

# SISÄLLYSLUETTELO

|                       |     |
|-----------------------|-----|
| ESIPUHE .....         | V   |
| LYHENNELUETTELO ..... | XXV |

## LUKU 1

|   |          |
|---|----------|
| <b>TILINPÄÄTÖKSEN SISÄLTÖ JA ESITTÄMINEN .....</b>  | <b>1</b> |
| <b>1.1 TILINPÄÄTÖKSEN ESITTÄMINEN – IAS 1 JA IAS 7 .....</b>                                    | <b>1</b> |
| 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<br>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<br>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<br>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<br>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<br>soveltamisessa .....                                 | 36        |
| 1.1.7.3    | Johdon harkintaa edellyttävät ratkaisut ja keskeiset<br>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<br>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        |
| <b>1.2</b> | <b>IAS 33 OSAKEKOHTAINEN TULOS.....</b>  | <b>48</b> |
| 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<br>tulos – osoittaja .....                                    | 51        |
| 1.2.4.2    | Laimennusvaikutuksella oikaistu osakekohtainen<br>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        |
| <b>1.3</b> | <b>IAS 34 OSAVUOSIKATSAUKSET .....</b>  | <b>59</b> |
| 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<br>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        |
| <b>1.4</b> | <b>IFRS 1 ENSIMMÄINEN IFRS-STANDARDIEN KÄYTTÖÖNOTTO.....</b>  | <b>72</b> |
| 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 .....   | 78        |
| 1.4.5.2    | Käyvän arvon tai uudelleenarvostukseen perustuvan arvon<br>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<br>(tytär-, osakkuus- ja yhteisyritysten siirtyminen<br>IFRS-standardeihin eri ajankohtana kuin emoyritys)..... | 82        |
| 1.4.5.6    | Yhdistelmäinstrumentit.....   | 83        |
| 1.4.5.7    | Aiemmin taseeseen merkittyjen rahoitusinstrumenttien<br>nimenomainen luokittelu .....   | 83        |
| 1.4.5.8    | Aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden hankintameno<br>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 | Efektiivisen 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 kehitysnäkymät.....  | 93 |

## LUKU 2

|   |            |
|---|------------|
| <b>IFRS 15 MYYNTITUOTOT ASIAKASSOPIMUKSISTA .....</b>               | <b>95</b>  |
| <b>2.1 JOHDANTO.....</b>  | <b>95</b>  |
| <b>2.2 5-VAIHEINEN MALLI .....</b>                                  | <b>96</b>  |
| 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 Transaktiohinnan määrittäminen .....                          | 105        |
| 2.2.4 Transaktiohinnan 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        |
| <b>2.3 SOPIMUKSESTA AIHEUTUVAT MENOT .....</b>                      | <b>113</b> |
| 2.3.1 Ohjeistus menojen kirjaamisesta.....                          | 113        |
| 2.3.2 Sopimuksen saamisesta aiheutuvat lisämenot.....               | 114        |
| 2.3.3 Sopimuksen täyttämisestä aiheutuvat menot .....               | 114        |
| 2.3.4 Kuluksi jaksottaminen ja arvon alentuminen.....               | 115        |
| <b>2.4 IFRS 15 -STANDARDIIN SISÄLTÄVÄ SOVELTAMISOHJEISTUS .....</b> | <b>116</b> |
| 2.4.1 Lisenssituottojen 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        |
| <b>2.5 KESKEISET EROT SUOMALASEEN KÄYTÄNTÖÖN.....</b> | <b>132</b> |

## **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 etuusperusteisiin järjestelyihin..... | 134 |
| 3.1.2.1 TyEL:n luokittelu.....   | 135 |
| 3.1.3 Etuusperusteisen 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 Etuusperusteisen järjestelyn kirjaaminen tilinpäätökseen.....                        | 148 |
| 3.1.3.9 Taseeseen kirjattava omaisuuserä.....  | 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

|         |   |            |
|---------|---|------------|
|         | <b>JA ARVONALENTUMISTESTAUS .....</b>   | <b>173</b> |
| 4.1     | <b>JOHDANTO.....</b>  | <b>173</b> |
| 4.2     | <b>IFRS 10 KONSERNITILINPÄÄTÖS.....</b>   | <b>174</b> |
| 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        |

|            |  |            |
|------------|--|------------|
| <b>4.3</b> | <b>IFRS 3 LIIKETOIMINTOJEN YHDISTÄMINEN .....</b>  | <b>191</b> |
| 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<br>koko kauppahintana .....   | 197        |
|            | Ehdollinen vastike (lisäkauppahinta) .....   | 198        |
| 4.3.2.4    | Hankittujen yksilöitävissä olevien varojen, vastattaviksi<br>otettujen velkojen ja hankinnan kohteen<br>määräsvallattomien omistajien osuuden kirjaaminen ja<br>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<br>määrittämisessä .....  | 216        |
| 4.3.3      | Muuntoerot .....   | 216        |
| 4.3.4      | Yrityshankinnasta erillisinä käsiteltävät järjestelyt .....  | 217        |
| 4.3.5      | Liikearvon tai edullisesta kaupasta syntyvän voiton<br>(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        |
| <b>4.4</b> | <b>IFRS 11 YHTEISJÄRJESTELYT .....</b>   | <b>229</b> |
| 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        |
| <b>4.5</b> | <b>IAS 28 SIIJOITUKSET OSAKKUUSYRITYKSIIN .....</b>                                     | <b>238</b> |
| 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        |
| <b>4.6</b> | <b>OMAIUUSERIEN ARVON ALENTUMINEN.....</b>  | <b>241</b> |
| 4.6.1      | Johdanto.....   | 241        |
| 4.6.2      | Omaisuserien arvon alentumista koskevat<br>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<br>arvonalentumistestaus.....    | 246        |
| 4.6.5.1    | Mahdollisten arvonalentumista osoittavien viitteiden<br>seuraaminen.....                | 247        |
| 4.6.5.2    | Yhteisön ulkopuoliset ja sisäiset viitteet omaisuserän arvon<br>alentumisesta .....     | 248        |
| 4.6.5.3    | Arvonalentumistestauksen ajankohta.....   | 249        |
| 4.6.5.4    | Viimeisimmän testauslaskelman käyttäminen .....   | 250        |
| 4.6.5.5    | Arvonalentumiset osavuositarkastuksissa.....  | 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<br>soveltaminen omaisuuserän käyttöarvon määrittämiseen ..                                   | 264 |
| 4.6.8 Rahavirtaa tuottavan yksikön kirjanpitoarvon määrittäminen .....  | 266 |
| 4.6.8.1 Liikearvon kohdistaminen rahavirtaa<br>tuottaville yksiköille .....   | 267 |
| 4.6.8.2 Liikearvon uudelleen kohdistaminen toimintojen myynnin<br>tai uudelleenjärjestelyjen yhteydessä .....   | 268 |
| 4.6.9 Pääomamenetelmällä yhdistellyt yritykset sekä määräysvallattomien<br>omistajien osuuden huomioon ottaminen liikearvon<br>arvonalentumistestauksessa ..... | 269 |
| 4.6.9.1 Pääomaosuusmenetelmällä yhdisteltävien osuuksien<br>arvonalentumistestaus .....   | 269 |
| 4.6.9.2 Määräysvallattomien omistajien osuuden huomioon<br>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<br>veroihin .....   | 280 |
| 4.6.13 Arvonalentumistestauksen dokumentaatio sekä raportointi .....  | 281 |
| 4.6.13.1 Arvonalentumistestauksen dokumentaatio sisäistä käyttöä ja<br>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 |

|                                       |  |            |
|---------------------------------------|--|------------|
| <b>5.2</b>                            | <b>IAS 32 RAHOITUSINSTRUMENTIT: ESITTÄMISTAPA .....</b>                                    | <b>333</b> |
| 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        |
| <b>5.3</b>                            | <b>IFRS 7 JA IFRS 13 RAHOITUSINSTRUMENTEISTA TILINPÄÄTÖKSESSÄ ESITETTÄVÄT TIEDOT .....</b> | <b>352</b> |
| 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        |
| <b>LUKU 6</b>                         |  |            |
| <b>IFRS 16 VUOKRASOPIMUKSET .....</b> |  | <b>369</b> |
| <b>6.1</b>                            | <b>JOHDANTO.....</b>   | <b>369</b> |
| <b>6.2</b>                            | <b>IFRS 16 -STANDARDIN SOVELTAMISALA.....</b>  | <b>369</b> |
| <b>6.3</b>                            | <b>KESKEISIÄ KÄSITTEITÄ .....</b>  | <b>370</b> |

|             |   |     |
|-------------|---|-----|
| <b>6.4</b>  | <b>VUOKRASOPIMUKSEN MÄÄRITELMÄ</b> .....                                | 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 |
| <b>6.5</b>  | <b>VUOKRA-AIKA</b> .....  | 378 |
| <b>6.6</b>  | <b>SOPIMUKSEN KOMPONENTTIEN EROTTAMINEN</b> .....                       | 384 |
| 6.6.1       | Vuokrasopimuskomponentti ja muut kuin<br>vuokrasopimuskomponentit ..... | 384 |
| <b>6.7</b>  | <b>DISKONTTAUSKORKO</b> .....   | 385 |
| <b>6.8</b>  | <b>VUOKRAMAKSUT</b> .....   | 387 |
| <b>6.9</b>  | <b>VUOKRALLE OTTAJIEN KIRJANPITOKÄSITTELY</b> .....                     | 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<br>arvostamisesta .....        | 394 |
| 6.9.3       | Kirjaamista koskevat helpotukset .....                                  | 397 |
| 6.9.3.1     | Lyhytaikaiset vuokrasopimukset.....                                     | 398 |
| 6.9.3.2     | Arvoltaan vähäiset kohdeomaisuuserät.....                               | 398 |
| <b>6.10</b> | <b>VUOKRALLE ANTAJIEN KIRJANPITO- JA TILINPÄÄTÖSKÄSITTELY</b> ....      | 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 |
| <b>6.11</b> | <b>MYYNТИ JA TAKAISINVUOKRAUS</b> .....                                 | 405 |
| <b>6.12</b> | <b>EDELLEENVUOKRAUSJÄRJESTELYT</b> .....                                | 408 |
| <b>6.13</b> | <b>VUOKRASOPIMUKSEN MUUTOSTEN KÄSITTELY</b> .....                       | 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 |
| <b>6.14</b> | <b>TILINPÄÄTÖKSESSÄ ESITETTÄVÄT TIEDOT</b> .....                        | 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<br>SUOMESSA .....   | 417 |
| 6.16.1        | Kirjanpitoa ja tilinpäätöstä koskevat säännökset .....  | 417 |
| 6.16.2        | Keskeiset erot IFRS-normistoon verrattuna .....   | 417 |
| <br>          |   |     |
| <b>LUKU 7</b> |   |     |
|               | <b>MUITA IFRS-ERITYISALUEITA</b> .....  | 419 |
| 7.1           | <b>IFRS 5 MYYTÄVÄNÄ OLEVAT PITKÄAIKAISET OMAISUUSERÄT JA<br/>LOPETETUT TOIMINNOT</b> .....  | 419 |
| 7.1.1         | Johdanto .....  | 419 |
| 7.1.2         | Standardin soveltamisala .....  | 419 |
| 7.1.3         | Pitkäaikainen omaisuuserä, luovutettavien erien ryhmä ja lopetettu<br>toiminto – määritelmät .....  | 420 |
| 7.1.4         | Luokittelu myytävänä olevaksi .....   | 422 |
| 7.1.5         | Alkuperäinen arvostaminen ja mahdollisten<br>arvon alentumistappioiden kohdistaminen .....  | 423 |
| 7.1.6         | Myytävänä olevien omaisuuserien myöhempi arvostaminen .....   | 425 |
| 7.1.7         | Myytävänä olevien omaisuuserien luokittelu takaisin käytössä<br>olevaksi .....  | 426 |
| 7.1.8         | Esimerkki myytävänä olevien omaisuuserien arvostamisesta ja<br>arvon alentumistappion kohdistamisesta luovutettavien erien<br>ryhmässä .....                | 427 |
| 7.1.9         | Myytävänä olevaksi luokiteltujen pitkäaikaisten omaisuuserien ja<br>lopetettujen toimintojen esittäminen erillisessä tai laajassa<br>tuloslaskelmassa ..... | 429 |
| 7.1.10        | Myytävänä olevien pitkäaikaisten omaisuuserien ja lopetettujen<br>toimintojen esittäminen taseessa .....  | 435 |
| 7.1.11        | Esimerkkejä myytävänä olevaksi pitkäaikaiseksi omaisuuseräksi ja<br>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<br>laatimisperiaatteet .....  | 442 |
| 7.1.13        | Keskeiset erot suomalaiseen käytäntöön .....  | 444 |
| 7.2           | <b>IFRS 8 SEGMENTTIRAPORTOINTI – TOIMINTASEGMENTIT</b> .....  | 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<br>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        |
| <b>7.3</b> | <b>IAS 12 TULOVEROT .....</b>   | <b>456</b> |
| 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<br>mukaisiksi .....                                    | 480        |
| 7.3.4      | Poistoero ja vapaaehtoiset varaukset konsernitilinpäätöksessä.....  | 481        |
| 7.3.5      | Yhdistelytoimenpiteistä aiheutuvat laskennalliset verovelat ja<br>-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 /<br>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<br>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        |
| <b>7.4</b> | <b>IAS 21 VALUUTTAKURSSIEN MUUTOSTEN VAIKUTUKSET</b> .....                                  | <b>504</b> |
| 7.4.1      | Johdanto.....   | 504        |
| 7.4.2      | Soveltamisala.....  | 504        |
| 7.4.3      | Toimintavaluutta ja esittämismisvaluutta.....   | 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 esittämismisvaluuttana.....                          | 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        |
| <b>7.5</b> | <b>IAS 23 VIERAAN PÄÄOMAN MENOT</b> .....   | <b>516</b> |
| 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        |

|   |            |
|---|------------|
| <b>7.6 IAS 37 VARAUKSET, EHDOLLISET VELAT JA EHDOLLISET VARAT .....</b>   | <b>529</b> |
| 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<br>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<br>koskevien sekä muiden vastaavanlaisten velkojen muutokset<br>(IFRIC 1 -tulkinta)..... | 546        |
| 7.6.10 Tietyille markkinoille osallistumisesta aiheutuvat velat – sähkö- ja<br>elektroniikkalaiteromu (IFRIC 6 -tulkinta).....                            | 547        |
| 7.6.11 Käytöstä poistamiseen, alkuperäiseen tilaan palauttamiseen ja<br>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

|  |            |
|--|------------|
| <b>KANSAINVÄLISET TILINPÄÄTÖSSTANDARDIT –<br/>INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS.....</b> | <b>551</b> |
|--|------------|

## LIITE 2

|  |            |
|--|------------|
| <b>IFRS-TULKINTAKOMITEA – IFRS INTERPRETATIONS COMMITTEE<br/>IAS- JA IFRS -STANDARDIEN TULKINNAT .....</b> | <b>553</b> |
|--|------------|