

SISÄLLYSLUETTELO

LYHENNELUETTELO	XXVI
-----------------------	------

LUKU 1	TILINPÄÄTÖKSEN SISÄLTÖ JA ESITTÄMINEN	1
1.1	TILINPÄÄTÖKSEN ESITTÄMINEN – IAS 1 JA IAS 7	1
1.1.1	Johdanto	1
1.1.2	Yleiset piirteet ja tilinpäätöksen sisältö	2
1.1.2.1	Yleiset piirteet	2
1.1.2.2	Tilinpäätöksen sisältö ja rakenne	4
1.1.2.3	Olellaiset erät	5
1.1.2.4	Arvostusperusteet	8
1.1.3	Tuloslaskelma ja laaja tuloslaskelma (voittoa tai tappiota ja muita laajan tuloksen eriä osoittava laskelma)	9
1.1.3.1	Tuloslaskelman ja laajan tuloslaskelman esittäminen	9
1.1.3.2	Muut laajan tuloksen erät ja niiden esittäminen	10
1.1.3.2.1	Muihin laajan tuloksen eriin liittyvien verojen esittäminen	12
1.1.3.2.2	Luokittelun muutoksesta johtuvat oikaisut	12
1.1.3.3	Tulosvaikutteisten kulujen ja tuottojen luokittelu	13
1.1.3.4	Laajan tuloslaskelman tai erillisen tuloslaskelman summarivit	16
1.1.3.5	Kirjanpidollisten arvioiden muutokset	16
1.1.3.6	Työsuhde-etuuksista aiheutuvat kulut	17
1.1.4	Tase	17
1.1.4.1	Taseen esittäminen vertailukauden alkamispäivältä ja sitä koskevat liitetiedot	17
1.1.4.2	Taseen muoto	18
1.1.4.3	Luokittelu lyhyt- ja pitkäaikaisiin eriin	19
1.1.4.4	Varat	21
1.1.4.5	Velat	21
1.1.5	Laskelma oman pääoman muutoksista	23
1.1.5.1	Kirjaaminen omaan pääomaan ja oman pääoman muutoksia kuvaavan laskelman muoto	23
1.1.5.2	Tilinpäätöksessä esitettävät pääomaa koskevat tiedot	26

1.1.6	Rahavirtalaskelma	27
1.1.6.1	Rahavirtalaskelman esittämistapa	27
1.1.6.2	Rahavarat	29
1.1.6.3	Investoinnit	30
1.1.6.4	Rahoitusleasing	30
1.1.6.5	Suojauslaskennan mukaiset rahoitusinstrumentit ..	31
1.1.6.6	Saamisten arvopaperistaminen	31
1.1.6.7	Omistussuoksien muutokset tytäryrityksissä ja muissa liiketoiminnoissa	32
1.1.6.8	Netottaminen rahavirtalaskelmassa	32
1.1.6.9	Rahoituksesta johtuvien velkojen muutokset	33
1.1.7	Liitetiedot	33
1.1.7.1	Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet	34
1.1.7.2	Johdonmukaisuus tilinpäätöksen laatimis- periaatteiden soveltamisessa	36
1.1.7.3	Johdon harkintaa edellyttävät ratkaisut ja keskeiset epävarmuustekijät	37
1.1.7.4	Muut liitetiedot	37
	1.1.7.4.1 Lähipiiritapahtumat	37
	Suomen lainsäädännön perusteella esitettäväksi tulevat lisätiedot	39
	1.1.7.4.2 Raportointikauden päättymisen jälkeiset tapahtumat	41
1.1.7.5	Liitetietojen parantaminen	42
1.1.8	Suomen lainsäädännön perusteella tilinpäätöksessä tai tilinpäätöksen yhteydessä esitettäviä tietoja	43
1.1.8.1	Liitetiedot	43
1.1.8.2	Toimintakertomus	44
1.1.8.3	Tunnusluvut	46
	1.1.8.3.1 IFRS-standardien edellyttämät tunnusluvut	46
	1.1.8.3.2 Tunnusluvut suomalaisessa säännöstössä	47
1.1.9	Keskeiset erot suomalaiseen käytäntöön	47
1.2	IAS 33 OSAKEKOHTAINEN TULOS	48
1.2.1	Johdanto	48
1.2.2	Soveltamisala ja määritelmät	49
1.2.3	Laimentamaton osakekohtainen tulos	49
	1.2.3.1 Laimentamaton osakekohtainen tulos – osoittaja ...	50
	1.2.3.2 Laimentamaton osakekohtainen tulos – nimittäjä ..	50
1.2.4	Laimennusvaikutuksella oikaistu osakekohtainen tulos	51
	1.2.4.1 Laimennusvaikutuksella oikaistu osakekohtainen tulos – osoittaja	51

	1.2.4.2	Laimennusvaikutuksella oikaistu osakekohtainen tulos – nimittäjä	52
	1.2.4.3	Optiot, merkintäoikeudet ja muut vastaavat instrumentit	53
	1.2.4.4	Ehdollisesti liikkeeseen laskettavat osakkeet	55
	1.2.4.5	Erytistilanteita	55
	1.2.5	Kantaosakkeiden lukumäärään takautuvasti tehtävät oikaisut	56
	1.2.6	Osakekohtaisen tuloksen esittäminen	59
	1.2.7	Keskeiset erot suomalaiseen käytäntöön	59
1.3	IAS 34	OSAVUOSIKATSAUKSET	60
	1.3.1	Johdanto	60
	1.3.2	IAS 34 Osavuositarkastukset -standardi	61
	1.3.2.1	Yleistä	61
	1.3.2.2	Osavuositarkastuksen vähimmäisisältö	61
	1.3.2.3	Osavuositalinpäätöksessä esitettävät kaudet	63
	1.3.2.4	Osavuositalinpäätöksen liitetiedot	64
	1.3.2.5	Laatimisperiaatteet sekä laatimisperiaatteiden ja arvioiden muutokset	64
	1.3.2.6	Merkittävät tapahtumat ja liiketoimet	65
	1.3.2.7	Muut osavuositarkastuksessa esitettävät tiedot	66
	1.3.2.8	Osavuositarkastuksen kirjaamis- ja arvostamisperiaatteet	69
	1.3.3	Osavuositarkastukset - kotimainen lainsäädäntö	71
	1.3.3.1	Säädökset ja määräykset	71
	1.3.3.2	Selostusosa	71
1.4	IFRS 1	ENSIMMÄINEN IFRS-STANDARDIEN KÄYTTÖÖNOTTO	72
	1.4.1	Johdanto	72
	1.4.2	Soveltamisala	73
	1.4.3	IFRS-standardeihin siirtymispäivän määrittely	74
	1.4.4	IFRS 1:n yleiset periaatteet	75
	1.4.5	IFRS 1:n helpotukset IFRS-standardeihin siirryttäessä	76
	1.4.5.1	Liiketoimintojen yhdistämiset	77
	1.4.5.2	Osakeperusteisesti maksettavat liiketoimet	80
	1.4.5.3	Käyvän arvon tai uudelleenarvostukseen perustuvan arvon käyttö oletushankintamenona	80
	1.4.5.4	Vuokrasopimuksia koskevat helpotukset	81
	1.4.5.5	Kertyneet muuntoerot	82
	1.4.5.6	Tytär-, osakkuus- ja yhteisyritysten varat ja velat (tytär-, osakkuus- ja yhteisyritysten siirtyminen IFRS-standardeihin eri ajankohtana kuin emoyritys)	82
	1.4.5.7	Yhdistelmäinstrumentit	83

1.4.5.8	Aiemmin taseeseen merkittyjen rahoitusinstrumenttien nimenomainen luokittelu	83
1.4.5.9	Efektiivisen koron menetelmän soveltaminen	84
1.4.5.10	Rahoitusvarojen arvon alentuminen	84
1.4.5.11	Aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden hankintameno sisältyvät käytöstä poistamista koskevat velat	84
1.4.5.12	Vieraan pääoman menot	85
1.4.5.13	Yhteisjärjestelyt	85
1.4.6	Poikkeukset muiden IFRS-standardien takautuvasta soveltamisesta	86
1.4.6.1	Arviot	86
1.4.6.2	Rahoitusvarojen ja -velkojen kirjaaminen pois taseesta	87
1.4.6.3	Suojauslaskenta	88
1.4.6.4	Määräysvallattomien omistajien osuus	88
1.4.6.5	Julkiselta vallalta saadut lainat	89
1.4.7	Ensimmäisen IFRS-tilinpäätöksen esittäminen ja tilinpäätöksessä esitettävät tiedot	90
1.4.7.1	Selostus IFRS-standardeihin siirtymisen vaikutuksista	90
1.4.7.2	Täsmäytyslaskelmat	90
1.4.7.3	Muut liitetietovaatimukset	91
1.4.8	Osavuosisikatsaukset	92
1.4.9	IFRS 1:n kehitysnäkymät	93
LUKU 2 IFRS 15 MYYNTITUOTOT ASIAKASSOPIMUKSISTA		95
2.1	JOHDANTO	95
2.1.1	Soveltamisala	96
2.1.2	Tuotot myynnistä ei-asiakkaille	97
2.2	5-VAIHEINEN MALLI	97
2.2.1	Sopimuksen yksilöiminen	98
2.2.1.1	Sopimuksen kriteerit	98
2.2.1.2	Sopimusten yhdistäminen	100
2.2.1.3	Sopimusmuutokset	101
2.2.2	Suoriteveloitteiden yksilöiminen	101
2.2.2.1	Erotettavissa olevat tavarat tai palvelut	101
2.2.2.2	Sarja erotettavissa olevia tavaroita tai palveluja	103
2.2.3	Transaktiohinnan määrittäminen	104
2.2.4	Transaktiohinnan kohdistaminen suoritevelvoitteille	106
2.2.5	Suoriteveloitteiden täyttäminen	107

	2.2.5.1	Tuloutus ajan kuluessa	107
	2.2.5.2	Tuloutus yhtenä ajankohtana	110
2.3		SOPIMUKSESTA AIHEUTUVAT MENOT	111
2.4		IFRS 15 -STANDARDIIN SISÄLTYVÄ SOVELTAMISOHJEISTUS	112
	2.4.1	Lisenssien tuloutus	113
	2.4.2	Takaisinostosopimukset	117
	2.4.3	Myynti, johon liittyy palautusoikeus	119
	2.4.4	Päämies vs. agentti	120
	2.4.5	Takuut	123
	2.4.6	Asiakkaiden optiot lisätavaroihin tai -palveluihin	125
	2.4.7	Ei-palautettavat etukäteismaksut	126
	2.4.8	Asiakkaiden käyttämättömät oikeudet	127
	2.4.9	Kaupintavarastojärjestelyt	128
	2.4.10	Laskuta ja pidä -järjestelyt	128
	2.4.11	Asiakkaalta saatava hyväksyminen	129
2.5		IFRS 15 -STANDARDIN KÄYTTÖÖNOTTO	130
	2.5.1	Siirtymävaihtoehdot, kun yhteisö on siirtynyt jo aiemmin IFRS:n soveltamiseen	130
	2.5.2	IFRS 15:n käyttöönotto, kun yhteisö on IFRS-ensilaatija	132
	2.5.3	Standardin käyttöönottoon valmistautuminen	133
2.6		KESKEISET EROT SUOMALASEEN KÄYTÄNTÖÖN	134
 LUKU 3 TYÖSUHDE-ETUUDET			135
3.1		IAS 19 TYÖSUHDE-ETUUDET	135
	3.1.1	Johdanto ja IAS 19 -standardin esittely	135
	3.1.2	Eläkejärjestelyjen luokittelu maksupohjaisiin ja etuuspohjaisiin järjestelyihin	136
	3.1.2.1	TyEL:n luokittelu	138
	3.1.3	Etuus pohjaisen eläkejärjestelyn komponenttien määrittäminen	139
	3.1.3.1	Oletusten määrittäminen	139
	3.1.3.1.1	Väestötilastolliset oletukset	139
	3.1.3.1.2	Taloudelliset oletukset	140
	3.1.3.2	Eläkekulun muodostuminen	142
	3.1.3.3	Uudelleen määrittämisestä johtuvat erät	144
	3.1.3.4	Eläkevelan muodostuminen	145
	3.1.3.5	Kirjaukset tilinpäätöksessä ja osavuosi- katsauksessa	146
	3.1.3.6	Uudelleen määrittämisestä johtuvien erien syntyminen	148
	3.1.3.7	Uudelleen määrittämisestä johtuvien erien kirjaaminen	150

3.1.3.8	Etuuspohjaisen järjestelyn kirjaaminen tilinpäätökseen	150
3.1.3.9	Taseeseen kirjattava omaisuuserä	153
3.1.3.10	Laskennalliset verot	153
3.1.4	Keskeiset erot suomalaiseen käytäntöön	154
3.2	IFRS 2 OSAKEPERUSTEISET MAKSUT	154
3.2.1	Johdanto	154
3.2.2	Standardin soveltamisala	155
3.2.3	Kirjaamisperiaatteet	156
3.2.3.1	Etuuksien myöntämispäivä ja oikeuden syntymisajanjakso	156
3.2.3.2	Osakeperusteisten maksujen kirjaaminen	157
3.2.4	Arvostamisperiaatteet	158
3.2.4.1	Oman pääoman ehtoisina instrumentteina maksettavat etuudet	159
3.2.4.2	Käteisvaroina maksettavat etuudet	160
3.2.4.3	Vaihtoehtoisesti oman pääoman ehtoisina instrumentteina ja/tai käteisvaroina maksettavat etuudet	160
3.2.5	IFRS 2 mukaisen järjestelyn käyvän arvon määrittäminen	161
3.2.5.1	Liiketoimet, jotka arvostetaan myönnettyjen oman pääoman ehtoisten instrumenttien käypään arvoon perustuen	163
3.2.5.2	Käyvän arvon määrittäminen oman pääoman ehtoisten instrumenttien arvon perusteella	163
3.2.5.3	Perusarvomenetelmä	163
3.2.6	Järjestelyn ehdot	164
3.2.6.1	Palvelun suorittamiseen perustuvat ehdot	165
3.2.6.2	Tulokseen perustuvat ehdot	166
3.2.6.2.1	Markkinaperusteiset ehdot	166
3.2.6.2.2	Muut kuin markkinaperusteiset ehdot ..	166
3.2.6.2.3	Lopullista oikeutta synnyttämättömät ehdot (muut kuin oikeuden syntymisehdot)	168
3.2.7	Järjestelyjen myöhemmät muutokset	168
3.2.7.1	Järjestelyjen peruutukset, muutokset ja toteutukset	169
3.2.7.2	Oman pääoman ehtoisten instrumenttien takaisinostot	169
3.2.8	Konserniyhteisöjen kesken toteutuvat osakeperusteiset maksut	170
3.2.9	Keskeiset erot suomalaiseen käytäntöön	170

3.2.10	Osakeperusteisiin maksuihin liittyvät sosiaalivakuutus-	
	maksut ja työntekijän verotus Suomessa	171
3.2.10.1	Työntekijän työeläkelaki (TyEL)	171
3.2.10.2	Työnantajan sairausvakuutusmaksun maksuperuste	171
3.2.10.3	Työntekijän verotus	171
3.2.11	Esimerkkejä	172

LUKU 4 KONSERNITILINPÄÄTÖS, YRITYSJÄRJESTELYT JA ARVONALENTUMISTESTAUS

4.1	JOHDANTO	175
4.2	IFRS 10 KONSERNITILINPÄÄTÖS	176
4.2.1	Määräysvallan käsite	177
4.2.2	Määräysvaltamalli	179
4.2.2.1	Sijoituskohteen tunnistaminen	181
4.2.2.2	Merkityksellisten toimintojen tunnistaminen	181
4.2.2.3	Sijoituskohteen merkityksellisiä toimintoja koskevien päätöksien teko	182
4.2.2.4	Sijoittajan merkityksellisiin toimintoihin liittyvän vallan olemassaolon arviointi	183
4.2.2.5	Vallan käytön ja tuottojen välisen yhteyden arviointi	188
4.2.3	Konsernitilinpäätöksen kirjanpitokäsittelyä koskevat vaatimukset	190
4.2.3.1	Määräysvallan saaminen	191
4.2.3.2	Määräysvallan menettäminen	192
4.2.3.3	Järjestelyt määräysvallattomien omistajien kanssa	192
4.2.4	Keskeiset erot suomalaiseen säännöstyöhön	193
4.3	IFRS 3 LIIKETOIMINTOJEN YHDISTÄMINEN	194
4.3.1	Määräysvallan käsite	195
4.3.2	Hankintamenetelmän soveltaminen	196
4.3.2.1	Hankkijaosapuolen nimeäminen	196
4.3.2.2	Hankinta-ajankohdan määrittäminen	197
4.3.2.3	Luovutetun vastikkeen määrittäminen	198
4.3.2.4	Hankittujen yksilöitävissä olevien varojen, vastattaviksi otettujen velkojen ja hankinnan kohteen määräysvallattomien omistajien osuuden kirjaaminen ja arvostaminen	202
4.3.3	Muuntoerot	221
4.3.4	Yrityshankinnasta erillisinä käsiteltävät järjestelyt	221
4.3.5	Liikearvon tai edullisesta kaupasta syntyvän voiton (negatiivisen liikearvon) määrittäminen ja kirjaaminen	224

4.3.6	Vaiheittaiset hankinnat	228
4.3.7	Hankintamenolaskelmiin myöhemmin tehtävät muutokset ...	230
4.3.8	Keskeiset erot suomalaiseen säännöstöön	231
4.4	IFRS 11 YHTEISJÄRJESTELYT	233
4.4.1	Johdanto	233
4.4.2	Yhteinen määräysvalta	234
4.4.3	Yhteisjärjestelyiden luokittelu	236
4.4.3.1	Järjestelyn rakenne	238
4.4.3.1.1	Järjestelyn laillinen muoto	238
4.4.3.1.2	Sopimukseen perustuvat järjestelyt	239
4.4.3.1.3	Muut tosiseikat ja olosuhteet	240
4.4.4	Yhteisjärjestelyiden yhdisteleminen tilinpäätökseen	242
4.4.5	Keskeiset erot suomalaiseen käytäntöön	242
4.5	IAS 28 SIJOITUKSET OSAKKUUSYRITYKSIIN	243
4.5.1	Johdanto	243
4.5.2	Huomattava vaikutusvalta	243
4.5.3	Pääomaosuusmenetelmän soveltaminen	244
4.5.4	Keskeiset erot suomalaiseen käytäntöön	244
4.6	OMAISUUSERIEN ARVON ALENTUMINEN	245
4.6.1	Johdanto	245
4.6.2	Omaisuserien arvon alentumista koskevat IFRS-standardit ja niiden soveltamisala	246
4.6.3	Keskeisiä käsitteitä	246
4.6.4	Testattavat omaisuserät	247
4.6.4.1	Yksittäiset omaisuserät	247
4.6.4.2	Rahavirtaa tuottavat yksiköt	248
4.6.4.3	Koko yhteisölle yhteiset omaisuserät	249
4.6.5	Milloin omaisuserien arvoa tulee tarkastella ja tehdä arvon alentumistestaus	250
4.6.5.1	Mahdollisten arvonalentumista osoittavien viitteiden seuraaminen	251
4.6.5.2	Yhteisön ulkopuoliset ja sisäiset viitteet omaisuserän arvon alentumisesta	251
4.6.5.3	Arvon alentumistestauksen ajankohta	253
4.6.5.4	Viimeisimmän testauslaskelman käyttäminen	253
4.6.5.5	Arvon alentumiset osavuositarkastuksissa	254
4.6.6	Kerrytettävissä olevan rahamäärän määrittäminen	254
4.6.6.1	Käypä arvo vähennettynä luovutuksesta aiheutuvilla menoilla	255
4.6.6.2	Käyttöarvo	256
4.6.7	Rahavirtaennusteiden laatiminen	257
4.6.7.1	Rahavirtaennusteiden perusta	257
4.6.7.2	Ennustejakso ja jäännösarvo	258

	4.6.7.2.1	Ennustejakso	258
	4.6.7.2.2	Jäännösarvo	260
4.6.7.3		Investoinnit ja uudelleenjärjestelyt sekä synergiat	261
	4.6.7.3.1	Investoinnit ja uudelleenjärjestelyt	261
	4.6.7.3.2	Synergiat	262
4.6.7.4		Tuloverot ja rahoituserät	263
	4.6.7.4.1	Tuloverot	263
	4.6.7.4.2	Rahoituserät	264
4.6.7.5		Käyttöpääoma	264
4.6.7.6		Inflaatio ja ulkomaanrahan määräiset rahavirrat	266
4.6.7.7		Siirtohinnoittelu	266
4.6.7.8		Diskonttauskorko ja vastaisten rahavirtojen diskonttaus	267
4.6.7.9		Vaihtoehtoisten rahavirtaennusteiden ja todennäköisyyksien soveltaminen omaisuuserän käyttöarvon määrittämiseen	268
4.6.8		Rahavirtaa tuottavan yksikön kirjanpitoarvon määrittäminen ..	270
	4.6.8.1	Liikearvon kohdistaminen rahavirtaa tuottaville yksiköille	271
	4.6.8.2	Liikearvon uudelleen kohdistaminen toimintojen myynnin tai uudelleenjärjestelyjen yhteydessä	272
4.6.9		Pääomamenetelmällä yhdistellyt yritykset sekä määräysvallattomien omistajien osuuden huomioon ottaminen liikearvon arvonalentumistestauksessa	273
	4.6.9.1	Pääomaosuusmenetelmällä yhdisteltävien osuuksien arvonalentumistestaus	273
	4.6.9.2	Määräysvallattomien omistajien osuuden huomioon ottaminen liikearvon arvonalentumis- testauksessa	273
4.6.10		Arvonalentumistestauksen tulosten varmistaminen	276
	4.6.10.1	Laadittujen ennusteiden luotettavuuden arviointi ...	276
	4.6.10.2	Markkinatiedon käyttö laskelmien tulosten arvioinnissa	277
4.6.11		Esimerkki arvonalentumislaskelmasta	279
4.6.12		Arvonalentumistappion kirjaaminen ja peruuttaminen	286
	4.6.12.1	Esimerkki arvonalentumistappion kirjaamisesta	286
	4.6.12.2	Arvonalentumistappion peruuttaminen	287
	4.6.12.3	Arvonalentumistappion kirjaamisen vaikutus laskennallisiin veroihin	288
4.6.13		Arvonalentumistestauksen dokumentaatio sekä raportointi ..	289
	4.6.13.1	Arvonalentumistestauksen dokumentaatio sisäistä käyttöä ja tilintarkastusta varten	289
	4.6.13.2	IAS 36:n liitetietovaatimukset	290

4.6.14	Arvonalentumistestauksen vaikutus emoyrityksen tilinpäätökseen	291
4.6.15	Keskeiset erot suomalaiseen käytäntöön	292
LUKU 5	RAHOITUSINSTRUMENTIT	293
5.1	IFRS 9 RAHOITUSINSTRUMENTIT	293
5.1.1	Luokittelu ja arvostaminen	293
5.1.1.1	Rahoitusvarojen luokittelu	294
5.1.1.1.1	Liiketoimintamalli – "Rahavirtojen kerääminen"	296
5.1.1.1.2	Liiketoimintamalli – "Rahavirtojen kerääminen ja myynti" ...	297
5.1.1.1.3	Liiketoimintamalli – Käypään arvoon tulosvaikutteisesti	298
5.1.1.2	Uudelleenluokittelu	298
5.1.1.3	Rahavirtakriteerit	299
5.1.1.4	Käyvän arvon optio	300
5.1.1.5	Oman pääoman ehtoiset instrumentit	300
5.1.1.6	Luokittelu käytännössä	300
5.1.1.7	Rahoitusvelkojen luokittelu	302
5.1.2	Arvonalentuminen	302
5.1.2.1	Johdanto	302
5.1.2.1.1	Yleinen lähestymistapa	303
5.1.2.1.2	Laiminlyönnin (default) määritelmä	304
5.1.2.1.3	Luottoriskin merkittävä lisääntyminen ..	304
5.1.2.2	Yksinkertaistettu menettely	306
5.1.2.3	Odotettavissa olevien luottotappioiden kirjaaminen	308
5.1.3	IFRS 9 Suojauslaskenta	308
5.1.3.1	Suojauslaskennan määritelmä ja sisältö	309
5.1.3.2	Suojauslaskennan soveltamisen edellytykset	310
5.1.3.3	Suojausinstrumentit	311
5.1.3.3.1	Suojauksen kustannuksen erottaminen suojausinstrumentista	312
5.1.3.4	Suojauskohteita suojauslaskennan näkökulmasta ..	319
5.1.3.4.1	Riskikomponentti suojauskohteena	319
5.1.3.4.2	Riskikomponentin suojaus käytännössä	321
5.1.3.4.3	Kokonaispositio suojauskohteena	321
5.1.3.4.4	Nettopositio suojauskohteena	323
5.1.3.5	Suojauksen tehokkuus: arviointi ja mittaaminen	323
5.1.3.5.1	Tehokkuusvaatimus – Taloudellinen suhde	324

	5.1.3.5.2	Tehokkuusvaatimus – Luottoriski	325
	5.1.3.5.3	Tehokkuusvaatimus – Suojausaste	325
	5.1.3.6	Suojauskelpoiset riskit ja suojauslaskentamallit	326
	5.1.3.6.1	Käyvän arvon suojaus	326
	5.1.3.6.2	Rahavirran suojaus	329
	5.1.3.6.3	Ulkomaiseen yksikköön tehdyn nettosisjoituksen suojaus	333
	5.1.3.7	Suojauslaskennan lopettaminen	335
	5.1.4	Keskeiset erot suomalaiseen käytäntöön	336
	5.1.5	Kehitysnäkymät	336
5.2	IAS 32	RAHOITUSINSTRUMENTIT: ESITTÄMISTAPA	337
	5.2.1	Johdanto	337
	5.2.2	Soveltamisala	337
	5.2.3	Rahoitusvarat, rahoitusvelat ja oman pääoman ehtoiset instrumentit	338
	5.2.3.1	Luokittelu oman pääoman ehtoiseksi instrumentiksi	339
	5.2.3.1.1	Oman pääoman ehtoisen instrumentin luokitteluehdot	339
	5.2.3.1.2	Hybridilaina	341
	5.2.3.2	Rahoitusinstrumentin ehdot ja tosiasiallinen luonne	342
	5.2.3.3	Sopimuksen toteuttaminen yhteisön omina oman pääoman ehtoisina instrumentteina	344
	5.2.3.4	Ehdollista suorittamista koskevat sopimuskohdat ..	346
	5.2.3.5	Vaihtoehtoiset toteuttamistavat	347
	5.2.4	Yhdistelmäinstrumenttien jaottelu	349
	5.2.4.1	Omat osakkeet	353
	5.2.4.2	Korot, osingot, voitot ja tappiot	353
	5.2.4.3	Rahoitusvarojen ja -velkojen vähentäminen toisistaan	354
	5.2.5	IAS 32:n kehitysnäkymät	356
	5.2.6	Pääomalainat suomalaisessa käytännössä	356
5.3	IFRS 7 JA IFRS 13	RAHOITUSINSTRUMENTEISTA TILINPÄÄTÖKSESSÄ ESITETTÄVÄT TIEDOT	357
	5.3.1	Johdanto	357
	5.3.2	Standardin soveltamisala ja tavoitteet	358
	5.3.3	Rahoitusinstrumenttien merkitys taloudelliseen asemaan ja tulokseen	360
	5.3.3.1	Tase	360
	5.3.3.2	Laaja tuloslaskelma	360
	5.3.3.3	Suojauslaskenta	361
	5.3.3.4	Käypiä arvoja koskevien tietojen esittäminen	361

5.3.4	Rahoitusinstrumenteista johtuvien riskien luonne ja laajuus ..	362
5.3.4.1	Luottoriski	363
5.3.4.2	Maksuvalmiusriski	365
5.3.4.3	Markkinariski	367
5.3.5	Rahoitusvarojen ja -velkojen vähentäminen toisistaan	369
5.3.6	Rahoitusinstrumenttien käyvistä arvoista esitettävät tiedot ...	370
5.3.7	Keskeiset erot suomalaiseen käytäntöön	372
5.3.8	IFRS 7:n ja IFRS 13:n kehitysnäkymät	372
LUKU 6	IFRS 16 VUOKRASOPIMUKSET	373
6.1	JOHDANTO	373
6.2	IFRS 16 -STANDARDIN SOVELTAMISALA	374
6.3	KESKEISIÄ KÄSITTEITÄ	375
6.4	VUOKRASOPIMUKSEN MÄÄRITELMÄ	376
6.4.1	Yksilöity omaisuuserä	378
6.4.2	Oikeus saada käytöstä koituvaa taloudellista hyötyä	379
6.4.3	Oikeus ohjata omaisuuserän käyttöä	380
6.5	VUOKRA-AIKA	382
6.6	SOPIMUSTEN OSIEN YHDISTÄMINEN JA EROTTAMINEN	386
6.6.1	Sopimusten yhdistäminen	386
6.6.2	Sopimuksen komponenttien erottaminen	386
6.6.2.1	Vuokralle ottaja	387
6.6.2.2	Vuokralle antaja	388
6.7	DISKONTTAUSKORKO	388
6.8	VUOKRAMAKSUT	389
6.9	VUOKRALLE OTTAJIEN KIRJANPITO- JA TILINPÄÄTÖSKÄSITTELY	394
6.9.1	Alkuperäinen arvostaminen	394
6.9.2	Myöhempi arvostaminen	395
6.9.3	Kirjaamista koskevat helpotukset	398
6.9.3.1	Lyhytaikaiset vuokrasopimukset	399
6.9.3.2	Arvoltaan vähäiset omaisuuserät	399
6.10	VUOKRALLE ANTAJIEN KIRJANPITO- JA TILINPÄÄTÖSKÄSITTELY	400
6.10.1	Vuokrasopimusten luokittelu	400
6.10.1.1	Rahoitusleasingsopimus - luokittelu	401
6.10.1.2	Maa-alueita ja rakennuksia koskevat vuokrasopimukset	405
6.10.2	Kirjaaminen ja arvostaminen	405
6.10.2.1	Rahoitusleasingsopimukset	405
6.10.2.2	Operatiiviset vuokrasopimukset	406
6.11	MYYNNTI JA TAKAISINVUOKRAUS	407

6.12	EDELLEENVUOKRAUSJÄRJESTELYT	409
6.13	SOPIMUSTEN MUUTOSTEN KÄSITTELY	410
6.13.1	Laajuuden väheneminen	412
6.13.2	Laajuuden lisääntyminen ja vastikkeen verrannollinen muutos	413
6.13.3	Laajuuden lisääntyminen ja vastike ei muutu verrannollisesti	414
6.14	TILINPÄÄTÖKSESSÄ ESITETTÄVÄT TIEDOT	415
6.14.1	Vuokralle ottaja	415
6.14.2	Vuokralle antaja	416
6.15	VOIMAANTULO JA SIIRTYMÄSÄÄNNÖT	417
6.15.1	Siirtymäsäännöt – vuokrasopimuksen määritelmä	417
6.15.2	Siirtymäsäännöt – vuokralle ottaja	418
6.15.3	Siirtymäsäännöt – vuokralle antaja	420
6.15.4	Siirtymäsäännöt – myynti ja takaisinvuokraus	420
6.16	MUUT NÄKÖKULMAT	421
6.16.1	Laskennalliset verot	421
6.16.2	Vuokrattujen omaisuuserien arvonalentumiset	421
6.17	VUOKRASOPIMUSTEN KIRJANPITO- JA TILINPÄÄTÖSNORMISTO SUOMESSA	422
6.17.1	Kirjanpitoa ja tilinpäätöstä koskevat säännökset	422
6.17.2	Keskeiset erot IFRS-normistoon verrattuna	422
6.18	IAS 17 JA IFRS 16 -STANDARDIEN KESKEISET EROAVAISUUDET	423
LUKU 7 MUITA IFRS-ERITYISALUEITA		427
7.1	IFRS 5 MYYTÄVÄNÄ OLEVAT PITKÄAIKAISET OMAISUUSERÄT JA LOPETETUT TOIMINNOT	427
7.1.1	Johdanto	427
7.1.2	Standardin soveltamisala	427
7.1.3	Pitkäaikainen omaisuuserä, luovutettavien erien ryhmä ja lopetettu toiminto – määritelmät	428
7.1.4	Luokittelu myytävänä olevaksi	430
7.1.5	Alkuperäinen arvostaminen	431
7.1.5.1	Arvonalentumistappion kohdistaminen ja kirjaaminen	433
7.1.6	Myytävänä olevien omaisuuserien myöhempi arvostaminen	434
7.1.7	Myytävänä olevien omaisuuserien luokittelu takaisin käytössä olevaksi	434
7.1.8	Esimerkki myytävänä olevien omaisuuserien arvostamisesta ja arvonalentumistappion kohdistamisesta luovutettavien erien ryhmässä	435
7.1.9	Myytävänä olevaksi luokiteltujen pitkäaikaisten omaisuus- erien ja lopetettujen toimintojen esittäminen erillisessä tai laajassa tuloslaskelmassa	438

7.1.10	Myytävänä olevien pitkäaikaisten omaisuuserien ja lopetettujen toimintojen esittäminen taseessa	444
7.1.11	Esimerkkejä myytävänä olevaksi pitkäaikaiseksi omaisuuseräksi ja lopetetuksi toiminnoksi luokittelusta sekä niiden arvostamisesta	446
	7.1.11.1 Esimerkki pääkonttorikiinteistön myynnistä	446
	7.1.11.2 Esimerkki valmistustoiminnan lopettamisesta	449
	7.1.11.3 Esimerkki toimintojen myynnistä	449
7.1.12	Tilinpäätöksessä esitettävät liitetiedot, mukaan lukien laatimisperiaatteet	452
7.1.13	Keskeiset erot suomalaiseen käytäntöön	454
7.2	IFRS 8 SEGMENTTIRAPORTOINTI – TOIMINTASEGMENTIT	454
7.2.1	Johdanto	454
7.2.2	Segmenttiraportointi IFRS 8:n mukaan	455
7.2.3	Standardin keskeiset periaatteet	455
7.2.4	Toimintasegmenttien määrittäminen	457
	7.2.4.1 Määrälliset kynnysarvot	457
	7.2.4.2 Yhdistämiskriteerit	458
	7.2.4.3 Näkökulman valinta segmentti-informaation esittämiseen	459
7.2.5	Liikearvon kohdistaminen toimintasegmenteille	460
7.2.6	Segmenteistä esitettävät tiedot	461
	7.2.6.1 Yleiset tiedot	461
	7.2.6.2 Voittoa tai tappiota sekä varoja ja velkoja koskevat tiedot	461
	7.2.6.3 Selvitys kunkin raportoitavan segmentin voiton tai tappion määrittämisestä sekä varojen ja velkojen arvostamisesta	463
	7.2.6.4 Täsmäytyslaskelmat	463
7.2.7	Koko yhteisöä koskevat tiedot	464
	7.2.7.1 Tuotteita ja palveluja koskevat tiedot	464
	7.2.7.2 Maantieteellisiä alueita koskevat tiedot	464
	7.2.7.3 Tiedot tärkeimmistä asiakkaista	465
7.2.8	Siirtymäsäännöt	466
7.2.9	Tulossa olevat muutokset IFRS 8 -standardiin	466
7.2.10	Keskeisimmät erot suomalaiseen käytäntöön	467
7.3	IAS 12 TULOVEROT	467
7.3.1	Johdanto	467
7.3.2	Erillistilinpäätöksiin sisältyvät laskennalliset verovelat ja -saamiset	473
	7.3.2.1 Yleistä	473
	7.3.2.2 Veronalaiset väliaikaiset erot	473
	7.3.2.2.1 Kirjanpitolain säännökset	473

	7.3.2.2.2	IAS 12:n säännökset	474
		7.3.2.2.2.1 Pääperiaate	474
		7.3.2.2.2.2 Poikkeukset pääsäännöstä	475
7.3.2.3		Vähennyskelpoiset väliaikaiset erot	477
	7.3.2.3.1	Kirjanpitolain säännökset	477
	7.3.2.3.2	IAS 12:n säännökset	477
		7.3.2.3.2.1 Pääperiaate	477
		7.3.2.3.2.2 Laskennallisen verosaamisen kirjaaminen tappioista	480
		7.3.2.3.2.3 Poikkeukset pääsäännöstä	482
7.3.2.4		Käyttämätön ulkomaisen veron hyvitys ja laskennalliset verot	483
7.3.2.5		Korkomenojen vähennysoikeus ja laskennalliset verot	484
7.3.2.6		Rajat ylittävä sulautuminen	486
7.3.2.7		Väilyhteisötulo ja laskennalliset verot	487
7.3.2.8		Esimerkki verokulusta	489
7.3.3		Erillistilinpäätösten muuttaminen konsernin tilinpäätös- periaatteiden mukaisiksi	492
7.3.4		Poistoero ja vapaaehtoiset varaukset konsernitilin- päätöksessä	492
7.3.5		Yhdistelytoimenpiteistä aiheutuvat laskennalliset verovelat ja -saamiset	493
	7.3.5.1	Sisäisten myyntivoittojen ja -tappioiden eliminointi	493
	7.3.5.2	Konsernitasolla tehtävät kirjaukset	493
	7.3.5.3	Liikearvon tai negatiivisen liikearvon kohdistaminen / Konserniaktiivan tai -passiivan kohdistaminen	494
		7.3.5.3.1 Kirjanpitolain säännökset	494
		7.3.5.3.2 IAS 12:n säännökset	494
7.3.5.4		Tytär-, osakkuus- ja yhteisyritysten voitot ja tappiot	496
		7.3.5.4.1 Kirjanpitolain säännökset	496
		7.3.5.4.2 IAS 12:n säännökset	496
		7.3.5.4.2.1 Laskennallisen verovelan kirjaaminen	496
		7.3.5.4.2.2 Laskennallisen verosaamisen kirjaaminen	500
7.3.6		Kauden verotettavaan tuloon perustuvien verojen ja laskennallisten verojen arvostaminen	501
7.3.7		Kauden verotettavaan tuloon perustuvien verojen ja laskennallisten verojen kirjaaminen	504
	7.3.7.1	Tulosvaikutteisesti kirjatut erät	504
	7.3.7.2	Muuten kuin tulosvaikutteisesti kirjatut erät	504
7.3.8		Laskennallisten verojen esittäminen	505

	7.3.8.1	Verosaamiset ja -velat	505
	7.3.8.2	Netottaminen	506
	7.3.8.3	Verokulu	507
	7.3.9	Verotuksellinen epävarmuus	507
	7.3.10	Verolaskennan muutossuuntia	509
	7.3.10.1	IAS 12:een ehdotetut muutokset	509
	7.3.10.2	IFRS-standardien ja Suomen verotuksen välinen yhteys	510
7.4	IAS 21	VALUUTTAKURSSIEN MUUTOSTEN VAIKUTUKSET	512
	7.4.1	Johdanto	512
	7.4.2	Soveltamisala	513
	7.4.3	Toimintavaluutta ja esittämisvaluutta	513
	7.4.4	Ulkomaanrahan määräiset liiketoimet ja saldot	515
	7.4.4.1	Alkuperäinen kirjaaminen	515
	7.4.4.2	Nettosijoitus ulkomaiseen yksikköön	518
	7.4.5	Yhteisön tulosta ja taloudellista asemaa koskevien lukujen muuntaminen esittämisvaluutan määräisiksi	519
	7.4.5.1	Ulkomaisen yksikön tilinpäätöksen muuntaminen ja luopuminen ulkomaisesta yksiköstä	520
	7.4.5.2	Konsernin sisäisistä saamisista ja veloista aiheutuvat kurssierot	522
	7.4.6	Keskeiset erot suomalaiseen käytäntöön	523
7.5	IAS 23	VIERAAN PÄÄOMAN MENOT	524
	7.5.1	Johdanto	524
	7.5.2	Vieraan pääoman menojen kirjaamisen peruseriaatteet	525
	7.5.3	Ehdot täyttävien omaisuuserien tunnistaminen	525
	7.5.3.1	Perusparantaminen	527
	7.5.3.2	Vaihto-omaisuus	527
	7.5.3.3	Hankkeet, jotka tuloutetaan ajan kuluessa	529
	7.5.4	Aktivoitavissa olevat vieraan pääoman menot	529
	7.5.4.1	Rahoitusmenokertoimen käyttö	530
	7.5.4.2	Rahoitusmenokertoimen ja aktivoitavan koron laskeminen	531
	7.5.4.3	Valuuttalainojen kurssierot	534
	7.5.4.4	Korkojohdannaiset	535
	7.5.5	Aktivointiaika	535
	7.5.5.1	Aloittaminen	536
	7.5.5.2	Keskeyttäminen	537
	7.5.5.3	Lopettaminen	538
	7.5.6	Keskeiset erot suomalaiseen käytäntöön	539

7.6	IAS 37 VARAUKSET, EHDOLLISET VELAT JA EHDOLLISET VARAT	539
7.6.1	Johdanto	539
7.6.2	Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat – määritelmät ja sisältö	540
7.6.3	Varauksen kirjaamisedellytykset	542
7.6.3.1	Aikaisemman tapahtuman seurauksena syntynyt velvoite	542
7.6.3.2	Taloudellista hyötyä ilmentävien voimavarojen todennäköinen siirtyminen pois yhteisöstä	544
7.6.3.3	Velvoitteen määrän luotettava arviointi	545
7.6.4	Varauksen arvostaminen	546
7.6.5	Nykyarvo	548
7.6.6	Varausten muutokset ja varausten käyttö	548
7.6.7	Saatavat korvaukset	549
7.6.8	Kirjaus ja arvostamissääntöjen soveltaminen	551
7.6.8.1	Vastaiset liiketoiminnan tappiot	551
7.6.8.2	Tappiolliset sopimukset	551
7.6.8.3	Uudelleenjärjestelyvaraukset	554
7.6.8.4	Päästöoikeudet	556
	7.6.8.4.1 Bruttoperiaate	557
	7.6.8.4.2 Nettoperiaate	558
7.6.9	Käytöstä poistamista ja alkuperäiseen tilaan palauttamista koskevien sekä muiden vastaavanlaisten velkojen muutokset (IFRIC 1 -tulkinta)	558
7.6.10	Tietuille markkinoille osallistumisesta aiheutuvat velat – sähkö- ja elektroniikkalaiteromu (IFRIC 6 -tulkinta)	559
7.6.11	Käytöstä poistamiseen, alkuperäiseen tilaan palauttamiseen ja ympäristön kunnostamiseen liittyvät velvoitteet (IFRIC 5 -tulkinta)	560
7.6.12	Julkisten maksujen käsittely (IFRIC 21 -tulkinta)	560
7.6.13	IAS 37 -standardin kehitys	561
7.6.14	Keskeiset erot suomalaiseen käytäntöön	561
LIITE 1	Kansainväliset tilinpäätösstandardit – International Financial Reporting Standards	563
LIITE 2	IFRS-tulkintakomitea – IFRS Interpretations Committee IAS- ja IFRS -standardien tulkinnat	565