.1993 (vapaakirjautumattomista etuuksista johtuvat menot: 160; ja kyseisestä päivästä vapaakirjautumispäivään keskimäärin kuluva aika: 10 vuotta).

Siirtymisen vaikutus on seuraava:

Velvoitteen nykyarvo	1 300
Järjestelyyn kuuluvien varojen käypä arvo	(1 000)
Vähennettynä myöhemmillä tilikausilla kirjattavilla takautuvaan työsuoritukseen perustuvilla menoilla (160 x 4/10)	(64)
Siirtyvä velka	236
Jo kirjattu velka	100
Velan lisäys	136

Yritys voi valita, kirjaako se 136:n suuruisen lisäyksen välittömästi vai enintään 5 vuoden kuluessa. Valinta on peruuttamaton.

Velvoitteen standardin mukainen nykyarvo 31.12.1999 on 1 400 ja järjestelyyn kuuluvien varojen käypä arvo 1 050. Standardin käyttöönoton jälkeen syntyneet nettomääräiset vakuutusmatemaattiset voitot ja tappiot ovat 120. Järjestelyyn osallistuvien henkilöiden odotettu keskimääräinen jäljellä oleva työssäoloaika oli kahdeksan vuotta. Yritys soveltaa periaatetta, jonka mukaan kaikki vakuutusmatemaattiset voitot ja tappiot kirjataan välittömästi kappaleen 93 sallimalla tavalla.

Kappaleen 155(b)(iii) mukaisen rajoitteen vaikutus on seuraava:

Nettomääräiset kertyneet kirjaamattomat vakuutusmatemaattiset voitot	120
Kirjaamaton osuus siirtyvästä velasta (136 x 4/5)	(109)
Kirjattavien voittojen enimmäismäärä (kappale 155(b)(iii))	11

VOIMAANTULO

157. **Tätä IAS-standardia sovelletaan 1.1.1999 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin kappaleissa 159 ja 159A esitettyjä poikkeuksia lukuun ottamatta. Aikaisempaa soveltamista suositellaan. Jos yritys soveltaa tätä standardia eläke-etuuksia johtuviin menoihin tilinpäätöksessä, joka laaditaan ennen 1.1.1999 alkavalta tilikaudelta, yrityksen tulee ilmoittaa, että se on soveltanut vuonna 1993 hyväksytyn IAS 19:n "Eläke-etuuksista johtuvat menot" sijasta tätä standardia.**
158. Tämä standardi korvaa vuonna 1993 hyväksytyn IAS 19:n "Eläke-etuuksista johtuvat menot".
159. **Seuraavia kohtia sovelletaan 1.1.1999 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin vuositilinpäätöksiin⁽²⁾:**
- (a) **järjestelyyn kuuluvien varojen uudistettu määritelmä kappaleessa 7 ja siihen liittyvät määritelmät, jotka koskevat pitkäaikaisia työsuhde-etuuksia varten perustetun rahaston hallussa olevia varoja ja hyväksyttävää vakuutusta; ja**

(2) Kappaleissa 159 ja 159A viitataan "vuositilinpäätöksiin", joka on vuodesta 1998 alkaen käytetty täsmällisempi tapa esittää voimaantuloaika. Kappaleessa 157 viitataan "tilinpäätöksiin".

IAS 20

- (b) *korvauksensaantien kirjaamista ja arvostamista koskevat vaatimukset kappaleissa 104A, 128 ja 129 sekä niihin liittyen esitettäviä tietoja koskevat vaatimukset kappaleissa 120(c)(vii), 120(f)(iv), 120(g) ja 120(h)(iii).*

Aikaisempi soveltaminen on suositeltavaa. Jos aikaisempi soveltaminen vaikuttaa tilinpäätökseen, yrityksen tulee antaa tästä tieto.

- 159A. *Kappaleen 58A mukaista muutosta sovelletaan 31.5.2002 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin vuositilinpäätöksiin. Aikaisempi soveltaminen on suositeltavaa ⁽³⁾. Jos aikaisempi soveltaminen vaikuttaa tilinpäätökseen, yrityksen tulee antaa tästä tieto.*
160. Kun yritys muuttaa tilinpäätöksen laatimisperiaatteita kappaleiden 159 ja 159A mukaisesti, sovelletaan IAS-standardia 8 "Tilikauden voitto tai tappio, perustavaa laatua olevat virheet ja tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset". Toteutettaessa kyseiset muutokset takautuvasti – kuten IAS 8:n mukainen ensisijainen ja sallittu vaihtoehtoinen menettelytapa edellyttävät – yritys käsittelee muutoksia ikään kuin ne olisi otettu käyttöön samaan aikaan kuin muut standardin osat.

KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD IAS 20 (MUOTOILTU UUELLEEN 1994)

Julkisten avustusten kirjanpidollinen käsittely ja julkisesta tuesta tilinpäätöksessä esitettävät tiedot

Tämä uudelleen muotoiltu IAS-standardi korvaa standardin, jonka IASC:n hallitus *Board* alun perin hyväksyi marraskuussa 1982. Se esitetään uudistetussa muodossa, jota on käytetty IAS-standardeissa vuodesta 1991 alkaen. Alkuperäiseen hyväksytyyn tekstiin ei ole tehty mitään olennaisia muutoksia. Tietyt termit on muutettu vastaamaan IASC:n nykyistä käytäntöä.

IAS 10 (uudistettu 1999) "Tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat" aiheutti toukokuussa 1999 muutoksen kappaleeseen 11. Muuttunut teksti tuli voimaan samalla, kun IAS 10 (uudistettu 1999) tuli voimaan – toisin sanoen 1.1.2000 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavia vuositilinpäätöksiä koskien.

IAS 41 "Maatalous" aiheutti tammikuussa 2001 muutoksen IAS 20:n kappaleeseen 2. Muuttunut teksti tulee voimaan koskien 1.1.2003 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavia vuositilinpäätöksiä.

IAS-standardiin 20 liittyy yksi SIC:n tulkinta

- SIC-10: "Julkinen tuki – ei nimenomaista yhteyttä liiketoimintaan".

SISÄLLYSLUETTELO

	Kappaleet
Soveltamisala	1-2
Määritelmät	3-6
Julkiset avustukset	7-33
Muuna kuin rahana saatavat julkiset avustukset	23
Hyödykkeisiin liittyvien avustusten esittäminen	24-28
Tuottoihin liittyvien avustusten esittäminen	29-31
Julkisten avustusten takaisinmaksu	32-33

⁽³⁾ Kappaleissa 159 ja 159A viitataan "vuositilinpäätöksiin", joka on vuodesta 1998 alkaen käytetty täsmällisempi tapa esittää voimaantuloaika. Kappaleessa 157 viitataan "tilinpäätöksiin".

IAS 20

Julkinen tuki	34-38
Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot	39
Siirtymäsäännöt	40
Voimaantulo	41

Varsinaisia standardeja, jotka on esitetty lihavoituna ja kursivoituna, luetaan yhdessä tähän standardiin sisältyvän tausta-aineiston ja soveltamisohjeiden sekä IAS-standardien esipuheen kanssa. IAS-standardeja ei ole tarkoitettu koskemaan epäolennaisia eriä (ks. esipuheen kappale 12).

SOVELTAMISALA

- Tätä standardia sovelletaan julkisten avustusten kirjanpidolliseen käsittelyyn ja niistä tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin sekä muissa muodoissa olevasta julkisesta tuesta tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin.***
- Tässä standardissa ei käsitellä:
 - erityisiä ongelmia, jotka syntyvät julkisten avustusten käsittelyssä hintojen muutosten vaikutukset huomioon ottavaa tilinpäätöstä laadittaessa taikka sen luonteista lisäinformaatiota tuotettaessa;
 - julkisia avustuksia, jotka yritys saa etuuksina, jotka ovat käytettävissä verotettavaa tuloa määrättäessä tai joiden määräytymisperusteena tai rajoituksena on tuloveroja koskeva velvoite (kuten esimerkiksi määräaikainen vapautus veroista, investointeihin liittyvät veronhyvitykset, kiihdytetyt poistot ja alennetut verokannat);
 - julkisen vallan osallistumista yrityksen omistukseen;
 - IAS-standardin 41 "Maatalous" kattamia julkisia avustuksia.

MÄÄRITELMÄT

- Tässä standardissa käytetään seuraavia termejä seuraavassa merkityksessä:***

Julkinen valta tarkoittaa valtion hallintoa, julkishallinnon yksiköjä ja vastaavia paikallisia, valtakunnallisia tai kansainvälisiä elimiä.

Julkinen tuki on julkisen vallan toimenpide, joka tarkoituksena on tuottaa erityistä taloudellista hyötyä tietyt kriteerit täyttävälle yritykselle tai joukolle yrityksiä. Tässä standardissa julkiseen tukeen ei lueta vain välillisesti saatavaa hyötyä, joka toteutuu yleisiin taloudellisiin olosuhteisiin vaikuttavina toimina kuten esimerkiksi infrastruktuurin rakentamisena kehitettävälle alueille tai kilpailijoita koskevien kaupan-käyntirajoitusten asettamisena.

Julkiset avustukset ovat julkista tukea, joka toteutetaan siirtämällä voimavaroja yritykselle, joka on saamansa tuen vastikkeeksi noudattanut tai noudattaa tulevaisuudessa tiettyjä sen liiketoimintaa koskevia ehtoja. Näihin avustuksiin ei lueta sellaista julkista tukea, jonka arvo ei ole kohtuudella määritettävissä eikä sellaisia julkisen vallan kanssa toteutuvia liiketoimia, jotka eivät ole erotettavissa yrityksen normaaleista liiketoimista⁽¹⁾.

Hyödykkeisiin liittyvät avustukset ovat julkisia avustuksia, joiden ensisijaisena ehtona on, että niihin oikeutetun yrityksen tulee ostaa, rakentaa tai muutoin hankkia pitkäaikaisia omaisuuseriä. Hyödykkeiden tyyppiä tai sijaintipaikkaa taikka hankinta- tai käyttöaikaa koskevat alaehtot ovat mahdollisia.

⁽¹⁾ Ks. myös SIC-10: "Julkinen tuki – ei nimenomaista yhteyttä liiketoimintaan".

IAS 20

Tuottoihin liittyvät avustukset ovat muita kuin hyödykkeisiin liittyviä julkisia avustuksia.

Anteeksi annettavissa olevat lainat ovat lainoja, joiden takaisinsaamisesta lainanantaja sitoutuu luopumaan tiettyjen erikseen määrättyjen ehtojen toteutuessa.

Käypä arvo on rahamäärä, johon omaisuuserä voitaisiin vaihtaa asiaa tuntevan, liiketoimeen halukkaan ostajan ja asiaa tuntevan, liiketoimeen halukkaan myyjän välillä, kun osapuolet ovat toisistaan riippumattomia.

4. Julkinen tuki toteutuu monessa eri muodossa ja vaihtelee sekä annetun tuen luonteen että tukeen yleensä liitettävien ehtojen suhteen. Tuen tarkoituksena saattaa olla yrityksen kannustaminen sellaisen toiminnan aloittamiseen, johon se ei normaalisti olisi ryhtynyt, ellei tukea olisi myönnetty.
5. Julkisen tuen saamisella voi olla tilinpäätöksen laatimisen kannalta merkitystä kahdesta syystä. Ensinnäkin mikäli voimavaroja on siirretty, on löydettävä asianmukainen tapa käsitellä siirtoa kirjanpidossa. Toiseksi on suotavaa osoittaa, missä määrin yritys on hyötynyt tällaisesta tuesta tilikauden aikana. Tämä helpottaa yrityksen tilinpäätöksen vertailemista aikaisemmilta tilikausilta laadittuihin tilinpäätöksiin ja toisten yritysten tilinpäätöksiin.
6. Julkisia avustuksia kutsutaan joskus muilla nimillä kuten esimerkiksi tukipalkkiot, subventiot tai houkutinpalkkiot.

JULKISET AVUSTUKSET

7. ***Julkisia avustuksia, mukaan lukien muuna kuin rahana käypään arvoon saatavat avustukset, ei kirjata ennen kuin on kohtuullisen varmaa, että:***
 - (a) *yritys täyttää niihin liittyvät ehdot; ja*
 - (b) *avustukset tullaan saamaan.*
8. Julkista avustusta ei kirjata ennen kuin on kohtuullisen varmaa, että yritys täyttää siihen liittyvät ehdot ja että avustus saadaan. Avustuksen maksaminen sinänsä ei anna ratkaisevaa näyttöä siitä, että avustukseen liittyvät ehdot on täytetty tai että ne tullaan täyttämään.
9. Se, millä tavalla avustus saadaan, ei vaikuta siihen sovellettavaan kirjanpidolliseen käsittelyyn. Avustusta käsitellään näin ollen samalla tavalla riippumatta siitä, saadaanko se rahana vai vähentääkö se yrityksen velkaa julkiselle vallalle.
10. Julkiselta vallalta saatua anteeksi annettavissa olevaa lainaa käsitellään julkisena avustuksena, mikäli on kohtuullisen varmaa, että yritys täyttää lainan anteeksiantamisen ehdot.
11. Kun julkinen avustus on kirjattu, siihen liittyviä mahdollisia velkoja tai mahdollisia varoja käsitellään IAS 37:n "Varaukset, mahdolliset velat ja mahdolliset varat" mukaisesti.
12. ***Julkiset avustukset tuloutetaan systemaattisella tavalla niillä tilikausilla, joilla ne tulevat kirjatuiksi niiden menojen kohdalle, joita ne on tarkoitettu kattamaan. Avustuksia ei kirjata suoraan omaa pääomaa hyvittäen.***
13. Julkisten avustusten kirjanpidolliseen käsittelyyn on kaksi yleistä lähestymistapaa: pääomaperusteinen lähestymistapa, jonka mukaan avustus kirjataan suoraan omaa pääomaa hyvittäen ja tuottooperusteinen lähestymistapa, jonka mukaan avustus tuloutetaan yhden tai useamman tilikauden aikana
14. Pääomaperusteisen lähestymistavan kannattajat esittävät seuraavia väittämiä:
 - (a) julkiset avustukset ovat rahoituskeino, ja niitä tulee käsitellä sellaisena taseessa eikä viedä tuloslaskelmaan vähentämään kuluja, jotka niillä on rahoitettu. Koska takaisinmaksua ei odoteta, avustukset kirjataan suoraan omaa pääomaa hyvittäen; ja

- (b) ei ole perusteltua merkitä julkisia avustuksia tuloslaskelmaan, koska niitä ei ole ansaittu vaan ne edustavat julkisen vallan antamaa kannustinta, johon ei liity vastaavia menoja.
15. Tuottoperusteisen lähestymistavan kannattajat esittävät seuraavia väittämiä:
- (a) koska julkiset avustukset saadaan muusta lähteestä kuin osakkeenomistajilta, niitä ei kirjata suoraan omaa pääomaa hyvittäen vaan tuloutetaan asianmukaisilla tilikausilla;
- (b) julkiset avustukset ovat harvoin vastikkeettomia. Yritys ansaitsee ne täyttämällä niiden ehdot ja kohtaamalla niihin liittyvät velvoitteet. Sen vuoksi ne merkitään tuotoiksi ja kohdistetaan menoihin, jotka avustus on tarkoitettu kattamaan; ja
- (c) koska tuloverot ja muut verot ovat tuotoista vähennettäviä kuluja, on johdonmukaista käsitellä tuloslaskelmassa myös julkisia avustuksia, jotka ovat veropolitiikan jatke.
16. Tuottoperusteisessa lähestymistavassa on perustavanlaatuista se, että julkiset avustukset tuloutetaan systemaattisella ja järkevällä perusteella tilikausilla, joilla ne tulevat kohdistetuiksi niihin liittyviin menoihin. Julkisten avustusten maksuperusteinen tulouttaminen ei ole suoriteperustetta koskevan oletuksen mukaista (ks. IAS 1 "Tilinpäätöksen esittäminen"), ja se olisi hyväksyttävää vain siinä tapauksessa, että ei olisi olemassa mitään perustetta avustuksen kohdistamiseen muihin tilikausiin kuin siihen, jonka aikana se on saatu.
17. Tilikaudet, joilla yritys kirjaa julkiseen avustukseen liittyvät menot tai kulut, ovat useimmissa tapauksissa helposti todettavissa, ja näin ollen tiettyihin kuluihin liittyvät avustukset tuloutetaan samalla tilikaudella kuin vastaava kulu kirjataan. Poistojen kohteena olevia hyödykkeitä koskevat avustukset tuloutetaan vastaavasti niillä tilikausilla ja siinä suhteessa kuin kyseisistä hyödykkeistä tehdään poistoja.
18. Myös avustukset, jotka koskevat hyödykkeitä, joista ei tehdä poistoja, saattavat edellyttää tiettyjen velvoitteiden täyttämistä, ja siten ne tuloutetaan niillä tilikausilla, joiden aikana velvoitteen täyttämiseksi tarvittavat menot syntyvät. Esimerkiksi maa-alueen lahjoituksen ehtona voi olla rakennuksen pystyttäminen sille, ja avustus voi olla perusteltua tulouttaa rakennuksen käyttöaikana.
19. Avustukset saadaan toisinaan osana rahoituksellista tai verotuksellista tukikokonaisuutta, johon liittyy useita ehtoja. Tällaisissa tapauksissa on huolellisesti todettava sellaisten menojen ja kulujen syntymistä koskevien ehtojen täyttyminen, jotka määräävät, millä tilikausilla avustus ansaitaan. Voi olla perusteltua kohdistaa osa avustuksesta yhdellä perusteella ja osa toisella.
20. **Sellainen julkinen avustus, joka saadaan korvauksena jo toteutuneista kuluista tai tappioista tai välittömänä rahallisena tukena yritykselle ilman, että siihen liittyy tulevaisuudessa toteutuvia menoja, tuloutetaan sillä tilikaudella, jonka aikana se oikeus sen saamiseen syntyy ja esitetään satunnaisena eränä, mikäli tämä on tarkoituksenmukaista (ks. IAS 8 "Tilikauden voitto tai tappio, perustavaa laatua olevat virheet ja tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset").**
21. Tietyissä tapauksissa julkinen avustus voidaan myöntää pikemminkin välittömän rahallisen tuen antamiseksi yritykselle kuin kannustimena erikseen määrättyjen menojen toteuttamiseen. Tällaiset avustukset voivat rajoittua yksittäiseen yritykseen, eivätkä ne mahdollisesti ole kokonaisen edunsaajaryhmän saatavissa. Tällaiset tilanteet voivat oikeuttaa avustuksen tulouttamisen sillä tilikaudella, jonka aikana yritys täyttää sen saamisen edellytykset, ja mikäli tarkoituksenmukaista, se esitetään satunnaisena eränä ja annetaan sellaiset lisätiedot, että sen vaikutus tulee selkeästi ymmärretyksi.
22. Yritys voi saada julkisen avustuksen korvauksena aikaisemmalla tilikaudella syntyneistä kuluista tai tappioista. Tällainen avustus tuloutetaan sillä tilikaudella, jonka aikana oikeus sen saamiseen syntyy, ja mikäli tarkoituksenmukaista, se esitetään satunnaisena eränä ja annetaan sellaiset lisätiedot, että sen vaikutus tulee selkeästi ymmärretyksi.

IAS 20*Muuna kuin rahana saatavat julkiset avustukset*

23. Julkinen avustus voit toteutua ei-monetaarisen omaisuuserän kuten maa-alueen tai muiden resurssien siirtona yrityksen käyttöön. Näissä tapauksissa arvioidaan tavallisesti ei-monetaarisen omaisuuserän käypä arvo ja käsitellään sekä avustusta että omaisuuserää kirjanpidossa tämän käyvän arvon määräisenä. Vaihtoehtoinen menettelytapa, jota joskus noudatetaan, on sekä omaisuuserän että avustuksen kirjaaminen nimellisarvoon.

Hyödykkeisiin liittyvien avustusten esittäminen

24. ***Hyödykkeisiin liittyvät julkiset avustukset, mukaan lukien muuna kuin rahana käypään arvoon saatavat avustukset, esitetään taseessa joko merkitsemällä avustus taseen vastattaviin tuloennakoksi tai vähentämällä se hyödykkeen kirjanpitoarvoa määritettäessä.***
25. Kahta tapaa pidetään hyväksyttävänä vaihtoehtona esittää hyödykkeisiin liittyvät avustukset (tai asianmukaiset osuudet niistä) tilinpäätöksessä.
26. Ensimmäisen menettelytavan mukaan avustus merkitään taseeseen tuloennakoksi, joka tuloutetaan systemaattisella ja järkevällä perusteella hyödykkeen taloudellisena vaikutusaikana.
27. Toisen menettelytavan mukaan avustus vähennetään hyödykkeen kirjanpitoarvoa määritettäessä. Avustus tuloutuu poistojen kohteena olevan hyödykkeen käyttöaikana pienentyneen poiston muodossa.
28. Hyödykkeiden hankinta ja niihin liittyvien avustusten saaminen voivat aiheuttaa merkittäviä muutoksia yrityksen rahavirtoihin. Tämän vuoksi ja hyödykkeisiin tehdyn bruttomääräisen sijoituksen osoittamiseksi tällaiset muutokset esitetään usein omina erinään rahavirtalaskelmassa riippumatta siitä, vähennetäänkö avustus taseessa siitä hyödykkeestä, johon se liittyy.

Tuottoihin liittyvien avustusten esittäminen

29. Tuottoihin liittyvät avustukset esitetään joskus tuloslaskelmassa tuottoina, joko omana eränään tai johonkin yleiseen nimikkeeseen, kuten "Muut tuotot", sisältyvänä; vaihtoehtoisesti ne vähennetään tilinpäätöksessä niitä vastaavista kuluista.
30. Ensiksi mainitun menettelytavan kannattajat väittävät, että ei ole perusteltua netottaa tuotto- ja kulueriä ja että avustuksen erottaminen kulusta helpottaa vertaamista muihin kuluihin, joihin avustus ei vaikuta. Toisen menetelmän puolesta väitetään, että yritykselle ei mahdollisesti olisi syntynyt kyseisiä kuluja, jos avustusta ei olisi saatu, ja kulun esittäminen vähentämättä siitä avustusta olisi sen vuoksi harhaanjohtavaa.
31. Molempia tapoja esittää tuottoihin liittyvät avustukset pidetään hyväksyttävinä. Avustusta koskevan tiedon erillinen esittäminen saattaa olla välttämätöntä, jotta tilinpäätös ymmärrettäisiin oikein. Yleensä on tarkoituksenmukaista esittää tieto avustusten vaikutuksesta kuhunkin sellaiseen tuotto- ja kuluerään, jonka erillistä esittämistä edellytetään.

Julkisten avustusten takaisinmaksu

32. ***Julkista avustusta, joka joudutaan maksamaan takaisin, käsitellään kirjanpidollisen arvion oikaisuna (ks. IAS 8 "Tilikauden voitto tai tappio, perustavaa laatua olevat virheet ja tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset"). Tuottoihin liittyvän avustuksen takaisinmaksu kohdistetaan ensin mahdolliseen tulouttamattomaan avustuksesta kirjattuun velkaan, joka on vielä tulouttamatta. Siltä osin kuin takaisinmaksu ylittää tällaisen velan tai kun tällaista velkaa ei ole, takaisinmaksu kirjataan välittömästi kuluksi. Hyödykkeeseen liittyvän avustuksen takaisinmaksu kirjataan lisäämällä hyödykkeen kirjanpitoarvoa tai vähentämällä taseen vastattaviin merkityn tuloennakon saldoa takaisin maksettavalla määrällä. Kertyneet lisäpoistot, jotka olisi kirjattu siihen mennessä kuluksi, ellei avustusta olisi ollut, kirjataan välittömästi kuluksi.***

33. Tilanne, joka aiheuttaa hyödykkeeseen liittyvän avustuksen takaisinmaksun, saattaa vaatia harkitsemaan, olisiko hyödykkeen uudesta kirjanpitoarvosta tehtävä arvonalennus.

JULKINEN TUKI

34. Kappaleessa 3 esitetyn julkisten avustusten määritelmän ulkopuolelle jäävät tietynlaiset julkisen vallan tukimuodot, joiden arvo ei ole kohtuudella määritettävissä sekä sellaiset liiketoimet julkisen vallan kanssa, jotka eivät ole erotettavissa yrityksen normaaleista liiketoimista.
35. Esimerkkejä tuesta, jonka arvo ei ole kohtuudella määritettävissä, ovat maksuton tekninen tai markkinointia koskeva neuvonta sekä takuiden antaminen. Esimerkkejä tuesta, joka ei ole erotettavissa yrityksen normaaliin liiketoimintaan kuuluvista liiketoimista, ovat julkisen vallan hankintoihin liittyvät toimitukset, jotka muodostavat osan yrityksen myynnistä. Hyödyn olemassaolo saattaa olla kiistaton, mutta kaikki yritykset erottaa liiketoiminta julkisesta tuesta saattaisivat hyvinkin olla mielivaltaisia.
36. Hyödyn merkitys saattaa olla edellä olevissa esimerkeissä niin suuri, että on välttämätöntä esittää tilinpäätöksessä tuen luonne, laajuus ja kesto aika, jotta tilinpäätös ei olisi harhaanjohtava.
37. Korottomat tai matalakorkoiset lainat ovat yksi julkisen tuen muoto, mutta hyötyä ei määritetä korkolaskennan avulla.
38. Tässä standardissa julkiseen tukeen ei lueta infrastruktuurin rakentamista yleistä liikenne- ja tietoliikenneverkkoa parantamalla ja toteuttamalla parempia palveluja kuten keinokastelu tai vesijohtoverkosto, jotka ovat käytössä koko paikallisen yhteisön hyödyksi pysyvällä ja määrittelemättömällä perusteella.

TILINPÄÄTÖKSESSÄ ESITETTÄVÄT TIEDOT

39. ***Seuraavat tiedot esitetään tilinpäätöksessä:***
- (a) ***julkisiin avustuksiin sovelletut tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, mukaan lukien tavat, joilla avustukset esitetään tilinpäätöksessä;***
 - (b) ***tilinpäätökseen merkittyjen julkisten avustusten luonne ja laajuus sekä muunlaiset julkiset tukitoimet, joista yritys on välittömästi hyötynyt; ja***
 - (c) ***tilinpäätökseen merkittyyn julkiseen tukeen liittyvät täyttymättömät ehdot ja muut ehdolliset seuraamukset.***

SIIRTYMÄSÄÄNNÖT

40. ***Standardia ensimmäistä kertaa soveltavan yrityksen tulee:***
- (a) ***noudattaa tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja koskevia vaatimuksia soveltuvien osin; ja***
 - (b) ***joko:***
 - (i) ***oikaista tilinpäätöstään laatimisperiaatteiden muutosta vastaavasti IAS 8:n ”Tilikauden voitto tai tappio, perustavaa laatua olevat virheet ja tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset” mukaisesti; tai***
 - (ii) ***soveltaa tämän standardin mukaisia kirjanpidollista käsittelyä koskevia sääntöjä vain niihin avustuksiin tai avustusten osiin, joiden saamisoikeus tai takaisinmaksuvelvollisuus syntyy standardin voimaantulon jälkeen.***

VOIMAANTULO

41. ***Tätä IAS-standardia sovelletaan 1.1.1984 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin.***