

SISÄLLYSLUETTELO

ESIPUHE	V
LYHENNELUETTELO	XXV
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
Toiminnan jatkuvuus.....	3
Suoriteperuste	4
Raportointitiheys	4
Vertailutiedot.....	4
Esittämistavan johdonmukaisuus	5
1.1.2.2 Tilinpäätöksen sisältö ja rakenne	5
1.1.2.3 Olennaiset erät.....	6
1.1.2.4 Arvostusperusteet.....	8
1.1.3 Tuloslaskelma ja laaja tuloslaskelma	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 tuloverojen esittäminen.....	12
1.1.3.2.2 Luokittelun muutoksesta johtuvat oikaisut.....	12
1.1.3.3 Tulosvaikutteisten kulujen ja tuottojen luokittelu	12
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.....	18
1.1.4.1 Taseen esittäminen vertailukauden alkamispäivältä ja sitä koskevat liitetiedot	18
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	22
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	29
1.1.6.4	Vuokrasopimukset	30
1.1.6.5	Rahoitusinstrumentit, joihin sovelletaan suojauslaskentaa	30
1.1.6.6	Saamisten arvopaperistaminen.....	31
1.1.6.7	Omistusosuuksien muutokset tytäryrityksissä ja muissa liiketoiminnoissa	31
1.1.6.8	Netottaminen rahavirtalaskelmassa	32
1.1.6.9	Rahoituksesta johtuvien velkojen muutokset	32
1.1.7	Liitetiedot	33
1.1.7.1	Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet	34
1.1.7.2	Johdonmukaisuus tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden 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
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	Vaihtoehtoiset tunnusluvut.....	47
1.1.8.3.3	Tunnusluvut suomalaisessa säännöstössä.....	47
1.1.9	Keskeiset erot suomalaisen 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	54
1.2.4.5	Erytistilanteita	55

1.2.5	Kantaosakkeiden lukumäärään takautuvasti tehtävät oikaisut.....	56
1.2.6	Osakekohtaisen tuloksen esittäminen	58
1.2.7	Keskeiset erot suomalaiseen käytäntöön	58
1.3	IAS 34 OSAVUOSIKATSAUKSET	59
1.3.1	Johdanto.....	59
1.3.2	IAS 34 Osavuositarkastukset -standardi	60
1.3.2.1	Yleistä.....	60
1.3.2.2	Osavuositarkastuksen vähimmäisisältö	61
1.3.2.3	Osavuosittain päätöksessä esitettävät kaudet	62
1.3.2.4	Osavuosittain päätöksen liitetiedot.....	63
1.3.2.5	Laatimisperiaatteet sekä laatimisperiaatteiden ja arvioiden muutokset.....	63
1.3.2.6	Merkittävät tapahtumat ja liiketoimet.....	65
1.3.2.7	Muut osavuositarkastuksessa esitettävät tiedot	66
1.3.2.8	Osavuositarkastuksen laatimisperiaatteet.....	69
1.3.3	Osavuositarkastukset – kotimainen lainsäädäntö	70
1.3.3.1	Säädökset ja määräykset	70
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 yhdistäminen	78
1.4.5.2	Käyvän arvon tai uudelleenarvostukseen perustuvan arvon käyttö oletushankintamenona	80
1.4.5.3	Vuokrasopimuksia koskevat helpotukset	80
1.4.5.4	Kertyneet muuntoerot.....	81
1.4.5.5	Tytär-, osakkuus- ja yhteisyritysten varat ja velat (tytär-, osakkuus- ja yhteisyritysten siirtyminen IFRS-standardeihin eri ajankohtana kuin emoyritys).....	82
1.4.5.6	Yhdistelmäinstrumentit.....	83
1.4.5.7	Aiemmin taseeseen merkittyjen rahoitusinstrumenttien nimenomainen luokittelu	83
1.4.5.8	Aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden hankintameno sisältyvät käytöstä poistamista koskevat velat	84
1.4.5.9	Vieraan pääoman menot.....	84
1.4.5.10	Yhteisjärjestelyt.....	85
1.4.5.11	Myyntituotot	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.....	87
1.4.6.4	Määräysvallattomien omistajien osuus	88
1.4.6.5	Efektivisen koron menetelmän soveltaminen.....	89
1.4.6.6	Rahoitusvarojen arvon alentuminen.....	89
1.4.6.7	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.....	91
1.4.7.3	Muut liitetietovaatimukset	92
1.4.8	Osavuositarkastukset	93
1.4.9	IFRS 1:n kehitysnäkömät.....	93

LUKU 2

IFRS 15 MYYNTITUOTOT ASIAKASSOPIMUKSISTA	95
2.1 JOHDANTO.....	95
2.2 5-VAIHEINEN MALLI	96
2.2.1 Sopimuksen yksilöiminen	97
2.2.1.1 Sopimuksen kriteerit	97
2.2.1.2 Sopimuksen kesto.....	99
2.2.1.3 Sopimusten yhdistäminen	100
2.2.1.4 Sopimusmuutokset.....	100
2.2.2 Suoriteveloitteiden yksilöiminen.....	102
2.2.2.1 Erotettavissa olevat tavarat tai palvelut.....	102
2.2.2.2 Sarja erotettavissa olevia tavaroita tai palveluja.....	104
2.2.3 Transaktioiden määrittäminen	105
2.2.4 Transaktioiden kohdistaminen suoriteveloitteille.....	107
2.2.5 Suoriteveloitteiden täyttäminen	108
2.2.5.1 Tuloutus ajan kuluessa	109
2.2.5.2 Tuloutus yhtenä ajankohtana.....	113
2.3 SOPIMUKSESTA AIHEUTUVAT MENOT.....	113
2.3.1 Ohjeistus menojen kirjaamisesta.....	113
2.3.2 Sopimuksen saamisesta aiheutuvat lisämenot.....	114
2.3.3 Sopimuksen täyttämisen aiheutuvat menot	114
2.3.4 Kuluksi jaksottaminen ja arvon alentuminen.....	115
2.4 IFRS 15 -STANDARDIIN SISÄLTÄVÄ SOVELTAMISOHJEISTUS	116
2.4.1 Lisenssitulojen tuloutus	116
2.4.2 Takaisinostosopimukset	120
2.4.3 Myynti, johon liittyy palautusoikeus	122
2.4.4 Päämies vs. agentti	123
2.4.5 Takuut	126
2.4.6 Asiakkaiden optiot lisätavaroihin tai -palveluihin.....	127
2.4.7 Ei-palautettavat etukäteismaksut.....	129

2.4.8 Asiakkaiden käyttämättömät oikeudet.....	130
2.4.9 Kaupintavarastojärjestelyt.....	130
2.4.10 Laskuta ja pidä -järjestelyt	131
2.4.11 Asiakkaalta saatava hyväksyminen	131
2.5 KESKEISET EROT SUOMALASEEN KÄYTÄNTÖÖN	132

LUKU 3

TYÖSUHDE-ETUUDET	133
-------------------------------	------------

3.1 IAS 19 TYÖSUHDE-ETUUDET	133
3.1.1 Johdanto ja IAS 19 -standardin esittely.....	133
3.1.2 Eläkejärjestelyjen luokittelu maksupohjaisiin ja etuus pohjaisiin järjestelyihin	134
3.1.2.1 TyEL:n luokittelu	135
3.1.3 Etuus pohjaisen eläkejärjestelyn komponenttien määrittäminen.....	136
3.1.3.1 Oletusten määrittäminen	137
3.1.3.2 Eläkekulun muodostuminen.....	139
3.1.3.3 Uudelleen määrittämisestä johtuvat erät.....	142
3.1.3.4 Eläkevelan muodostuminen	143
3.1.3.5 Kirjaukset tilinpäätöksessä ja osavuosisikatsauksessa	144
3.1.3.6 Uudelleen määrittämisestä johtuvien erien syntyminen.....	146
3.1.3.7 Uudelleen määrittämisestä johtuvien erien kirjaaminen	148
3.1.3.8 Etuus pohjaisen järjestelyn kirjaaminen tilinpäätökseen	148
3.1.3.9 Taseeseen kirjattava omaisuus erä	151
3.1.3.10 Laskennalliset verot	151
3.1.4 Keskeiset erot suomalaisen käytäntöön	151
3.2 IFRS 2 OSAKEPERUSTEISET MAKSUT	152
3.2.1 Johdanto.....	152
3.2.2 Standardin soveltamisala.....	152
3.2.3 Kirjaamisperiaatteet	153
3.2.3.1 Etuuskien myöntämispäivä ja oikeuden syntymisajanjakso.....	153
3.2.3.2 Osakeperusteisten maksujen kirjaaminen.....	154
3.2.4 Arvostamisperiaatteet	155
3.2.4.1 Oman pääoman ehtoisina instrumentteina maksettavat etuudet.....	155
3.2.4.2 Käteisvaroina maksettavat etuudet.....	156
3.2.4.3 Vaihtoehtoisesti oman pääoman ehtoisina instrumentteina ja/tai käteisvaroina maksettavat etuudet.....	157
3.2.5 IFRS 2:n mukaisen järjestelyn käyvän arvon määrittäminen	158
3.2.5.1 Liiketoimet, joiden arvostus perustuu myönnettyjen oman pääoman ehtoisten instrumenttien käypään arvoon	159
3.2.5.2 Käyvän arvon määrittäminen oman pääoman ehtoisten instrumenttien arvon perusteella	159
3.2.5.3 Perusarvomenetelmä.....	160

3.2.6	Järjestelyn ehdot.....	161
3.2.6.1	Palvelun suorittamiseen perustuvat ehdot.....	162
3.2.6.2	Tulokseen perustuvat ehdot	162
3.2.6.2.2	Muut kuin markkinaperusteiset ehdot.....	163
3.2.6.2.3	Lopullista oikeutta synnyttämättömät ehdot (muut kuin oikeuden syntymisehdot)	164
3.2.7	Järjestelyjen myöhemmät muutokset.....	165
3.2.7.1	Järjestelyjen peruutukset, muutokset ja toteutukset.....	165
3.2.7.2	Oman pääoman ehtoisten instrumenttien takaisinostot.....	166
3.2.8	Konserniyhteisöjen kesken toteutuvat osakeperusteiset maksut.....	166
3.2.9	Keskeiset erot suomalaiseen käytäntöön.....	167
3.2.10	Osakeperusteisiin maksuihin liittyvät sosiaalivakuutusmaksut ja työntekijän verotus Suomessa	167
3.2.10.1	Työntekijän eläkelaki (395/2006, TyEL)	167
3.2.10.2	Työnantajan sairausvakuutusmaksun maksuperuste	168
3.2.10.3	Työntekijän verotus.....	169
3.2.11	Esimerkkejä.....	170

LUKU 4

KONSERNITILINPÄÄTÖS, YRITYSJÄRJESTELYT

	JA ARVONALENTUMISTESTAUS	173
4.1	JOHDANTO.....	173
4.2	IFRS 10 KONSERNITILINPÄÄTÖS.....	174
4.2.1	Määräysvallan käsite	175
4.2.2	Määräysvaltamalli	176
4.2.2.1	Sijoituskohteen tunnistaminen	178
4.2.2.2	Merkityksellisten toimintojen tunnistaminen.....	178
4.2.2.3	Sijoituskohteen merkityksellisiä toimintoja koskevien päätöksien teko	179
4.2.2.4	Sijoittajan merkityksellisiin toimintoihin liittyvän vallan olemassaolon arviointi.....	180
	De facto -säännökset	181
	Potentiaaliset äänioikeudet.....	182
	Strukturoidut yhteisöt.....	183
	Muut oikeudet kuin äänioikeudet.....	184
	Altistuminen sijoituskohteen muuttuvalle tuotolle	185
4.2.2.5	Vallan käytön ja tuottojen välisen yhteyden arviointi.....	185
4.2.3	Konsernitilinpäätöksen kirjanpitokäsittelyä koskevat vaatimukset.....	187
4.2.3.1	Määräysvallan saaminen	187
4.2.3.2	Määräysvallan menettäminen.....	188
4.2.3.3	Järjestelyt määräysvallattomien omistajien kanssa	189
4.2.4	Keskeiset erot suomalaiseen säännöstyöhön	190

4.3	IFRS 3 LIIKETOIMINTOJEN YHDISTÄMINEN	191
4.3.1	Määräsvallan käsite	193
4.3.2	Hankintamenetelmän soveltaminen	193
4.3.2.1	Hankkijaosapuolen nimeäminen	194
4.3.2.2	Hankinta-ajankohdan määrittäminen	195
4.3.2.3	Luovutetun vastikkeen määrittäminen	195
	Muiden kuin rahavarojen käyttäminen osana kauppahintaa tai koko kauppahintana	197
	Ehdollinen vastike (lisäkauppahinta)	198
4.3.2.4	Hankittujen yksilöitävissä olevien varojen, vastattaviksi otettujen velkojen ja hankinnan kohteen määräsvallattomien omistajien osuuden kirjaaminen ja arvostaminen	199
	Varojen ja velkojen arvostaminen	200
	Aineettomat hyödykkeet	201
	Aineettomien hyödykkeiden taloudellinen vaikutusaika	205
	Takaisin hankitut oikeudet	206
	Maa-alueet ja rakennukset	206
	Koneet ja laitteet	206
	Muut pitkäaikaiset sijoitukset	207
	Vaihto-omaisuus	208
	Myynti- ja lainasaamiset	209
	Rahoitusinstrumentit	210
	Vuokrasopimukset	211
	Korvausveloitteeseen perustuvat omaisuuserät	211
	Myyttävänä olevat omaisuuserät	212
	Palkitsemisjärjestelyt	212
	Ostovelat ja muut velkaerät	213
	Varaukset	214
	Työsuhde-etuudet	214
	Ehdolliset velat	215
	Laskennalliset verot	215
	Poistojen verohyödyn huomioon ottaminen käyvän arvon määrittämisessä	216
4.3.3	Muuntoerot	216
4.3.4	Yrityshankinnasta erillisinä käsiteltävät järjestelyt	217
4.3.5	Liikearvon tai edullisesta kaupasta syntyvän voiton (negatiivisen liikearvon) määrittäminen ja kirjaaminen	219
4.3.6	Vaiheittaiset hankinnat ja luovutukset	224
4.3.7	Hankintalaskelmiin myöhemmin tehtävät muutokset	226
4.3.8	Keskeiset erot suomalaiseen säännöstöön	227
4.4	IFRS 11 YHTEISJÄRJESTELYT	229
4.4.1	Johdanto	229
4.4.2	Yhteinen määräysvalta	229

4.4.3	Yhteisjärjestelyiden luokittelu.....	232
4.4.3.1	Järjestelyn rakenne.....	233
4.4.3.1.1	Järjestelyn laillinen muoto.....	234
4.4.3.1.2	Sopimukseen perustuvat järjestelyt.....	234
4.4.3.1.3	Muut tosiseikat ja olosuhteet.....	235
4.4.4	Yhteisjärjestelyiden yhdisteleminen tilinpäätökseen.....	237
4.4.5	Keskeiset erot suomalaisen käytäntöön.....	237
4.5	IAS 28 SIIJOITUKSET OSAKKUUSYRITYKSIIN	238
4.5.1	Johdanto.....	238
4.5.2	Huomattava vaikutusvalta.....	238
4.5.3	Pääomaosuusmenetelmän soveltaminen.....	239
4.5.4	Keskeiset erot suomalaisen käytäntöön.....	240
4.6	OMAIUUSERIEN ARVON ALENTUMINEN.....	241
4.6.1	Johdanto.....	241
4.6.2	Omaisuserien arvon alentumista koskevat IFRS-standardit ja niiden soveltamisala.....	241
4.6.3	Keskeisiä käsitteitä.....	242
4.6.4	Testattavat omaisuserät.....	242
4.6.4.1	Yksittäiset omaisuserät.....	243
4.6.4.2	Rahavirtaa tuottavat yksiköt	243
4.6.4.3	Vuokrasopimusten käsittely arvonalentumistestauksessa.....	244
4.6.4.4	Koko yhteisölle yhteiset omaisuserät.....	246
4.6.5	Milloin omaisuserien arvoa on tarkasteltava ja tehtävä arvonalentumistestaus.....	246
4.6.5.1	Mahdollisten arvonalentumista osoittavien viitteiden seuraaminen.....	247
4.6.5.2	Yhteisön ulkopuoliset ja sisäiset viitteet omaisuserän arvon alentumisesta	248
4.6.5.3	Arvonalentumistestauksen ajankohta.....	249
4.6.5.4	Viimeisimmän testauslaskelman käyttäminen	250
4.6.5.5	Arvonalentumiset osavuositestauksissa.....	250
4.6.6	Kerrytettävissä olevan rahamäärän määrittäminen	250
4.6.6.1	Käypä arvo vähennettynä luovutuksesta aiheutuilla menoilla	251
4.6.6.2	Käyttöarvo.....	252
4.6.7	Rahavirtaennusteiden laatiminen.....	253
4.6.7.1	Rahavirtaennusteiden perusta.....	253
4.6.7.2	Ennustejakso ja jäännösarvo	254
4.6.7.2.1	Ennustejakso.....	254
4.6.7.2.2	Jäännösarvo	255
4.6.7.3	Investoinnit ja uudelleenjärjestelyt sekä synergiat.....	257
4.6.7.3.1	Investoinnit ja uudelleenjärjestelyt.....	257
4.6.7.3.2	Synergiat	258

4.6.7.4 Tuloverot ja rahoituserät	258
4.6.7.4.1 Tuloverot	258
4.6.7.4.2 Rahoituserät	259
4.6.7.5 Käyttöpääoma	259
4.6.7.6 Inflaatio ja ulkomaanrahan määräiset rahavirrat	262
4.6.7.7 Siirtohinnoittelu	262
4.6.7.8 Diskonttauskorko ja vastaisten rahavirtojen diskonttaus	263
4.6.7.9 Vaihtoehtoisten rahavirtaennusteiden ja todennäköisyyksien soveltaminen omaisuuserän käyttöarvon määrittämiseen ..	264
4.6.8 Rahavirtaa tuottavan yksikön kirjanpitoarvon määrittäminen	266
4.6.8.1 Liikearvon kohdistaminen rahavirtaa tuottaville yksiköille	267
4.6.8.2 Liikearvon uudelleen kohdistaminen toimintojen myynnin tai uudelleenjärjestelyjen yhteydessä	268
4.6.9 Pääomamenetelmällä yhdistellyt yritykset sekä määräysvallattomien omistajien osuuden huomioon ottaminen liikearvon arvonalentumistestauksessa	269
4.6.9.1 Pääomaosuusmenetelmällä yhdisteltävien osuuksien arvonalentumistestaus	269
4.6.9.2 Määräysvallattomien omistajien osuuden huomioon ottaminen liikearvon arvonalentumistestauksessa	269
4.6.10 Arvonalentumistestauksen tulosten varmistaminen	271
4.6.10.1 Laadittujen ennusteiden luotettavuuden arviointi	271
4.6.10.2 Markkinatiedon käyttö laskelmien tulosten arvioinnissa	272
4.6.11 Esimerkki arvonalentumislaskelmasta	274
4.6.12 Arvonalentumistappion kirjaaminen ja peruuttaminen	277
4.6.12.1 Esimerkki arvonalentumistappion kirjaamisesta	278
4.6.12.2 Arvonalentumistappion peruuttaminen	279
4.6.12.3 Arvonalentumistappion kirjaamisen vaikutus laskennallisiin veroihin	280
4.6.13 Arvonalentumistestauksen dokumentaatio sekä raportointi	281
4.6.13.1 Arvonalentumistestauksen dokumentaatio sisäistä käyttöä ja tilintarkastusta varten	281
4.6.13.2 IAS 36:n liitetietovaatimukset	282
4.6.14 Arvonalentumistestauksen vaikutus emoyrityksen tilinpäätökseen	283
4.6.15 Keskeiset erot suomalaiseen käytäntöön	283

LUKU 5

RAHOITUSINSTRUMENTIT

5.1 IFRS 9 RAHOITUSINSTRUMENTIT	285
5.1.1 Luokittelu ja arvostaminen	285

5.1.1.1	Rahoitusvarojen luokittelu.....	286
5.1.1.1.1	Liiketoimintamalli – ”Rahavirtojen kerääminen”.....	287
5.1.1.1.2	Liiketoimintamalli – ”Rahavirtojen kerääminen ja myynti”.....	289
5.1.1.1.3	Liiketoimintamalli – Käypään arvoon tulosvaikutteisesti.....	290
5.1.1.2	Uudelleenluokittelu.....	290
5.1.1.3	Rahavirtakriteerit.....	291
5.1.1.4	Käyvän arvon optio.....	293
5.1.1.5	Kytkeytyt johdannaiset.....	293
5.1.1.6	Oman pääoman ehtoiset instrumentit.....	294
5.1.1.7	Luokittelu käytännössä.....	294
5.1.1.8	Rahoitusvelkojen luokittelu.....	296
5.1.1.9	Efektivisen koron menetelmä.....	296
5.1.1.9.1	Sopimukseen perustuvien rahavirtojen muutokset.....	296
5.1.2	Arvon alentuminen.....	297
5.1.2.1	Johdanto.....	297
5.1.2.1.1	Yleinen lähestymistapa.....	298
5.1.2.1.2	Laiminlyönnin (default) määritelmä.....	299
5.1.2.1.3	Luottoriskin merkittävä lisääntyminen.....	299
5.1.2.2	Yksinkertaistettu menettely.....	301
5.1.2.3	Odotettavissa olevien luottotappioiden kirjaaminen.....	303
5.1.3	IFRS 9 Suojauslaskenta.....	304
5.1.3.1	Suojauslaskennan määritelmä ja sisältö.....	304
5.1.3.2	Suojauslaskennan soveltamisen edellytykset.....	305
5.1.3.3	Suojausinstrumentit.....	306
5.1.3.3.1	Suojauksen kustannuksen erottaminen suojausinstrumentista.....	307
5.1.3.4	Suojauskohteita suojauslaskennan näkökulmasta.....	314
5.1.3.4.1	Riskikomponentti suojauskohteena.....	314
5.1.3.4.2	Suojauksen kustannus.....	316
5.1.3.4.3	Riskikomponentin suojaus käytännössä.....	316
5.1.3.4.4	Nettopositio suojauskohteena.....	318
5.1.3.5	Suojauksen tehokkuus: arviointi ja mittaaminen.....	318
5.1.3.5.1	Tehokkuusvaatimus – Taloudellinen suhde.....	320
5.1.3.5.2	Tehokkuusvaatimus – Luottoriski.....	320
5.1.3.5.3	Tehokkuusvaatimus – Suojausaste.....	321
5.1.3.6	Suojauskelpoiset riskit ja suojauslaskentamallit.....	322
5.1.3.6.1	Käyvän arvon suojaus.....	322
5.1.3.6.2	Rahavirran suojaus.....	325
5.1.3.6.3	Ulkomaiseen yksikköön tehdyn nettosijoituksen suojaus.....	328
5.1.3.7	Suojauslaskennan lopettaminen.....	330
5.1.4	Keskeiset erot suomalaiseseen käytäntöön.....	331
5.1.5	Kehitysnäkymät.....	331
5.1.5.1	IBOR-reformi ja vaikutus IFRS-standardeihin.....	331

5.2 IAS 32 RAHOITUSINSTRUMENTIT: ESITTÄMISTAPA	333
5.2.1 Johdanto.....	333
5.2.2 Soveltamisala	333
5.2.3 Rahoitusvarat, rahoitusvelat ja oman pääoman ehtoiset instrumentit ...	334
5.2.3.1 Luokittelu oman pääoman ehtoiseksi instrumentiksi	335
5.2.3.1.1 Oman pääoman ehtoisen instrumentin luokitteluehdot	335
5.2.3.1.2 Hybridilaina	337
5.2.3.2 Rahoitusinstrumentin ehdot ja tosiasiallinen luonne.....	338
5.2.3.3 Sopimuksen toteuttaminen yhteisön omina oman pääoman ehtoisina instrumentteina	340
5.2.3.4 Ehdollista suorittamista koskevat sopimuskohdat.....	342
5.2.3.5 Vaihtoehtoiset toteuttamistavat	342
5.2.4 Yhdistelmäinstrumenttien jaottelu	345
5.2.4.1 Omat osakkeet.....	349
5.2.4.2 Korot, osingot, voitot ja tappiot.....	349
5.2.4.3 Rahoitusvarojen ja -velkojen vähentäminen toisistaan.....	350
5.2.5 IAS 32:n kehitysnäkymät	351
5.2.6 Pääomalainat suomalaisessa käytännössä.....	352
5.3 IFRS 7 JA IFRS 13 RAHOITUSINSTRUMENTEISTA TILINPÄÄTÖKSESSÄ ESITETTÄVÄT TIEDOT	352
5.3.1 Johdanto.....	352
5.3.2 Standardin soveltamisala ja tavoitteet	353
5.3.3 Rahoitusinstrumenttien merkitys taloudelliseen asemaan ja tulokseen	355
5.3.3.1 Tase.....	355
5.3.3.2 Laaja tuloslaskelma.....	355
5.3.3.3 Suojauslaskenta.....	356
5.3.3.4 Käypiä arvoja koskevien tietojen esittäminen.....	356
5.3.4 Rahoitusinstrumenteista johtuvien riskien luonne ja laajuus.....	357
5.3.4.1 Luottoriski	358
5.3.4.2 Maksuvalmiusriski	360
5.3.4.3 Markkinariski.....	362
5.3.5 Rahoitusvarojen ja -velkojen vähentäminen toisistaan.....	364
5.3.6 Rahoitusinstrumenttien käyvistä arvoista esitettävät tiedot.....	365
5.3.7 Keskeiset erot suomalaiseen käytäntöön.....	367
5.3.8 IFRS 7:n ja IFRS 13:n kehitysnäkymät.....	367
 LUKU 6	
IFRS 16 VUOKRASOPIMUKSET	369
6.1 JOHDANTO.....	369
6.2 IFRS 16 -STANDARDIN SOVELTAMISALA.....	369
6.3 KESKEISIÄ KÄSITTEITÄ	370

6.4	VUOKRASOPIMUKSEN MÄÄRITELMÄ	371
6.4.1	Yksilöity omaisuuserä.....	373
6.4.2	Oikeus saada käytöstä koituvaa taloudellista hyötyä.....	374
6.4.3	Oikeus ohjata omaisuuserän käyttöä.....	375
6.5	VUOKRA-AIKA	378
6.6	SOPIMUKSEN KOMPONENTTIEN EROTTAMINEN	384
6.6.1	Vuokrasopimuskomponentti ja muut kuin vuokrasopimuskomponentit	384
6.7	DISKONTTAUSKORKO	385
6.8	VUOKRAMAKSUT	387
6.9	VUOKRALLE OTTAJIEN KIRJANPITOKÄSITTELY	391
6.9.1	Alkuperäinen arvostaminen	391
6.9.1.1	Vuokrasopimusvelan alkuperäinen arvostaminen	391
6.9.1.2	Käyttöoikeusomaisuuserän alkuperäinen arvostaminen	392
6.9.2	Myöhempi arvostaminen.....	393
6.9.2.1	Vuokrasopimusvelan myöhempi arvostaminen.....	393
6.9.2.2	Käyttöoikeusomaisuuserän myöhempi arvostaminen.....	394
6.9.2.3	Vuokrattujen omaisuuserien arvonalentumiset.....	394
6.9.2.4	Esimerkkejä vuokrasopimuksen myöhemmästä arvostamisesta	394
6.9.3	Kirjaamista koskevat helpotukset	397
6.9.3.1	Lyhytaikaiset vuokrasopimukset.....	398
6.9.3.2	Arvoltaan vähäiset kohdeomaisuuserät.....	398
6.10	VUOKRALLE ANTAJIEN KIRJANPITO- JA TILINPÄÄTÖSKÄSITTELY	399
6.10.1	Vuokrasopimusten luokittelu.....	399
6.10.1.1	Rahoitusleasingsopimus – luokittelu.....	400
6.10.1.2	Maa-alueita ja rakennuksia koskevat vuokrasopimukset.....	404
6.10.2	Kirjaaminen ja arvostaminen.....	404
6.10.2.1	Rahoitusleasingsopimukset.....	404
6.10.2.2	Operatiiviset vuokrasopimukset	405
6.11	MYYNNTI JA TAKAISINVUOKRAUS	405
6.12	EDELLEENVUOKRAUSJÄRJESTELYT	408
6.13	VUOKRASOPIMUKSEN MUUTOSTEN KÄSITTELY	409
6.13.1	Laajuuden väheneminen	410
6.13.2	Laajuuden lisääntyminen ja vastikkeen verrannollinen muutos	411
6.13.3	Laajuuden lisääntyminen ja vastike eivät muutu verrannollisesti	413
6.14	TILINPÄÄTÖKSESSÄ ESITETTÄVÄT TIEDOT	414
6.14.1	Vuokralle ottaja	414
6.14.2	Vuokralle antaja	415
6.14.2.1	Rahoitusleasingsopimukset.....	415
6.14.2.2	Operatiiviset vuokrasopimukset	415

6.15	LASKENNALLISET VEROT	416
6.16	VUOKRASOPIMUSTEN KIRJANPITO- JA TILINPÄÄTÖSNORMISTO SUOMESSA	417
6.16.1	Kirjanpitoa ja tilinpäätöstä koskevat säännökset	417
6.16.2	Keskeiset erot IFRS-normistoon verrattuna	417
LUKU 7		
	MUITA IFRS-ERITYISALUEITA	419
7.1	IFRS 5 MYYTÄVÄNÄ OLEVAT PITKÄAIKAISET OMAISUUSERÄT JA LOPETETUT TOIMINNOT	419
7.1.1	Johdanto	419
7.1.2	Standardin soveltamisala	419
7.1.3	Pitkäaikainen omaisuuserä, luovutettavien erien ryhmä ja lopetettu toiminto – määritelmät	420
7.1.4	Luokittelu myytävänä olevaksi	422
7.1.5	Alkuperäinen arvostaminen ja mahdollisten arvonalentumistappioiden kohdistaminen	423
7.1.6	Myytävänä olevien omaisuuserien myöhempi arvostaminen	425
7.1.7	Myytävänä olevien omaisuuserien luokittelu takaisin käytössä olevaksi	426
7.1.8	Esimerkki myytävänä olevien omaisuuserien arvostamisesta ja arvonalentumistappion kohdistamisesta luovutettavien erien ryhmässä	427
7.1.9	Myytävänä olevaksi luokiteltujen pitkäaikaisten omaisuuserien ja lopetettujen toimintojen esittäminen erillisessä tai laajassa tuloslaskelmassa	429
7.1.10	Myytävänä olevien pitkäaikaisten omaisuuserien ja lopetettujen toimintojen esittäminen taseessa	435
7.1.11	Esimerkkejä myytävänä olevaksi pitkäaikaiseksi omaisuuseräksi ja lopetetuksi toiminnoksi luokittelusta sekä niiden arvostamisesta	437
7.1.11.1	Esimerkki pääkonttorikiinteistön myynnistä	437
7.1.11.2	Esimerkki valmistustoiminnan lopettamisesta	439
7.1.11.3	Esimerkki toimintojen myynnistä	440
7.1.12	Tilinpäätöksessä esitettävät liitetiedot, mukaan lukien laatimisperiaatteet	442
7.1.13	Keskeiset erot suomalaiseen käytäntöön	444
7.2	IFRS 8 SEGMENTTIRAPORTOINTI – TOIMINTASEGMENTIT	444
7.2.1	Johdanto	444
7.2.2	Segmenttiraportointi IFRS 8:n mukaan	444
7.2.3	Standardin keskeiset periaatteet	445
7.2.4	Toimintasegmenttien määrittäminen	447
7.2.4.1	Määrälliset kynnyksarvot	447

7.2.4.2	Yhdistämiskriteerit.....	448
7.2.4.3	Näkökulman valinta segmentti-informaation esittämiseen	449
7.2.5	Liikearvon kohdistaminen toimintasegmenteille	450
7.2.6	Segmenteistä esitettävät tiedot	451
7.2.6.1	Yleiset tiedot.....	451
7.2.6.2	Voittoa tai tappiota sekä varoja ja velkoja koskevat tiedot.....	451
7.2.6.3	Selvitys kunkin raportoitavan segmentin voiton tai tappion määrittämisestä sekä varojen ja velkojen arvostamisesta	452
7.2.6.4	Täsmäytyslaskelmat.....	453
7.2.7	Koko yhteisöä koskevat tiedot	454
7.2.7.1	Tuotteita ja palveluja koskevat tiedot	454
7.2.7.2	Maantieteellisiä alueita koskevat tiedot	454
7.2.7.3	Tiedot tärkeimmistä asiakkaista.....	455
7.2.8	Siirtymäsäännöt.....	456
7.2.9	Keskeisimmät erot suomalaiseen käytäntöön.....	456
7.3	IAS 12 TULOVEROT	456
7.3.1	Johdanto.....	456
7.3.2	Erillistilinpäätöksiin sisältyvät laskennalliset verovelat ja -saamiset.....	462
7.3.2.1	Yleistä.....	462
7.3.2.2	Veronalaiset väliaikaiset erot.....	462
7.3.2.2.1	Kirjanpitolain säännökset.....	462
7.3.2.2.2	IAS 12:n säännökset.....	463
7.3.2.3	Vähennuskelpoiset väliaikaiset erot.....	466
7.3.2.3.1	Kirjanpitolain säännökset.....	466
7.3.2.3.2	IAS 12:n säännökset.....	467
7.3.2.4	Käyttämätön ulkomaisen veron hyvitys ja laskennalliset verot ..	473
7.3.2.5	Rajat ylittävä sulautuminen ja konsernivähennys.....	473
7.3.2.6	Väliyhteisötulo ja laskennalliset verot	476
7.3.2.7	Esimerkki verokulusta	478
7.3.3	Erillistilinpäätösten muuttaminen konsernin tilinpäätösperiaatteiden mukaisiksi	480
7.3.4	Poistoero ja vapaaehtoiset varaukset konsernitilinpäätöksessä.....	481
7.3.5	Yhdistelytoimenpiteistä aiheutuvat laskennalliset verovelat ja -saamiset.....	481
7.3.5.1	Sisäisten myyntivoittojen ja -tappioiden eliminointi	481
7.3.5.2	Konsernitasolla tehtävät kirjaukset.....	482
7.3.5.3	Liikearvon tai negatiivisen liikearvon kohdistaminen / Konserniaktiivan tai -passiivan kohdistaminen.....	482
7.3.5.3.1	Kirjanpitolain säännökset.....	482
7.3.5.3.2	IAS 12:n säännökset.....	482
7.3.5.4	Tytär-, osakkuus- ja yhteisyritysten voitot ja tappiot	484
7.3.5.4.1	Kirjanpitolain säännökset.....	484
7.3.5.4.2	IAS 12:n säännökset.....	484
7.3.6	Kauden verotettavaan tuloon perustuvien verojen ja laskennallisten verojen arvostaminen	490

7.3.7	Kauden verotettavaan tuloon perustuvien verojen ja laskennallisten verojen kirjaaminen.....	493
7.3.7.1	Tulosvaikutteisesti kirjatut erät.....	493
7.3.7.2	Muuten kuin tulosvaikutteisesti kirjatut erät.....	493
7.3.8	Laskennallisten verojen esittäminen.....	494
7.3.8.1	Verosaamiset ja -velat.....	494
7.3.8.2	Netottaminen.....	495
7.3.8.3	Verokulu.....	496
7.3.9	Verotuksellinen epävarmuus.....	496
7.3.10	Verolaskennan muutossuuntia.....	500
7.3.10.1	IAS 12:een ehdotetut muutokset.....	500
7.3.10.2	IFRS-standardien ja Suomen verotuksen välinen yhteys.....	501
7.4	IAS 21 VALUUTTAKURSSIEN MUUTOSTEN VAIKUTUKSET	504
7.4.1	Johdanto.....	504
7.4.2	Soveltamisala.....	504
7.4.3	Toimintavaluutta ja esittämisvaluutta.....	505
7.4.4	Ulkomaanrahan määräiset liiketoimet ja saldot.....	506
7.4.4.1	Alkuperäinen kirjaaminen.....	506
7.4.4.2	Nettosijoitus ulkomaiseen yksikköön.....	509
7.4.5	Muun kuin toimintavaluutan käyttäminen esittämisvaluuttana.....	510
7.4.5.1	Ulkomaisen yksikön tilinpäätöksen muuntaminen ja luopuminen ulkomaisesta yksiköstä.....	511
7.4.5.2	Konsernin sisäisistä saamisista ja veloista aiheutuvat kurssierot.....	513
7.4.6	Keskeiset erot suomalaiseen käytäntöön.....	514
7.5	IAS 23 VIERAAN PÄÄOMAN MENOT	516
7.5.1	Johdanto.....	516
7.5.2	Vieraan pääoman menojen kirjaamisen peruseriaatteen.....	516
7.5.3	Ehdot täyttävien omaisuuserien tunnistaminen.....	517
7.5.3.1	Perusparantaminen.....	518
7.5.3.2	Vaihto-omaisuus.....	518
7.5.3.3	Hankkeet, jotka tuloutetaan ajan kuluessa.....	519
7.5.4	Aktivoitavissa olevat vieraan pääoman menot.....	520
7.5.4.1	Rahoitusmenokertoimen käyttö.....	521
7.5.4.2	Rahoitusmenokertoimen ja aktivoitavan koron laskeminen.....	522
7.5.4.3	Valuuttalainojen kurssierot.....	525
7.5.4.4	Korkojohdannaiset.....	525
7.5.4.5	Verojen huomiointi.....	526
7.5.5	Aktivointiaika.....	526
7.5.5.1	Aloittaminen.....	527
7.5.5.2	Keskeyttäminen.....	527
7.5.5.3	Lopettaminen.....	528
7.5.6	Keskeiset erot suomalaiseen käytäntöön.....	529

7.6 IAS 37 VARAUKSET, EHDOLLISET VELAT JA EHDOLLISET VARAT	529
7.6.1 Johdanto.....	529
7.6.2 Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat – määritelmät ja sisältö.....	530
7.6.3 Varauksen kirjaamisedellytykset	533
7.6.3.1 Aikaisemman tapahtuman seurauksena syntynyt velvoite	533
7.6.3.2 Taloudellista hyötyä ilmentävien voimavarojen todennäköinen siirtyminen pois yhteisöstä	535
7.6.3.3 Velvoitteen määrän luotettava arviointi	535
7.6.4 Varauksen arvostaminen.....	536
7.6.5 Nykyarvo.....	538
7.6.6 Varausten muutokset ja varausten käyttö.....	538
7.6.7 Saatavat korvaukset	539
7.6.8 Kirjaamis- ja arvostamissääntöjen soveltaminen.....	540
7.6.8.1 Vastaiset liiketoiminnan tappiot	540
7.6.8.2 Tappiolliset sopimukset	541
7.6.8.3 Uudelleenjärjestelyvaraukset	542
7.6.8.4 Päästöoikeudet	544
7.6.8.4.1 Bruttoperiaate	545
7.6.8.4.2 Nettoperiaate	546
7.6.9 Käytöstä poistamista ja alkuperäiseen tilaan palauttamista koskevien sekä muiden vastaavanlaisten velkojen muutokset (IFRIC 1 -tulkinta).....	546
7.6.10 Tietyille markkinoille osallistumisesta aiheutuvat velat – sähkö- ja elektroniikkalaiteromu (IFRIC 6 -tulkinta).....	547
7.6.11 Käytöstä poistamiseen, alkuperäiseen tilaan palauttamiseen ja ympäristön kunnostamiseen liittyvät velvoitteet (IFRIC 5 -tulkinta).....	548
7.6.12 Julkisten maksujen käsittely (IFRIC 21 -tulkinta)	548
7.6.13 IAS 37 -standardin tulevat muutokset.....	549
7.6.14 Keskeiset erot suomalaisen käytäntöön.....	549

LIITE 1

KANSAINVÄLISET TILINPÄÄTÖSSTANDARDIT – INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS.....	551
--	------------

LIITE 2

IFRS-TULKINTAKOMITEA – IFRS INTERPRETATIONS COMMITTEE IAS- JA IFRS -STANDARDIEN TULKINNAT	553
--	------------