



Euroopan unionin
neuvosto

Bryssel, 16. lokakuuta 2025
(OR. en)

14098/25
ADD 1

DRS 86
ECOFIN 1360
EF 349

SAATE

Lähettiläjä:	Euroopan komissio
Saapunut:	15. lokakuuta 2025
Vastaanottaja:	Neuvoston pääsihteeristö
Kom:n asiak. nro:	D(2025) 110230 liite
Asia:	LIITE KOMMISSION ASETUS (EU) .../..., annettu XXX, asetuksen (EU) 2023/1803 muuttamisesta kansainvälisen tilinpäätösstandardin IFRS 18 osalta

Valtuuskunnille toimitetaan oheisena asiakirja D(2025) 110230 liite.

Liite: D(2025) 110230 liite

FI

LIITE

IFRS 18

**Tilinpäätöksen esittämistapa ja tilinpäätöksessä
esitettävät tiedot**

D110230/01

Kansainvälinen tilinpäätösstandardi IFRS 18

Tilinpäätöksen esittämistapa ja tilinpäätöksessä esitettävät tiedot

Tavoite

- 1 Tässä standardissa esitetään sellaisia vaatimuksia tietojen esittämistavasta *yleiseen käyttöön tarkoitetussa tilinpäätöksessä* (tilinpäätös) ja kyseisessä tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista, jotka auttavat sen varmistamisessa, että tilinpäätöksessä annetaan sellaista merkityksellistä informaatiota, joka antaa todenmukaisen kuvan yhteisön varoista, veloista, omasta pääomasta, tuotoista ja kuluista.

Soveltamisala

- 2 **Yhteisön on sovellettava tätä standardia tietojen esittämistapaan *IFRS-tilinpäätösstandardien* mukaisesti laadittavassa tilinpäätöksessä ja kyseisessä tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin.**
- 3 Tässä standardissa esitetään yleisiä ja erityisiä vaatimuksia tietojen esittämistavasta tuloslaskelmassa (tai -laskelmissa), taseessa ja oman pääoman muutoksia osoittavassa laskelmassa. Tässä standardissa esitetään myös vaatimuksia *liitetiedoissa* esitettävistä tiedoista. IAS 7:ssä *Rahavirtalaskelmat* esitetään rahavirtainformaation esittämistapaa ja rahavirtainformaatiosta esitettäviä tietoja koskevia vaatimuksia. Rahavirtalaskelmiin sovelletaan kuitenkin kappaleisiin 9–43 ja 113–114 sisältyviä tilinpäätöstä koskevia yleisiä vaatimuksia.
- 4 Muissa IFRS-tilinpäätösstandardeissa esitetään tiettyjä liiketoimia ja muita tapahtumia koskevia vaatimuksia kirjaamisesta, arvostamisesta, tietojen esittämistavasta ja tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista.
- 5 Tämä standardi ei koske tietojen esittämistapaa IAS 34:n *Osavuositilinpäätökset* mukaisesti laadittavissa lyhennetyissä osavuositilinpäätöksissä ja kyseisissä tilinpäätöksissä esitettäviä tietoja. Tällaisiin tilinpäätöksiin sovelletaan kuitenkin kappaleita 41–45 ja 117–125.
- 6 Tässä standardissa käytetään terminologiaa, joka soveltuu voittoa tavoitteleviin yhteisöihin, liiketoimintaa harjoittavat julkisen sektorin yhteisöt mukaan lukien. Jos voittoa tavoittelemattomat yksityisen tai julkisen sektorin yhteisöt soveltavat tätä standardia, niiden saattaa olla tarpeellista muuttaa joidenkin laskelmarivien, ryhmien, välisummien tai loppusummien nimityksiä tai itse tilinpäätöslaskelmien nimiä.
- 7 Vastaavasti yhteisöt, joilla ei ole IAS 32:ssa *Rahoitusinstrumentit: esittämistapa* määriteltyä omaa pääomaa (esimerkiksi jotkin sijoitusrahastot), sekä yhteisöt, joiden osakepääoma ei ole omaa pääomaa (esimerkiksi eräät osuustoiminnalliset yhteisöt), voivat joutua muuttamaan jäsen- tai osuuspääoman esittämistapaa tilinpäätöksessä.
- 8 Monet yhteisöt esittävät johdon taloudellisen katsauksen, joka on erillään tilinpäätöksestä (ks. kappale 10) ja jossa kuvataan ja selostetaan yhteisön taloudellisen tuloksen ja taloudellisen aseman keskeisiä piirteitä sekä tärkeimpiä yhteisöä koskevia epävarmuustekijöitä. Tällainen katsaus ei kuulu IFRS-tilinpäätösstandardien soveltamisalaan.

Tilinpäätöstä koskevat yleiset vaatimukset

Tilinpäätöksen tavoite

- 9 Tilinpäätöksen tavoitteena on antaa raportoivan yhteisön varoista, veloista, omasta pääomasta, tuotoista ja kuluista taloudellista informaatiota, joka on tilinpäätöksen käyttäjille hyödyllistä arvioitaessa yhteisön tulevia vastaisia nettorahavirtoja koskevia näkymiä ja arvioitaessa sitä, miten johto on hoitanut yhteisön taloudellisia voimavaroja.

Tilinpäätöskokonaisuus

- 10 **Tilinpäätöskokonaisuuteen kuuluvat seuraavat osat:**
- (a) **raportointikauden tuloslaskelma (tai -laskelmat) (ks. kappale 12);**
 - (b) **tase raportointikauden lopussa;**
 - (c) **laskelma oman pääoman muutoksista raportointikauden aikana;**
 - (d) **raportointikauden rahavirtalaskelma;**

- (e) **raportointikauden liitetiedot;**
 - (f) **edellistä kautta koskevat vertailutiedot kappaleissa 31–32 tarkemmin määrättävällä tavalla; ja**
 - (g) **tase edellisen kauden alusta, jos sitä vaaditaan kappaleessa 37.**
- 11 Kappaleissa 10(a)–10(d) luetelluista laskelmista (ja niiden vertailutiedoista) käytetään nimitystä *tilinpäätöksen päälaskelmat*. Yhteisö voi käyttää laskelmistaan myös muita kuin tässä standardissa käytettyjä nimityksiä. Yhteisö voi esimerkiksi käyttää ”taseen” sijaan nimitystä ”taloudellista asemaa osoittava laskelma”. Lisäksi on niin, että vaikka tässä standardissa käytetään sellaisia termejä kuin ”*muut laajan tuloksen erät*”, ”*voitto tai tappio*” ja ”*laaja tulos*”, yhteisö saa käyttää muitakin nimityksiä tässä standardissa vaadittavista loppusummista, välisummista ja laskelmariveistä, kunhan ne nimetään tavalla, jolla erien ominaispiirteistä annetaan todenmukainen kuva kappaleessa 43 vaadittavalla tavalla. Yhteisö voi esimerkiksi käyttää ”voitosta tai tappiosta” nimitystä ”tulos”.
- 12 Yhteisön on esitettävä tuloslaskelmansa joko:
- (a) yhtenä voittoa tai tappiota ja muita laajan tuloksen eriä osoittavana laskelmana siten, että voitto tai tappio ja muut laajan tuloksen erät esitetään kahdessa osassa – jos tämä vaihtoehto valitaan, yhteisön on esitettävä ensin voittoa tai tappiota koskeva osa ja välittömästi sen jälkeen muita laajan tuloksen eriä koskeva osa; tai
 - (b) voittoa tai tappiota osoittavana laskelmana ja erillisenä laajaa tulosta esittävänä laskelmana, jonka on lähdettävä voitosta tai tappiosta – jos tämä vaihtoehto valitaan, voittoa tai tappiota osoittavan laskelman on välittömästi edeltävä laajaa tulosta esittävää laskelmaa.
- 13 Tässä standardissa:
- (a) kappaleessa 12(a) kuvatussa voittoa tai tappiota koskevasta osasta ja kappaleessa 12(b) kuvatussa voittoa tai tappiota osoittavasta laskelmasta käytetään nimitystä voittoa tai tappiota osoittava laskelma; ja
 - (b) kappaleessa 12(a) kuvatussa muita laajan tuloksen eriä koskevasta osasta ja kappaleessa 12(b) kuvatussa laajaa tulosta esittävästä laskelmasta käytetään nimitystä laajaa tulosta esittävä laskelma.
- 14 Yhteisön on esitettävä tilinpäätöskokonaisuudessa jokainen tilinpäätöksen päälaskelma samanarvoisena.

Tilinpäätöksen päälaskelmien ja liitetietojen tehtävät

- 15 Tilinpäätöksen tavoitteen (ks. kappale 9) saavuttamiseksi yhteisö esittää tietoja tilinpäätöksen päälaskelmissa ja liitetiedoissa. Yhteisön tarvitsee esittää vain *olennainen informaatio* (ks. kappaleet 19 ja B1–B5).
- 16 Tilinpäätöksen päälaskelmien tehtävänä on antaa raportoivan yhteisön kirjatuihin varoista, veloista, omasta pääomasta, tuotoista, kuluista ja rahavirroista sellaisia jäsennettyjä yhteenvetoja, jotka ovat tilinpäätöksen käyttäjille hyödyllisiä:
- (a) ymmärrettävän yleiskuvan saamiseksi yhteisön kirjatuihin varoista, veloista, omasta pääomasta, tuotoista, kuluista ja rahavirroista;
 - (b) yhteisöjen välisten vertailujen ja saman yhteisön raportointikausien välisten vertailujen tekemiseksi; ja
 - (c) sellaisten erien tai alueiden tunnistamiseksi, joiden osalta tilinpäätöksen käyttäjät saattavat haluta etsiä lisätietoja liitetiedoista.
- 17 Liitetietojen tehtävänä on antaa olennaista informaatiota, joka on tarpeen, jotta:
- (a) tilinpäätöksen käyttäjät pystyvät ymmärtämään tilinpäätöksen päälaskelmissa esitettäviä laskelmarivejä (ks. kappale B6); ja
 - (b) tilinpäätöksen päälaskelmia täydennetään lisätiedoilla tilinpäätöksen tavoitteen saavuttamiseksi (ks. kappale B7).
- 18 Yhteisön on hyödynnettävä kappaleissa 16–17 kuvattuja tilinpäätöksen päälaskelmien ja liitetietojen tehtäviä määrittäessään, sisällytetäänkö tiedot tilinpäätöksen päälaskelmiin vai liitetietoihin. Tilinpäätöksen päälaskelmien ja liitetietojen erilaiset tehtävät merkitsevät sitä, että tiedot, jotka on esitettävä liitetiedoissa, poikkeavat laajuudeltaan tiedoista, jotka on esitettävä tilinpäätöksen päälaskelmissa. Kyseiset erot merkitsevät sitä, että:
- (a) kappaleessa 16 kuvattujen jäsennettyjen yhteenvetojen antamiseksi tilinpäätöksen päälaskelmissa annettavat tiedot ovat yhdistettyjä kuin liitetiedoissa annettavat tiedot; ja

- (b) kappaleessa 17 kuvatus informaation antamiseksi liitetiedoissa annetaan yksityiskohtaisempia tietoja yhteisön varoista, veloista, omasta pääomasta, tuotoista, kuluista ja rahavirroista, mukaan lukien tilinpäätöksen päälaskelmissa esitettyjen tietojen *eritteleminen*.

Tilinpäätöksen päälaskelmissa tai liitetiedoissa esitettävät tiedot

- 19 Joissakin IFRS-tilinpäätösstandardeissa määrätään tiedoista, jotka on esitettävä tilinpäätöksen päälaskelmissa tai liitetiedoissa. Yhteisön ei tarvitse esittää tilinpäätöksessään tiettyä IFRS-tilinpäätösstandardeissa vaadittavaa tietoa, jos informaatio, joka annetaan esittämällä kyseinen tieto, ei ole olennaista. Näin on, vaikka IFRS-tilinpäätösstandardit sisältäisivät luettelon nimenomaisista vaatimuksista tai ne kuvattaisiin niissä vähimmäisvaatimuksina.
- 20 Yhteisön on harkittava lisätietojen antamista silloin, kun IFRS-tilinpäätösstandardien nimenomaisten vaatimusten mukaiset tiedot eivät ole riittäviä, jotta tilinpäätöksen käyttäjien olisi mahdollista ymmärtää, miten liiketoimet ja muut tapahtumat ja olosuhteet ovat vaikuttaneet yhteisön taloudelliseen asemaan ja taloudelliseen tulokseen.

Tilinpäätöksen päälaskelmissa esitettävät tiedot

- 21 Kappaleessa 16 määrätään, että tilinpäätöksen päälaskelmien tehtävänä on antaa jäsennettyjä yhteenvedoja, jotka ovat hyödyllisiä kyseisessä kappaleessa täsmennettyjen tarkoitusten kannalta (ja joista käytetään jäljempänä nimitystä *hyödyllinen jäsennetty yhteenvedo*). Yhteisön on hyödynnettävä tilinpäätöksen päälaskelmien tehtävää määrittäessään, mitä olennaista informaatiota kyseisissä laskelmissa esitetään kappaleissa 22–24 esitetyllä tavalla.
- 22 Jotta tilinpäätöksen päälaskelmassa annetaan hyödyllinen jäsennetty yhteenvedo, yhteisön on noudatettava erityisiä vaatimuksia, joissa määritetään kyseisen laskelman rakenne. Nämä erityiset vaatimukset ovat seuraavat:
- (a) voittoa tai tappiota osoittava laskelma – kappaleiden 47, 69, 76 ja 78 vaatimukset;
 - (b) laajaa tulosta esittävä laskelma – kappaleiden 86–88 vaatimukset;
 - (c) tase – kappaleiden 96 ja 104 vaatimukset;
 - (d) laskelma oman pääoman muutoksista – kappaleen 107 vaatimukset; ja
 - (e) rahavirtalaskelma – IAS 7:n kappaleen 10 vaatimukset.
- 23 Joissakin IFRS-tilinpäätösstandardeissa vaaditaan, että tietyt laskelmarivit on esitettävä erikseen tilinpäätöksen päälaskelmissa (esimerkiksi tämän standardin kappaleet 75 ja 103). Yhteisön ei tarvitse esittää erikseen laskelmariviä tilinpäätöksen päälaskelmassa, jos tämä ei ole tarpeen hyödyllisen jäsennetyn yhteenvedon antamiseksi kyseisessä laskelmassa. Näin on, vaikka IFRS-tilinpäätösstandardit sisältäisivät luettelon tietyistä vaadittavista laskelmariveistä tai niissä kuvattaisiin kyseisiä laskelmarivejä vähimmäisvaatimuksina (ks. kappale B8).
- 24 Yhteisön on esitettävä muita laskelmarivejä ja välisummia, jos tällainen esittäminen on tarpeen hyödyllisen jäsennetyn yhteenvedon antamiseksi tilinpäätöksen päälaskelmassa. Kun yhteisö esittää muita laskelmarivejä tai välisummia, näiden laskelmarivien tai välisummien on täytettävä seuraavat vaatimukset (ks. kappale B9):
- (a) ne koostuvat IFRS-tilinpäätösstandardien mukaisesti kirjatuista ja arvostetuista rahamääristä;
 - (b) ne sopivat yhteen kappaleessa 22 lueteltuihin vaatimuksiin perustuvan laskelmarakenteen kanssa;
 - (c) ne ovat kaudesta toiseen johdonmukaisia kappaleen 30 mukaisesti; ja
 - (d) niitä ei esitetä korostetummin kuin IFRS-tilinpäätösstandardeissa vaadittavia loppu- ja välisummia.

Tilinpäätöksen yksilöiminen

- 25 Yhteisön on yksilöitävä tilinpäätöksensä selvästi ja erotettava se muusta samaan julkistettavaan asiakirjaan sisältyvästä informaatiosta (ks. kappale B10).
- 26 IFRS-tilinpäätösstandardit koskevat vain tilinpäätöstä, eivät välttämättä muuta vuosikertomuksessa, viranomaisraportoinnissa tai muussa asiakirjassa annettavaa informaatiota. Tämän vuoksi on tärkeää, että

tilinpäätöksen käyttäjät pystyvät erottamaan IFRS-tilinpäätösstandardien mukaisesti tuotetun informaation muusta informaatiosta, joka saattaa olla käyttäjille hyödyllistä mutta jota nämä vaatimukset eivät koske.

- 27 Yhteisön on yksilöitävä jokainen tilinpäätöksen päälaskelma ja liitetiedot selkeästi. Lisäksi yhteisön on esitettävä näkyvästi ja, milloin se on tarpeellista annettavan informaation ymmärrettävyyden kannalta, toistettava:
- (a) raportoivan yhteisön nimi tai muu tunniste sekä tämän informaation mahdolliset muutokset edellisen raportointikauden päättymisen jälkeen;
 - (b) se, onko kyseessä yksittäisen yhteisön vai yhteisöjen ryhmän tilinpäätös;
 - (c) raportointikauden päättymispäivä tai tilinpäätöksen kattama kausi;
 - (d) IAS 21:ssä *Valuuttakurssien muutosten vaikutukset* määritelty esittämismuuttuutta; ja
 - (e) se, mille tasolle tilinpäätöksessä esitettävät luvut on pyöristetty (ks. kappale B11).

Raportointitiheys

- 28 Yhteisön on esitettävä tilinpäätöskokonaisuus vähintään vuosittain. Kun yhteisö muuttaa raportointikauden päättymispäivää ja esittää tilinpäätöksen yhtä vuotta pitemmältä tai lyhyemmältä kaudelta, yhteisön on ilmoitettava tilinpäätöksen kattaman kauden lisäksi:
- (a) syy, jonka vuoksi on käytetty pitempää tai lyhyempää kautta; ja
 - (b) se, että tilinpäätökseen sisältyvät luvut eivät ole täysin vertailukelpoisia.
- 29 Tavallisesti yhteisö laatii tilinpäätöksen johdonmukaisesti yhden vuoden pituiselta kaudelta. Jotkin yhteisöt laativat kuitenkin tilinpäätöksensä käytännön syistä mieluummin esimerkiksi 52 viikon jaksolta. Tämä standardi ei estä tällaista menettelyä.

Esittämistavan, esitettävien tietojen ja luokittelun johdonmukaisuus

- 30 Yhteisön on käytettävä samaa tilinpäätöksen erien esittämistapaa, esitettävä niistä tiedot samalla tavalla ja *luokiteltava* ne samalla tavalla raportointikaudesta toiseen, paitsi milloin:
- (a) yhteisön toiminnan luonteen merkittävän muutoksen tai sen tilinpäätöksen uudelleenarvioinnin seurauksena on ilmeistä, että toisenlainen esittämistapa, toisenlaiset esitettävät tiedot tai toisenlainen luokittelu olisi asianmukaisempi (tai olisivat asianmukaisempia), kun otetaan huomioon IAS 8:n *Tilinpäätöksen laatimisperuste* mukaiset tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden valinta- ja soveltamiskriteerit (ks. kappale B12); tai
 - (b) jossakin IFRS-tilinpäätösstandardissa vaaditaan esittämistavan, esitettävien tietojen tai luokittelun muuttamista.

Vertailutiedot

- 31 Yhteisön on esitettävä kaikista tarkasteltavana olevan kauden tilinpäätökseen sisältyvistä luvuista vertailutiedot (toisin sanoen tiedot edelliseltä raportointikaudelta), paitsi milloin IFRS-tilinpäätösstandardeissa sallitaan muunlainen menettely tai vaaditaan sitä. Yhteisön on sisällytettävä vertailutiedot kertovaan ja kuvailevaan informaatioon, jos ne ovat tarpeen tarkasteltavana olevan kauden tilinpäätöksen ymmärtämiseksi (ks. kappale B13).
- 32 Yhteisön on esitettävä tarkasteltavana oleva raportointikausi ja edellinen kausi kussakin tilinpäätöksen päälaskelmassa ja liitetiedoissa. Kappaleissa B14–B15 esitetään vaatimukset, jotka koskevat lisäksi esitettäviä vertailutietoja.

Tilinpäätöksen laatimisperiaatteen muutos, takautuva oikaiseminen tai luokittelun muutos

- 33 Jos yhteisö muuttaa tilinpäätöksen erien esittämistapaa, niistä esitettäviä tietoja tai niiden luokittelua, sen on muutettava vertailulukujen luokittelua, paitsi milloin luokittelun muuttaminen ei ole käytännössä mahdollista. Kun yhteisö muuttaa vertailulukujen luokittelua, sen on esitettävä (myös edellisen kauden alun tilanteesta):
- (a) luokittelun muutoksen luonne;

- (b) kunkin erän tai erien muodostaman luokan, jonka luokittelua on muutettu, suuruus; ja
 - (c) syy luokittelun muuttamiseen.
- 34 Silloin kun vertailulukujen luokittelun muuttaminen ei ole käytännössä mahdollista, yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään:
- (a) syy, jonka vuoksi lukujen luokittelua ei ole muutettu; ja
 - (b) niiden muutosten luonne, jotka olisi tehty, jos lukujen luokittelua olisi muutettu.
- 35 Eri kausien välisen vertailukelpoisuuden parantaminen auttaa tilinpäätöksen käyttäjiä taloudellisessa päätöksenteossa erityisesti, koska se mahdollistaa informaation kehityssuuntien arvioimisen ennusteita varten. Joissakin olosuhteissa ei ole käytännössä mahdollista muuttaa tietyltä aiemmalta raportointikaudelta esitettävien vertailutietojen luokittelua niin, että se olisi johdonmukainen tarkasteltavana olevan kauden luokittelun kanssa. Yhteisö ei esimerkiksi ehkä ole koonnut edelliseltä kaudelta (tai edellisiltä kausilta) tietoa luokittelun muuttamisen mahdollistavassa muodossa, eikä tietojen uudelleen tuottaminen ehkä ole käytännössä mahdollista.
- 36 IAS 8:ssa esitetään vertailutietoihin vaadittavat muutokset, kun yhteisö muuttaa tilinpäätöksen laatimisperiaatetta tai korjaa virheen.
- 37 Yhteisön on esitettävä kappaleissa 31–32 vaadittavien vertailutietojen lisäksi kolmas tase edellisen tilikauden alusta, jos:
- (a) se soveltaa tilinpäätöksen laatimisperiaatetta takautuvasti, tekee tilinpäätöksen eriin takautuvan oikaisun tai muuttaa tilinpäätöksen erien luokittelua; ja
 - (b) takautuvalla soveltamisella, takautuvalla oikaisemisella tai luokittelun muutoksella on olennainen vaikutus taseen sisältämään informaatioon edellisen kauden alussa.
- 38 Kappaleessa 37 kuvatuissa olosuhteissa yhteisön on esitettävä kolme tasetta – tase:
- (a) tarkasteltavana olevan raportointikauden lopusta;
 - (b) edellisen kauden lopusta; ja
 - (c) edellisen kauden alusta.
- 39 Silloin kun yhteisön täytyy esittää kolmas tase kappaleen 37 mukaisesti, sen on esitettävä kappaleissa 33–36 ja IAS 8:ssa vaadittavat tiedot. Sen ei kuitenkaan tarvitse esittää edellisen kauden alun taseeseen liittyviä liitetietoja.
- 40 Kyseisen kolmannen taseen on oltava edellisen kauden alkamispäivältä riippumatta siitä, esitetäänkö yhteisön tilinpäätöksessä vertailutietoja sitä aikaisemmilta kausilta (kappaleissa B14–B15 sallitulla tavalla).

Yhdistäminen ja eritteleminen

Yhdistämisen ja erittelemisen periaatteet

- 41 Tässä standardissa erällä tarkoitetaan omaisuuserää, velkaa, oman pääoman ehtoista instrumenttia tai rahastoa, tuottoa, kulua tai rahavirtaa tai tällaisten varojen, velkojen, oman pääoman, tuottojen, kulujen tai rahavirtojen *yhdistämisestä* tai erittelemisestä muodostuvaa erää. Laskelmarivillä tarkoitetaan erää, joka esitetään erikseen tilinpäätöksen päälaskelmissa. Eriä koskeva muu olennainen informaatio esitetään liitetiedoissa. Yhteisön on, paitsi jos tällä tavalla toimiminen syrjäyttäisi IFRS-tilinpäätösstandardien erityiset yhdistämistä tai erittelemistä koskevat vaatimukset (ks. kappaleet B16–B23):
- (a) luokiteltava ja yhdistettävä varat, velat, oma pääoma, tuotot, kulut tai rahavirrat eriin yhteisten ominaispiirteiden perusteella;
 - (b) eriteltävä erät niiden ominaispiirteiden perusteella, jotka eivät ole yhteisiä;
 - (c) yhdistettävä tai eriteltävä erät esittääkseen tilinpäätöksen päälaskelmissa sellaisia laskelmarivejä, jotka täyttävät tilinpäätöksen päälaskelmien tehtävän, joka on hyödyllisten jäsenettyjen yhteenvedon antaminen (ks. kappale 16);
 - (d) yhdistettävä tai eriteltävä erät esittääkseen liitetiedoissa sellaisia tietoja, jotka täyttävät liitetietojen tehtävän, joka on olennaisen informaation antaminen (ks. kappale 17); ja
 - (e) varmistettava, että yhdistäminen ja eritteleminen tilinpäätöksessä ei tee olennaisesta informaatiosta vaikeasti ymmärrettävää (ks. kappale B3).

- 42 Soveltaessaan kappaleessa 41 esitettyjä periaatteita yhteisön on eriteltävä erät aina silloin, kun tuloksena syntyvä informaatio on olennaista. Jos yhteisö ei kappaletta 41(c) soveltaessaan esitä olennaista informaatiota tilinpäätöksen päälaskelmissa, sen on esitettävä kyseinen informaatio liitetiedoissa. Kappaleissa B79 ja B111 esitetään esimerkkejä sellaisista tuotoista, kuluista, varoista, veloista ja oman pääoman eristä, joilla saattaa olla riittävän erilaisia ominaispiirteitä siten, että esittäminen voittoa tai tappiota osoittavassa laskelmassa tai taseessa taikka liitetiedoissa on tarpeen olennaisen informaation antamiseksi.
- 43 Yhteisön on nimettävä tilinpäätöksen päälaskelmissa esitettävät erät (toisin sanoen loppusummat, välisummat ja laskelmarivit) tai liitetiedoissa esitettävät erät ja kuvattava näitä eriä tavalla, jolla erän ominaispiirteistä annetaan todenmukainen kuva (ks. kappaleet B24–B26). Antaakseen erästä todenmukaisen kuvan yhteisön on esitettävä kaikki kuvaukset ja selitykset, jotka tilinpäätöksen käyttäjä tarvitsee ymmärtääkseen erää. Joissakin tapauksissa yhteisön saattaa olla tarpeen sisällyttää kuvauksiin ja selityksiin yhteisön käyttämien termien merkitys ja tietoja siitä, kuinka yhteisö on yhdistänyt tai eritellyt varat, velat, oman pääoman, tuotot, kulut ja rahavirrat.

Erien vähentäminen toisistaan

- 44 Yhteisö ei saa vähentää varoja ja velkoja tai tuottoja ja kuluja toisistaan, ellei jossain IFRS-tilinpäätösstandardissa vaadita tai sallita sitä (ks. kappaleet B27–B28).
- 45 Yhteisö raportoi varat ja velat samoin kuin tuotot ja kulut omina erinään. Erien esittäminen toisistaan vähennettyinä tuloslaskelmassa (tai -laskelmissa) tai taseessa vähentää käyttäjien mahdollisuuksia ymmärtää toteutuneita liiketoimia ja muita tapahtumia tai olosuhteita ja arvioida yhteisön tulevia rahavirtoja, paitsi milloin erien esittäminen toisistaan vähennettyinä kuvastaa liiketoimen tai muun tapahtuman tosiasiallista sisältöä. Omaisuuserien arvostaminen vähennettynä arvon alentumisesta johtuvalla vähennyserällä – esimerkiksi vaihto-omaisuuden epäkuranttiuteen perustuvalla vähennyserällä ja rahoitusvarojen odotettavissa olevia luottotappioita koskevalla vähennyserällä – ei ole erien vähentämistä toisistaan.

Voittoa tai tappiota osoittava laskelma

- 46 Yhteisön on sisällytettävä kaikki raportointikauden tuotto- ja kuluerät voittoa tai tappiota osoittavaan laskelmaan, paitsi milloin jossain IFRS-tilinpäätösstandardissa vaaditaan muuta menettelyä tai sallitaan se (ks. kappaleet 88–95 ja B86).

Voittoa tai tappiota osoittavan laskelman ryhmät

- 47 Yhteisön on luokiteltava voittoa tai tappiota osoittavaan laskelmaan sisällytettävät tuotot ja kulut johonkin viidestä ryhmästä (ks. kappale B29):
- (a) liiketoiminnan ryhmä (ks. kappale 52);
 - (b) sijoitusten ryhmä (ks. kappaleet 53–58);
 - (c) rahoituksen ryhmä (ks. kappaleet 59–66);
 - (d) tuloverojen ryhmä (ks. kappale 67); ja
 - (e) lopetettujen toimintojen ryhmä (ks. kappale 68).
- 48 Kappaleissa 52–68 esitetään vaatimukset, jotka koskevat tuottojen ja kulujen luokittelemista liiketoiminnan, sijoitusten, rahoituksen, tuloverojen ja lopetettujen toimintojen ryhmiin. Lisäksi kappaleissa B65–B76 esitetään vaatimukset siitä, kuinka valuuttakurssierot, monetaarisesta nettopositiosta johtuva voitto tai tappio ja johdannaisista ja määritetyistä suojausinstrumenteista johtuvat voitot ja tappiot luokitellaan kyseisiin ryhmiin.

Yhteisöt, joilla on tietynlaista pääasiallista liiketoimintaa

- 49 Luokitellakseen tuottoja ja kuluja liiketoiminnan, sijoitusten ja rahoituksen ryhmiin yhteisön on arvioitava, onko sillä tietynlaista pääasiallista liiketoimintaa – toisin sanoen pääasiallista liiketoimintaa, jossa (ks. kappaleet B30–B41):
- (a) sijoitetaan tietyn tyyppisiin omaisuuseriin, mistä käytetään jäljempänä nimitystä sijoittaminen omaisuuseriin (ks. kappale 53); tai
 - (b) tarjotaan rahoitusta asiakkaille.

- 50 Kappaleita 55–58 ja 65–66 soveltaessaan yhteisö, jolla on tietynlaista pääasiallista liiketoimintaa, luokittelee liiketoiminnan ryhmään joitakin tuotteita ja kuluja, jotka olisi luokiteltu sijoitusten tai rahoituksen ryhmään, jos kyseinen liiketoiminta ei olisi pääasiallista liiketoimintaa.
- 51 Jos yhteisö:
- (a) sijoittaa omaisuuseriin pääasiallisena liiketoimintanaan, tästä on annettava tieto.
 - (b) tarjoaa rahoitusta asiakkaille pääasiallisena liiketoimintanaan, tästä on annettava tieto.
 - (c) päättyy erilaiseen lopputulokseen arvioinnissaan siitä, sijoittaako se omaisuuseriin tai tarjoaako se rahoitusta asiakkaille pääasiallisena liiketoimintanaan (ks. kappale B41), sen on esitettävä:
 - (i) se, että arvioinnin lopputulos on muuttunut, ja muutosajankohta.
 - (ii) tuotto- ja kuluerien rahamäärä ja luokittelu ennen arvioinnin lopputuloksen muutosajankohtaa ja sen jälkeen tarkasteltavana olevalla kaudella ja niiden erien, joiden osalta luokittelu on muuttunut arvioinnin muuttuneen lopputuloksen takia, rahamäärä ja luokittelu edellisellä kaudella, paitsi jos tämä ei ole käytännössä mahdollista. Jos yhteisö ei esitä kyseistä informaatiota, koska tämä ei ole käytännössä mahdollista, sen on annettava tästä tieto.

Liiketoiminnan ryhmä

- 52 **Yhteisön on luokiteltava liiketoiminnan ryhmään kaikki voittoa tai tappiota osoittavaan laskelmaan sisällytettävät tuotot ja kulut, joita ei luokitella (ks. kappale B42):**
- (a) sijoitusten ryhmään;
 - (b) rahoituksen ryhmään;
 - (c) tuloverojen ryhmään; tai
 - (d) lopetettujen toimintojen ryhmään.

Sijoitusten ryhmä

- 53 **Lukuun ottamatta tapauksia, joissa kappaleissa 55–58 on asetettu vaatimuksia yhteisölle, jolla on tietynlaista pääasiallista liiketoimintaa, yhteisön on luokiteltava sijoitusten ryhmään kappaleessa 54 yksilöidyt tuotot ja kulut, jotka syntyvät:**
- (a) sijoituksista osakkuusyrityksiin, yhteisyrityksiin ja konsernitilinpäätökseen sisällyttömiin tytäryrityksiin (ks. kappaleet B43–B44);
 - (b) rahavaroista; ja
 - (c) muista omaisuuseristä, jos ne kerryttävät tuottoa yksin ja pitkälti yhteisön muista voimavaroista riippumatta (ks. kappaleet B45–B49).
- 54 **Kappaleessa 53 yksilöidyistä omaisuuseristä syntyvät tuotot ja kulut, jotka yhteisön on luokiteltava sijoitusten ryhmään, koostuvat voittoa tai tappiota osoittavaan laskelmaan sisällytettävistä luvuista, jotka koskevat (ks. kappale B47):**
- (a) omaisuuseristä kertyviä tuotteita;
 - (b) tuotteita ja kuluja, jotka aiheutuvat omaisuuserien alkuperäisestä ja myöhemmästä arvostamisesta, mukaan lukien omaisuuserien kirjaaminen pois taseesta; ja
 - (c) omaisuuserien hankkimisesta ja luovuttamisesta välittömästi johtuvat lisäkulut – esimerkiksi transaktiomenot ja omaisuuserien myynnistä aiheutuvat menot.

Yhteisöt, joilla on tietynlaista pääasiallista liiketoimintaa

- 55 Kappaleessa 53(a) yksilöityjen omaisuuserien (toisin sanoen sijoitukset osakkuusyrityksiin, yhteisyrityksiin ja konsernitilinpäätökseen sisällyttömiin tytäryrityksiin), joihin yhteisö sijoittaa pääasiallisena liiketoimintanaan (ks. kappale B38), osalta yhteisön on luokiteltava kappaleessa 54 yksilöidyt tuotot ja kulut:
- (a) sijoitusten ryhmään, jos omaisuuserät käsitellään kirjanpidossa pääomaosuusmenetelmää soveltaen (ks. kappaleet B43(a) ja B44(a)); tai
 - (b) liiketoiminnan ryhmään, jos omaisuuseriä ei käsitellä kirjanpidossa pääomaosuusmenetelmää soveltaen (ks. kappaleet B43(b)–(c) ja B44(b)–(c)).

- 56 Kappaleessa 53(b) yksilöityjen omaisuuserien (toisin sanoen rahavarat) osalta yhteisön on luokiteltava kappaleessa 54 yksilöidyt tuotot ja kulut sijoitusten ryhmään, paitsi milloin:
- (a) se sijoittaa kappaleen 53(c) soveltamisalaan kuuluviin rahoitusvaroihin pääasiallisena liiketoimintanaan – tällöin sen on luokiteltava tuotot ja kulut liiketoiminnan ryhmään.
 - (b) se ei täytä kappaleen (a) vaatimuksia mutta tarjoaa rahoitusta asiakkaille pääasiallisena liiketoimintanaan – tällöin sen on luokiteltava:
 - (i) tuotot ja kulut rahavaroista, jotka liittyvät rahoituksen tarjoamiseen asiakkaille, esimerkiksi rahavarat, joita pidetään hallussa niihin liittyviä sääntelytalon vaatimuksia varten – liiketoiminnan ryhmään.
 - (ii) tuotot ja kulut rahavaroista, jotka eivät liity rahoituksen tarjoamiseen asiakkaille – soveltaen tilinpäätöksen laatimisperiaatteita koskevaa valintaa kappaleessa 54 yksilöityjen tuottojen ja kulujen luokitteluksi liiketoiminnan ryhmään tai sijoitusten ryhmään. Tilinpäätöksen laatimisperiaatteita koskevan valinnan on oltava yhdenmukainen sen valinnan kanssa, jonka yhteisö on tehnyt tähän liittyvästä tilinpäätöksen laatimisperiaatteesta, jota sovelletaan kappaleessa 65(a)(ii) tarkoitettuista veloista syntyviin tuottoihin ja kuluihin.
- 57 Jos yhteisö ei kappaleella 56(b) soveltaessaan pysty erottamaan toisistaan kappaleissa 56(b)(i) ja 56(b)(ii) kuvattuja rahavaroja, sen on sovellettava kappaleen 56(b)(ii) mukaista tilinpäätöksen laatimisperiaatteita koskevaa valintaa kaikista rahavaroista syntyvien tuottojen ja kulujen luokitteluksi liiketoiminnan ryhmään.
- 58 Kappaleessa 53(c) yksilöityjen omaisuuserien (toisin sanoen muut omaisuuserät, jos ne kerryttävät tuottoa yksin ja pitkälti yhteisön muista voimavaroista riippumatta), joihin yhteisö sijoittaa pääasiallisena liiketoimintanaan (ks. kappale B40), osalta yhteisön on luokiteltava kappaleessa 54 yksilöidyt tuotot ja kulut liiketoiminnan ryhmään.

Rahoituksen ryhmä

- 59 Sen määrittämiseksi, mitä tuottoja ja kuluja luokitellaan rahoituksen ryhmään, yhteisön on erotettava toisistaan:
- (a) velat, jotka aiheutuvat sellaisista liiketoimista, jotka liittyvät vain rahoituksen hankkimiseen (ks. kappaleet B50–B51); ja
 - (b) muut kuin kappaleessa (a) kuvatut velat – toisin sanoen velat, jotka aiheutuvat sellaisista liiketoimista, jotka eivät liity vain rahoituksen hankkimiseen (ks. kappale B53).
- 60 Kappaleessa 59(a) yksilöityjen velkojen (toisin sanoen velat, jotka aiheutuvat sellaisista liiketoimista, jotka liittyvät vain rahoituksen hankkimiseen) osalta yhteisön on kappaleissa 63–66 esitetyn poikkeuksin luokiteltava rahoituksen ryhmään voittoa tai tappiota osoittavaan laskelmaan sisällytettävät luvut, jotka koskevat:
- (a) tuottoja ja kuluja, jotka aiheutuvat velkojen alkuperäisestä ja myöhemmästä arvostamisesta, mukaan lukien velkojen kirjaaminen pois taseesta (ks. kappale B52); ja
 - (b) velkojen liikkeeseen laskemisesta ja kuolettamisesta välittömästi johtuvat lisäkulut – esimerkiksi transaktiomenot.
- 61 Kappaleessa 59(b) yksilöityjen velkojen (toisin sanoen velat, jotka aiheutuvat sellaisista liiketoimista, jotka eivät liity vain rahoituksen hankkimiseen) osalta yhteisön on kappaleissa 63–64 määrätyn poikkeuksin luokiteltava rahoituksen ryhmään:
- (a) korkotuotot ja -kulut, mutta vain, jos yhteisö tunnistaa tällaiset tuotot ja kulut soveltaessaan muita IFRS-tilinpäätösstandardien vaatimuksia; ja
 - (b) tuotot ja kulut, jotka aiheutuvat korkotason muutoksista, mutta vain, jos yhteisö tunnistaa tällaiset tuotot ja kulut soveltaessaan muita IFRS-tilinpäätösstandardien vaatimuksia.
- 62 Kappaleissa B56–B57 esitetään, kuinka yhteisön on sovellettava kappaleiden 59–61 vaatimuksia hybridisopimuksiin, joihin sisältyvä pääsopimus on velka.
- 63 Kappaleiden 60–61 vaatimuksia ei sovelleta johdannaisista ja määritetyistä suojausinstrumenteista johtuviin voittoihin ja tappioihin. Yhteisön on sovellettava kappaleita B70–B76 tällaisten voittojen ja tappioiden luokitteluksi.
- 64 Yhteisön on jätettävä rahoituksen ryhmän ulkopuolelle ja luokiteltava liiketoiminnan ryhmään:

- (a) tuotot ja kulut IFRS 9:n *Rahoitusinstrumentit* mukaisesti kirjatuista vakuutuksenantajana tehdyistä sijoitussopimuksista, joihin sisältyy oikeuksia osuuteen ylijäämästä (ks. kappale B58); ja
- (b) vakuutukseen liittyvät rahoitustuotot ja -kulut, jotka sisällytetään voittoa tai tappiota osoittavaan laskelmaan IFRS 17:n *Vakuutussopimukset* mukaisesti.

Yhteisöt, joilla on tietynlaista pääasiallista liiketoimintaa

- 65 Jos yhteisö tarjoaa rahoitusta asiakkaille pääasiallisena liiketoimintanaan, sen on luokiteltava ne tuotot ja kulut (ks. kappale B59):
- (a) jotka syntyvät kappaleessa 59(a) yksilöidyistä veloista (toisin sanoen velat, jotka aiheutuvat sellaisista liiketoimista, jotka liittyvät vain rahoituksen hankkimiseen):
 - (i) jos velat liittyvät rahoituksen tarjoamiseen asiakkaille – liiketoiminnan ryhmään.
 - (ii) jos velat eivät liity rahoituksen tarjoamiseen asiakkaille – soveltaen tilinpäätöksen laatimisperiaatteita koskevaa valintaa kappaleessa 60 yksilöityjen tuottojen ja kulujen luokitteluksi liiketoiminnan ryhmään tai rahoituksen ryhmään. Tilinpäätöksen laatimisperiaatteita koskevan valinnan on oltava yhdenmukainen sen valinnan kanssa, jonka yhteisö on tehnyt tähän liittyvästä tilinpäätöksen laatimisperiaatteesta, jota sovelletaan kappaleessa 56(b)(ii) tarkoitetuista rahavaroista syntyviin tuottoihin ja kuluihin.
 - (b) jotka syntyvät kappaleessa 59(b) yksilöidyistä veloista (toisin sanoen velat, jotka aiheutuvat sellaisista liiketoimista, jotka eivät liity vain rahoituksen hankkimiseen):
 - (i) jos tuotot ja kulut on yksilöity kappaleessa 61 – rahoituksen ryhmään; tai
 - (ii) jos tuottoja ja kuluja ei ole yksilöity kappaleessa 61 – liiketoiminnan ryhmään.
- 66 Jos yhteisö ei kappaleella 65(a) soveltaessaan pysty erottamaan toisistaan kappaleissa 65(a)(i) ja 65(a)(ii) kuvattuja velkoja, sen on sovellettava kappaleen 65(a)(ii) mukaista tilinpäätöksen laatimisperiaatteita koskevaa valintaa kaikista tällaisista veloista syntyvien tuottojen ja kulujen luokitteluksi liiketoiminnan ryhmään.

Tuloverojen ryhmä

- 67 Yhteisön on luokiteltava tuloverojen ryhmään verokulut tai -tuotot, jotka on sisällytetty voittoa tai tappiota osoittavaan laskelmaan IAS 12:n *Tuloverot* mukaisesti, ja mahdolliset niihin liittyvät valuuttakurssierot (ks. kappaleet B65–B68).

Lopetettujen toimintojen ryhmä

- 68 Yhteisön on luokiteltava lopetettujen toimintojen ryhmään lopetetuista toiminnoista syntyvät tuotot ja kulut IFRS 5:ssä *Myytävänä olevat pitkäaikaiset omaisuuserät ja lopetetut toiminnot* vaadittavalla tavalla.

Voittoa tai tappiota osoittavassa laskelmassa esitettävät loppu- ja välisummat

- 69 Yhteisön on esitettävä seuraavat loppu- ja välisummat voittoa tai tappiota osoittavassa laskelmassa:
- (a) ***liikevoitto tai -tappio*** (ks. kappale 70);
 - (b) ***voitto tai tappio ennen rahoitusta ja tuloveroja*** (ks. kappale 71), ellei kappaleesta 73 muuta johdu; ja
 - (c) ***voitto tai tappio*** (ks. kappale 72).
- 70 Liikevoitto tai -tappio sisältää kaikki liiketoiminnan ryhmään luokitellut tuotot ja kulut.
- 71 Voitto tai tappio ennen rahoitusta ja tuloveroja sisältää:
- (a) liikevoiton tai -tappion; ja
 - (b) kaikki sijoitusten ryhmään luokitellut tuotot ja kulut.
- 72 Voitto tai tappio on kaikkien voittoa tai tappiota osoittavaan laskelmaan sisällytettyjen tuottojen ja kulujen erotus. Näin ollen se sisältää kaikki tuotot ja kulut, jotka on luokiteltu kaikkiin voittoa tai tappiota osoittavan laskelman ryhmiin (ks. kappale 47).

- 73 Yhteisö ei saa soveltaa kappaletta 69(b), jos se soveltaa kappaleessa 65(a)(ii) esitettyä tilinpäätöksen laatimisperiaatetta, jonka mukaan tuotot ja kulut veloista, jotka eivät liity rahoituksen tarjoamiseen asiakkaille, luokitellaan liiketoiminnan ryhmään. Tällaisen yhteisön on kuitenkin sovellettava kappaletta 24 sen määrittämiseen, esitetäänkö jokin muu välisumma liikevoiton jälkeen ja ennen rahoituksen ryhmää. Yhteisö esittäisi välisummana esimerkiksi liikevoiton tai -tappion ja pääomaosuusmenetelmällä käsiteltävistä sijoituksista syntyvät tuotot ja kulut, jos yhteisö toteaisi, että tällainen esittäminen on tarpeen hyödyllisen jäsennetyn yhteenvedon antamiseksi sen tuotoista ja kuluista.
- 74 Jos kappaleessa 73 kuvattu yhteisö esittää muun välisumman, joka muodostuu liikevoitosta tai -tappiosta ja kaikista sijoitusten ryhmään luokitelluista tuotoista ja kuluista, se ei saa nimetä välisummaa tavalla, joka viittaa siihen, että välisumma ei sisällä rahoitukseen liittyviä rahamääriä, kuten ”voitto ennen rahoitusta”. Yhteisön on kappaletta 43 soveltaessaan nimettävä välisumma tavalla, jolla välisummaan sisältyvistä rahamääristä annetaan todenmukainen kuva.

Voittoa tai tappiota osoittavassa laskelmassa tai liitetiedoissa esitettävät erät

- 75 Yhteisön on esitettävä voittoa tai tappiota osoittavassa laskelmassa laskelmariveinä (ks. kappale B77):
- (a) tässä standardissa vaadittavat rahamäärät, toisin sanoen:
 - (i) myyntituotot siten, että esitetään erikseen kappaleissa (b)(i) ja (c)(i) kuvatut laskelmarivit;
 - (ii) liiketoiminnan kulut siten, että esitetään erikseen laskelmarivit kappaleissa 78 ja 82(a) vaadittavalla tavalla;
 - (iii) osuus pääomaosuusmenetelmällä käsiteltävien osakkuus- ja yhteisyritysten voitosta tai tappiosta;
 - (iv) tuloverokulut tai -tuotot; ja
 - (v) yhtenä rahamääränä lopetettuja toimintoja koskeva kokonaismäärä (ks. IFRS 5);
 - (b) IFRS 9:ssä vaadittavat rahamäärät, toisin sanoen:
 - (i) efektiivisen koron menetelmää käyttäen lasketut korkotuotot;
 - (ii) IFRS 9:n luvun 5.5 mukaisesti määritetyt arvonalentumistappiot (mukaan lukien arvonalentumistappioiden peruutukset tai arvonalentumisvoitot);
 - (iii) voitot ja tappiot, jotka aiheutuvat jaksotettuun hankintamenuon arvostettujen rahoitusvarojen kirjaamisesta pois taseesta;
 - (iv) voitto tai tappio, joka aiheutuu rahoitusvaroihin kuuluvan erän käyvän arvon ja sen aiemman jaksotetun hankintamenon välisestä erosta sinä päivänä, jona sen luokittelu muutetaan jaksotettuun hankintamenuon arvostettavasta käypään arvoon tulosvaikutteisesti arvostettavaksi; ja
 - (v) aiemmin muihin laajan tuloksen eriin kirjattu kertynyt voitto tai tappio, joka siirretään tulosvaikutteiseksi, sinä päivänä, jona rahoitusvaroihin kuuluvan erän luokittelu muutetaan käypään arvoon muiden laajan tuloksen erien kautta arvostettavasta käypään arvoon tulosvaikutteisesti arvostettavaksi; ja
 - (c) IFRS 17:ssä vaadittavat rahamäärät, toisin sanoen:
 - (i) vakuutusmaksutuotot;
 - (ii) IFRS 17:n soveltamisalaan kuuluvista vakuutuksenantajana tehdyistä sopimuksista syntyvät vakuutuspalvelukulut;
 - (iii) vakuutuksenottajana tehdyistä jälleenvakuutussopimuksista syntyvät tuotot tai kulut;
 - (iv) IFRS 17:n soveltamisalaan kuuluvista vakuutuksenantajana tehdyistä sopimuksista syntyvät vakuutukseen liittyvät rahoitustuotot tai -kulut; ja
 - (v) vakuutuksenottajana tehdyistä jälleenvakuutussopimuksista syntyvät rahoitustuotot tai -kulut.
- 76 Yhteisön on esitettävä voittoa tai tappiota osoittavassa laskelmassa (kaikkien kappaleessa 47 kuvattujen ryhmien ulkopuolella) raportointikauden voiton tai tappion jakautuminen:
- (a) määräysvallattomille omistajille; ja

(b) emoyrityksen omistajille.

- 77 Kappaleissa B78–B79 esitetään vaatimukset siitä, kuinka yhteisö määrittää harkintansa perusteella, esitetäänkö voittoa tai tappiota osoittavassa laskelmassa muita laskelmarivejä tai esitetäänkö eriä liitetiedoissa.

Liiketoiminnan ryhmään luokiteltavien kulujen esittämistapa ja niistä tilinpäätöksessä esitettävät tiedot

- 78 **Voittoa tai tappiota osoittavan laskelman liiketoiminnan ryhmässä yhteisön on luokiteltava kulut laskelmariveihin ja esitettävä ne laskelmariveinä tavalla, jolla annetaan hyödyllisin jäsennetty yhteenveto sen kuluista, käyttäen yhtä tai molempia näistä ominaispiirteistä (ks. kappaleet B80–B85):**
- (a) kulujen luonne; tai**
- (b) toiminto, johon kulu yhteisössä liittyy.**
- 79 Yksittäisen laskelmarivin on sisällettävä liiketoiminnan kulut, jotka on yhdistetty vain yhden edellä mainitun ominaispiirteen perusteella, mutta samaa ominaispiirrettä ei tarvitse käyttää yhdistämisperusteena kaikissa laskelmariveissä (ks. kappale B81).
- 80 Luokitellessaan kuluja niiden luonteen mukaisesti (”kulujen luonteen mukaisesti luokitellut kulut”) yhteisö antaa tietoja liiketoiminnan kuluista, jotka liittyvät yhteisön toiminnan toteuttamiseksi kulutettujen taloudellisten voimavarojen luonteeseen, viittaamatta siihen toimintaan, johon kyseiset taloudelliset voimavarat kulutettiin. Tällaisiin tietoihin kuuluu tietoja raaka-ainekuluista, työsuhde-etuuksista aiheutuvista kuluista ja poistoista.
- 81 Luokitellessaan kuluja toiminnoittain yhteisössä yhteisö jakaa ja yhdistää liiketoiminnan kuluja sen toiminnan mukaisesti, johon kulutettu voimavara liittyy. Esimerkiksi myytyjä suoritteita vastaavat kulut on toiminnoittain laskelmarivi, jossa yhdistyy yhteisön tuotantoon tai muuhun tuloa tuottavaan toimintaan liittyviä kuluja, kuten raaka-ainekulut, työsuhde-etuuksista aiheutuvat kulut ja poistot. Luokitellessaan kuluja toiminnoittain yhteisö saattaa näin ollen:
- (a)** jakaa useaan toiminnoittaiseen laskelmariviin (kuten myytyjä suoritteita vastaavat kulut sekä tutkimus ja kehittäminen) samanluonteisia taloudellisiin voimavaroihin liittyviä kuluja (kuten työsuhde-etuuksista aiheutuvat kulut); ja
- (b)** kohdistaa yksittäiseen toiminnoittaiseen laskelmariviin usean luonteisia taloudellisiin voimavaroihin liittyviä kuluja (kuten raaka-ainekulut, työsuhde-etuuksista aiheutuvat kulut ja poistot).
- 82 Jos yhteisö esittää yhden laskelmarivin tai useampia laskelmarivejä, joka sisältää tai jotka sisältävät voittoa tai tappiota osoittavan laskelman liiketoiminnan ryhmään kuuluvat toiminnoittain luokitellut kulut, sen on:
- (a)** esitettävä erillisenä laskelmarivinä sen myytyjä suoritteita vastaavat kulut, jos yhteisö luokittelee liiketoiminnan kulut toiminnoittain, joihin kuuluu myytyjä suoritteita vastaavien kulujen toiminto. Kyseisen laskelmarivin on sisällettävä IAS 2:n *Vaihto-omaisuus* kappaleessa 38 kuvattu vaihto-omaisuudesta aiheutuvien kulujen yhteismäärä.
- (b)** esitettävä laadullinen kuvaus kuhunkin toiminnoittaiseen laskelmariviin sisällytettyjen kulujen luonteesta.
- 83 **Yhteisön, joka esittää yhden laskelmarivin tai useampia laskelmarivejä, joka sisältää tai jotka sisältävät voittoa tai tappiota osoittavan laskelman liiketoiminnan ryhmään kuuluvat toiminnoittain luokitellut kulut, on myös esitettävä yhdessä liitetiedossa:**
- (a) yhteismäärä kustakin seuraavasta:**
- (i)** poistot, jotka sisältävät IAS 16:n *Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet* kappaleen 73(e)(vii), IAS 40:n *Sijoituskiinteistöt* kappaleen 79(d)(iv) ja IFRS 16:n *Vuokrasopimukset* kappaleen 53(a) mukaisesti esitettäväksi vaadittavat rahamäärät;
- (ii)** poistot, jotka sisältävät IAS 38:n *Aineettomat hyödykkeet* kappaleen 118(e)(vi) mukaisesti esitettäväksi vaadittavan rahamäärän;
- (iii)** työsuhde-etuudet, jotka sisältävät yhteisön IAS 19:n *Työsuhde-etuudet* mukaisesti kirjaaman työsuhde-etuuksia koskevan rahamäärän ja yhteisön IFRS 2:n *Osakeperusteiset maksut* mukaisesti kirjaaman työntekijöiltä vastaanotettuja palveluja koskevan rahamäärän;

- (iv) arvonalentumistappiot ja arvonalentumistappioiden peruutukset, jotka sisältävät IAS 36:n *Omaisuserien arvon alentuminen* kappaleiden 126(a) ja 126(b) mukaisesti esitettäväksi vaadittavat rahamäärät; ja
 - (v) vaihto-omaisuuden kirjanpitoarvon alentamiset ja kirjanpitoarvon alentamisen peruutukset, jotka sisältävät IAS 2:n kappaleiden 36(e) ja 36(f) mukaisesti esitettäväksi vaadittavat rahamäärät; ja
 - (b) kustakin kappaleessa (a)(i)–(v) luetellusta yhteismäärästä:
 - (i) kuhunkin liiketoiminnan ryhmään kuuluvaan laskelmariviin liittyvä rahamäärä (ks. kappale B84); ja
 - (ii) luettelo mahdollisista liiketoiminnan ryhmän ulkopuolisista laskelmariveistä, joihin sisältyy myös yhteismäärään liittyviä rahamääriä.
- 84 Kappaleessa 41 vaaditaan yhteisöä erittelemään eria antaakseen olennaista informaatiota. Yhteisön, joka soveltaa kappaletta 83, ei kuitenkaan tarvitse esittää:
- (a) voittoa tai tappiota osoittavan laskelman liiketoiminnan ryhmässä esitettäviin toiminnoittaisiin laskelmariveihin liittyen – eriteltyä informaatiota kuhunkin laskelmariviin sisällytettyjen kulujen luonteen mukaisesti luokiteltujen kulujen rahamääristä kappaleessa 83 yksilöityjen rahamäärien lisäksi; ja
 - (b) niihin kulujen luonteen mukaisesti luokiteltuihin kuluihin liittyen, jotka jossakin IFRS-tilinpäätösstandardissa nimenomaisesti vaaditaan esitettäväksi liitetiedoissa – eriteltyä informaatiota kuhunkin voittoa tai tappiota osoittavan laskelman liiketoiminnan ryhmässä esitettävään toiminnoittaiseen laskelmariviin sisällytettyjen kulujen rahamääristä kappaleessa 83 yksilöityjen rahamäärien lisäksi.
- 85 Kappaleen 84 mukainen vapautus liittyy liiketoiminnan kulujen erittelemiseen. Se ei kuitenkaan vapauta yhteisöä soveltamasta kyseisiin kuluihin liittyviä IFRS-tilinpäätösstandardeihin sisältyviä erityisiä vaatimuksia tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista.

Laajaa tulosta esittävä laskelma

- 86 Yhteisön on esitettävä laajaa tulosta esittävässä laskelmassa seuraavat yhteismäärät:
- (a) voitto tai tappio;
 - (b) muut laajan tuloksen erät (ks. kappaleet B86–B87); ja
 - (c) laaja tulos, joka on voiton tai tappion ja muiden laajan tuloksen erien yhteismäärä.
- 87 Yhteisön on esitettävä raportointikauden laajan tuloksen jakautuminen:
- (a) määräysvallattomille omistajille; ja
 - (b) emoyrityksen omistajille.

Muut laajan tuloksen erät

- 88 Yhteisön on luokiteltava laajaa tulosta esittävään laskelmaan sisällytettävät tuotot ja kulut toiseen kahdesta ryhmästä:
- (a) tuotot ja kulut, jotka tullaan siirtämään tulosvaikutteisiksi määrättyjen ehtojen täytyessä; ja
 - (b) tuotot ja kulut, joita ei tulla siirtämään tulosvaikutteisiksi.
- 89 Yhteisön on esitettävä kussakin laajaa tulosta esittävän laskelman ryhmässä laskelmariveinä:
- (a) osuus pääomaosuusmenetelmällä käsiteltävien osakkuus- ja yhteisyritysten muista laajan tuloksen eristä; ja
 - (b) muihin laajan tuloksen eriin kuuluvat muut erät.
- 90 Yhteisön on esitettävä laajaa tulosta esittävässä laskelmassa tai liitetiedoissa muihin laajan tuloksen eriin liittyvät *luokittelun muutoksesta johtuvat oikaisut* (ks. kappaleet B88–B89).
- 91 Muissa IFRS-tilinpäätösstandardeissa täsmennetään, siirretäänkö aiemmin muihin laajan tuloksen eriin sisällytettyjä rahamääriä tulosvaikutteisiksi ja milloin näin tehdään. Tällaisia luokittelun muutoksia nimitetään tässä standardissa luokittelun muutoksesta johtuviksi oikaisuuksi. Yhteisö sisällyttää luokittelun

muutoksesta johtuvan oikaisun siihen liittyvään muuhun laajan tuloksen erään sillä kaudella, jolla erä siirretään tulosvaikutteiseksi. Yhteisö on saattanut sisällyttää kyseiset rahamäärät realisoitumattomina voittoina muihin laajan tuloksen eriin tarkasteltavana olevalla kaudella tai aiemmillä kausilla. Yhteisön on vähennettävä ne muista laajan tuloksen eristä sillä kaudella, jolla realisoituneet voitot siirretään tulosvaikutteisiksi, jotta välttyttäisiin sisällyttämästä niitä laajaan tulokseen kahteen kertaan.

- 92 Yhteisön, joka esittää luokittelun muutoksesta johtuvat oikaisut liitetiedoissa, on esitettävä laajaa tulosta esittävässä laskelmassa muut laajan tuloksen erät sellaisina kuin ne ovat niihin liittyvien luokittelun muutoksesta johtuvien oikaisujen jälkeen.
- 93 **Yhteisön on esitettävä joko laajaa tulosta esittävässä laskelmassa tai liitetiedoissa niiden tuloverojen määrä, jotka liittyvät kuhunkin muuhun laajan tuloksen erään, luokittelun muutoksesta johtuvat oikaisut mukaan lukien (ks. IAS 12:n kappaleet 61A ja 63).**
- 94 Yhteisö saa esittää muut laajan tuloksen erät joko:
- (a) niihin liittyvien verovaikutusten huomioimisen jälkeen; tai
 - (b) ennen niihin liittyviä verovaikutuksia siten, että kyseisiin eriin liittyvien tuloverojen yhteismäärä esitetään yhtenä eränä.
- 95 Jos yhteisö valitsee kappaleessa 94(b) tarkoitetun vaihtoehdon, sen on jaoteltava verot kappaleessa 88 esitettyihin ryhmiin.

Tase

Varojen ja velkojen luokittelu lyhyt- tai pitkäaikaisiksi

- 96 Yhteisön on esitettävä lyhyt- ja pitkäaikaiset varat sekä lyhyt- ja pitkäaikaiset velat erikseen luokiteltuina taseessa kappaleiden 99–102 mukaisesti, paitsi jos likvidiyteen perustuvaa esittämistapaa käyttämällä annetaan hyödyllisempi jäsennetty yhteenveto. Kun tätä poikkeusta sovelletaan, yhteisön on esitettävä kaikki varat ja velat likvidijsjärjestyksessä (ks. kappaleet B90–B93).
- 97 Valittavasta esittämistavasta riippumatta yhteisön on esitettävä 12:ta kuukautta pidemmän ajan kuluttua realisoitavaksi tai suoritettavaksi odotettu osuus jokaisesta sellaisesta varojen ja velkojen laskelmarivistä, joka sisältää rahamääriä, jotka odotetaan realisoitavan tai suoritettavan:
- (a) enintään 12:n kuukauden kuluessa raportointikauden päättymisestä; ja
 - (b) 12:ta kuukautta pidemmän ajan kuluessa raportointikauden päättymisestä.
- 98 Kun yhteisö esittää lyhyt- ja pitkäaikaiset varat sekä lyhyt- ja pitkäaikaiset velat erikseen luokiteltuina taseessa, se ei saa luokitella laskennallisia verosaamisia (tai -velkoja) lyhytaikaisiksi varoiksi (tai -veloiksi).

Lyhytaikaiset varat

- 99 Yhteisön on luokiteltava omaisuuserä lyhytaikaiseksi, kun (ks. kappaleet B94–B95):
- (a) se odottaa realisoivansa omaisuuserän tai aikoo myydä tai kuluttaa sen tavanomaisen toimintasyklinsä aikana;
 - (b) se pitää omaisuuserää ensisijaisesti kaupankäyntitarkoituksessa;
 - (c) se odottaa realisoivansa omaisuuserän 12:n kuukauden kuluessa raportointikauden päättymisestä; tai
 - (d) omaisuuserä kuuluu rahavaroihin (määritelty IAS 7:ssä), paitsi jos omaisuuserä ei rajoituksista johtuen ole vaihdettavissa tai käytettävissä velan suorittamiseen vähintään 12:een kuukauteen raportointikauden päättymisen jälkeen.
- 100 Yhteisön on luokiteltava kaikki muut kuin kappaleessa 99 yksilöidyt varat pitkäaikaisiksi.

Lyhytaikaiset velat

- 101 Yhteisön on luokiteltava velka lyhytaikaiseksi, kun:
- (a) se odottaa suorittavansa velan tavanomaisen toimintasyklinsä aikana (ks. kappaleet B96 ja B107–B108);
 - (b) se pitää velkaa ensisijaisesti kaupankäyntitarkoituksessa (ks. kappale B97);

- (c) velka erääntyy suoritettavaksi 12:n kuukauden kuluessa raportointikauden päättymisestä (ks. kappaleet B97–B98 ja B107–B108); tai
- (d) sillä ei ole raportointikauden lopussa oikeutta lykätä velan suorittamista vähintään 12 kuukautta raportointikauden päättymisen jälkeen (ks. kappaleet B99–B108).
- 102 Yhteisön on luokiteltava kaikki muut kuin kappaleessa 101 yksilöidyt velat pitkäaikaisiksi.

Taseessa tai liitetiedoissa esitettävät erät

- 103 Yhteisön on esitettävä taseessa laskelmariveinä:
- (a) aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet;
 - (b) sijoituskiinteistöt;
 - (c) aineettomat hyödykkeet;
 - (d) liikearvo;
 - (e) rahoitusvarat (muut kuin kohdissa (g), (j) ja (k) tarkoitetut);
 - (f) IFRS 17:n soveltamisalaan kuuluvat sopimuksista koostuvat salkut, jotka ovat varoja, eriteltyinä IFRS 17:n kappaleessa 78 vaadittavalla tavalla;
 - (g) pääomaosuusmenetelmällä käsiteltävät sijoitukset;
 - (h) IAS 41:n *Maatalous* soveltamisalaan kuuluvat biologiset hyödykkeet;
 - (i) vaihto-omaisuus;
 - (j) myyntisaamiset ja muut saamiset;
 - (k) rahavarat;
 - (l) niiden omaisuuserien yhteismäärä, jotka on luokiteltu myytävänä oleviksi tai sisältyvät myytävänä olevaksi luokiteltuun luovutettavien erien ryhmään IFRS 5:n mukaisesti;
 - (m) ostovelat ja muut velat;
 - (n) varaukset;
 - (o) rahoitusvelat (muut kuin kohdissa (m) ja (n) tarkoitetut);
 - (p) IFRS 17:n soveltamisalaan kuuluvat sopimuksista koostuvat salkut, jotka ovat velkoja, eriteltyinä IFRS 17:n kappaleessa 78 vaadittavalla tavalla;
 - (q) kauden verotettavaan tuloon perustuvat verovelat ja -saamiset, jotka on määritelty IAS 12:ssa;
 - (r) laskennalliset verovelat ja -saamiset, jotka on määritelty IAS 12:ssa; ja
 - (s) velat, jotka sisältyvät myytävänä olevaksi luokiteltuun luovutettavien erien ryhmään IFRS 5:n mukaisesti.
- 104 Yhteisön on esitettävä taseessa:
- (a) määräysvallattomien omistajien osuudet; ja
 - (b) emoyrityksen omistajille kuuluva oma pääoma.
- 105 Kappaleissa B109–B111 esitetään vaatimukset siitä, kuinka yhteisö määrittää harkintansa perusteella, esitetäänkö taseessa muita laskelmarivejä tai esitetäänkö eriä liitetiedoissa.
- 106 Ellei kappaleesta 96 muuta johdu, tässä standardissa ei määrätä, missä järjestyksessä tai muodossa yhteisö esittää erät taseessa. Lisäksi käytettäviä nimityksiä ja erien tai samankaltaisten erien yhdistelmien järjestystä voidaan muuttaa yhteisön ja sen liiketoimien luonteen mukaisesti hyödyllisen jäsennetyn yhteenvedon antamiseksi yhteisön varoista, veloista ja omasta pääomasta. Esimerkiksi rahoituslaitos voi muuttaa kappaleessa 103 tarkoitettuja nimityksiä hyödyllisen jäsennetyn yhteenvedon antamiseksi rahoituslaitoksen varoista, veloista ja omasta pääomasta.

Laskelma oman pääoman muutoksista

Oman pääoman muutoksia osoittavassa laskelmassa esitettävät tiedot

- 107 Yhteisön on esitettävä laskelma oman pääoman muutoksista kappaleessa 10 vaadittavalla tavalla. Oman pääoman muutoksia osoittavaan laskelmaan on sisällytettävä:
- (a) raportointikauden laaja tulos siten, että esitetään erikseen emoyrityksen omistajille ja määräysvallattomille omistajille kuuluvat kokonaismäärät;
 - (b) IAS 8:n mukaisesti kirjatun takautuvan soveltamisen tai oikaisun vaikutukset kuhunkin oman pääoman erään; ja
 - (c) jokaisesta oman pääoman erästä täsmäytyslaskelma, joka osoittaa kirjanpitoarvon kauden alussa ja lopussa sekä erikseen (vähintään) muutokset, jotka johtuvat:
 - (i) voitosta tai tappiosta;
 - (ii) muista laajan tuloksen eristä; ja
 - (iii) liiketoimista omistajien kanssa näiden toimiessa omistajan ominaisuudessa siten, että esitetään erikseen omistajien tekemät sijoitukset ja varojen jakaminen omistajille sekä sellaiset muutokset tytäryritysten omistusosuuksissa, jotka eivät johda määräysvallan menettämiseen.
- 108 IAS 8:n mukaan tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutosten osalta on tehtävä takautuvat oikaisut, jos se on käytännössä mahdollista, paitsi milloin johonkin muuhun IFRS-tilinpäätösstandardiin sisältyvissä siirtymäsäännöissä määrätään toisin. IAS 8:n mukaan myös virheiden korjaukset on tehtävä takautuvasti, jos se on käytännössä mahdollista. Takautuvat oikaisut ja korjaukset eivät ole oman pääoman muutoksia vaan kertyneiden voittovarojen alkusaldoon tehtäviä oikaisuja, paitsi milloin IFRS-tilinpäätösstandardeissa vaaditaan takautuvan oikaisun tekemistä johonkin muuhun oman pääoman erään. Kappaleen 107(b) mukaan yhteisön on esitettävä oman pääoman muutoksia osoittavassa laskelmassa kuhunkin oman pääoman erään tehtyjen oikaisujen kokonaismäärät siten, että tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutoksista ja virheiden korjauksista johtuvat oikaisut esitetään erikseen. Yhteisön on esitettävä nämä oikaisut jokaiselta aiemmalta raportointikaudelta ja kauden alun tilanteesta.

Oman pääoman muutoksia osoittavassa laskelmassa tai liitetiedoissa esitettävät tiedot

- 109 Yhteisön on jokaisen oman pääoman erän osalta esitettävä joko oman pääoman muutoksia osoittavassa laskelmassa tai liitetiedoissa eräkohtainen muiden laajan tuloksen erien erittely (ks. kappale 107(c)(ii)).
- 110 Yhteisön on esitettävä joko oman pääoman muutoksia osoittavassa laskelmassa tai liitetiedoissa osingot, jotka raportointikaudella on kirjattu varojen jakamisena omistajille, sekä vastaava osakekohtainen osinko.
- 111 Kappaleessa 107 tarkoitettuihin oman pääoman eriin kuuluvat esimerkiksi kaikki sijoitetun oman pääoman lajit, kaikkien muiden laajan tuloksen erien kertyneet saldot sekä kertyneet voittovarot.
- 112 Yhteisön oman pääoman muutokset raportointikauden alun ja lopun välillä kuvastavat sen nettovarallisuuden lisäystä tai vähennystä kauden aikana. Kun ei oteta huomioon muutoksia, jotka johtuvat liiketoimista omistajien kanssa näiden toimiessa omistajan ominaisuudessa (kuten oman pääoman sijoituksia, yhteisön omien oman pääoman ehtoisten instrumenttien takaisin hankkimista ja osinkoja) ja tällaisiin liiketoimiin välittömästi liittyviä transaktiomenoja, oman pääoman kokonaismuutos kauden aikana vastaa yhteisön toiminnasta kyseisen kauden aikana kertyneiden tuottojen ja kulujen kokonaismäärää, voitot ja tappiot mukaan luettuina.

Liitetiedot

Rakenne

- 113 Yhteisön on esitettävä liitetiedoissa:
- (a) tiedot tilinpäätöksen laatimisperusteesta (ks. IAS 8:n kappaleet 6A–6N) ja niistä tilinpäätöksen laatimisperiaatteista, joita on noudatettu (ks. IAS 8:n kappaleet 27A–27I);

- (b) sellaiset IFRS-tilinpäätösstandardeissa vaadittavat tiedot, joita ei esitetä tilinpäätöksen päälaskelmissa; sekä
 - (c) muut tiedot, joita ei esitetä tilinpäätöksen päälaskelmissa mutta jotka ovat tarpeen jonkin tilinpäätöksen päälaskelman ymmärtämiseksi (ks. kappale 20).
- 114 Yhteisön on esitettävä liitetiedot järjestelmällisellä tavalla niin pitkälti kuin se on käytännössä mahdollista (ks. kappale B112). Järjestelmällisestä tavasta päättäessään yhteisön on otettava huomioon sen vaikutus tilinpäätöksen ymmärrettävyyteen ja vertailukelpoisuuteen. Yhteisön on viitattava jokaisesta tilinpäätöksen päälaskelmien erästä mahdolliseen sitä koskevaan liitetietoinformaatioon ja päinvastoin. Jos liitetiedoissa esitettävät luvut on sisällytetty yhteen tai useampaan laskelmariviin tilinpäätöksen päälaskelmissa, yhteisön on esitettävä liitetiedossa se laskelmarivi (tai ne laskelmarivit), johon (tai joihin) luvut on sisällytetty.
- 115 Yhteisö saa esittää liitetietoja tilinpäätöksen laatimisperusteesta ja niistä tilinpäätöksen laatimisperiaatteista, joita on noudatettu, tilinpäätöksen erillisessä osassa.
- 116 Elleivät seuraavat tiedot sisälly muuhun tilinpäätöksen yhteydessä julkaistavaan informaatioon, yhteisön on esitettävä liitetiedoissa:
- (a) yhteisön kotipaikka ja oikeudellinen muoto, kotivaltio ja rekisteröity osoite (tai pääasiallinen toimipaikka, mikäli se poikkeaa rekisteröidystä osoitteesta);
 - (b) kuvaus yhteisön toiminnan luonteesta ja pääasiallisista toiminnoista;
 - (c) emoyrityksen ja koko konsernin emoyrityksen nimi; ja
 - (d) jos kyseessä on toimiajaltaan rajoitettu yhteisö, tieto toimiajan pituudesta.

Johdon määrittelemät tuloksellisuutta kuvaavat luvut

Johdon määrittelemien tuloksellisuutta kuvaavien lukujen tunnistaminen

- 117 *Johdon määrittelemä tuloksellisuutta kuvaava luku on tuottojen ja kulujen välisumma, jota (ks. kappaleet B113–B122):*
- (a) yhteisö käyttää tilinpäätöksen ulkopuolisessa julkisessa viestinnässä;
 - (b) yhteisö käyttää viestiäkseen tilinpäätöksen käyttäjille johdon näkemyksen koko yhteisön taloudelliseen tulokseen liittyvästä seikasta; ja
 - (c) ei ole lueteltu kappaleessa 118 tai jonka esittämistä ei nimenomaisesti vaadita IFRS-tilinpäätösstandardeissa.
- 118 Sellaisia tuottojen ja kulujen välisummia, jotka eivät ole johdon määrittelemiä tuloksellisuutta kuvaavia lukuja, ovat:
- (a) bruttovoitto tai -tappio (myyntituotot vähennettynä myytyjä suoritteita vastaavilla kuluilla) ja samankaltaiset välisummat (ks. kappale B123);
 - (b) liikevoitto tai -tappio ennen IAS 36:n soveltamisalaan kuuluvia poistoja ja arvonalentumisia;
 - (c) liikevoitto tai -tappio ja tuotot ja kulut kaikista pääomaosuusmenetelmällä käsiteltävistä sijoituksista;
 - (d) sellaisen yhteisön osalta, joka soveltaa kappaletta 73, välisumma, joka muodostuu liikevoitosta tai -tappiosta ja kaikista sijoitusten ryhmään luokitelluista tuotoista ja kuluista;
 - (e) voitto tai tappio ennen tuloveroja; ja
 - (f) jatkuvien toimintojen voitto tai tappio.
- 119 Yhteisön on oletettava, että tuottojen ja kulujen välisummalla, jota se käyttää tilinpäätöksensä ulkopuolisessa julkisessa viestinnässä, viestitään tilinpäätöksen käyttäjille johdon näkemys koko yhteisön taloudelliseen tulokseen liittyvästä seikasta, paitsi milloin yhteisö kumoaa kyseisen oletuksen kappaletta 120 soveltaessaan.
- 120 Yhteisö saa kumota kappaleessa 119 kuvatus oletuksen ja ottaa sen kannan, että välisummalla ei viestitä johdon näkemystä koko yhteisön taloudelliseen tulokseen liittyvästä seikasta, mutta vain, jos sen saatavilla on järkevää ja perusteltavissa olevaa informaatiota, joka osoittaa kannanoton perustan (ks. kappaleet B124–B131).

Johdon määrittelemistä tuloksellisuutta kuvaavista luvuista tilinpäätöksessä esitettävät tiedot

- 121 Johdon määrittelemistä tuloksellisuutta kuvaavista luvuista tilinpäätöksessä esitettävien tietojen tavoitteena on se, että yhteisö antaa informaatiota auttaakseen tilinpäätöksen käyttäjää ymmärtämään:
- (a) taloudelliseen tulokseen liittyvää seikkaa, josta viestitään johdon näkemyksen mukaisesti johdon määrittelemällä tuloksellisuutta kuvaavalla luvulla; ja
 - (b) sitä, miten johdon määrittelemä tuloksellisuutta kuvaava luku vertautuu IFRS-tilinpäätösstandardeissa määriteltyihin lukuihin.
- 122 Yhteisön on esitettävä yhdessä liitetiedossa tiedot kaikista luvuista, jotka ovat kappaleessa 117 esitetyn johdon määrittelemien tuloksellisuutta kuvaavien lukujen määritelmän mukaisia (ks. kappaleet B132–B133). Kyseiseen liitetietoon on sisällytettävä lausuma siitä, että johdon määrittelemillä tuloksellisuutta kuvaavilla luvuilla esitetään johdon näkemys koko yhteisön taloudelliseen tulokseen liittyvästä seikasta ja että ne eivät ole välttämättä vertailukelpoisia muiden yhteisöjen esittämien sellaisten lukujen kanssa, joista käytetään samankaltaisia nimiä tai kuvauksia.
- 123 Yhteisön on nimettävä jokainen johdon määrittelemä tuloksellisuutta kuvaava luku ja kuvattava sitä selvällä ja ymmärrettävällä tavalla, joka ei johda tilinpäätöksen käyttäjiä harhaan (ks. kappaleet B134–B135). Yhteisön on esitettävä jokaisen johdon määritelmän tuloksellisuutta kuvaavan luvun osalta:
- (a) kuvaus taloudelliseen tulokseen liittyvästä seikasta, josta viestitään johdon näkemyksen mukaisesti johdon määrittelemällä tuloksellisuutta kuvaavalla luvulla. Tässä kuvauksessa on selitettävä, miksi johdon määrittelemä tuloksellisuutta kuvaava luku antaa johdon näkemyksen mukaisesti hyödyllistä informaatiota yhteisön taloudellisesta tuloksesta.
 - (b) se, kuinka johdon määrittelemä tuloksellisuutta kuvaava luku on laskettu.
 - (c) johdon määritelmän tuloksellisuutta kuvaavan luvun ja suorimmin vertailukelpoisen kappaleessa 118 luetellun välisumman tai loppu- tai välisumman, jonka esittämistä nimenomaisesti vaaditaan IFRS-tilinpäätösstandardeissa, välinen täsmäytyslaskelma (ks. kappaleet B136–B140).
 - (d) kunkin kappaleessa (c) vaadittavassa täsmäytyslaskelmassa esitetyn erän osalta tuloverovaikutus (joka määritetään soveltamalla kappaletta B141) ja vaikutus määräysvallattomien omistajien osuuteen.
 - (e) kuvaus siitä, kuinka yhteisö soveltaa kappaletta B141 kappaleessa (d) vaadittavan tuloverovaikutuksen määrittämiseen.
- 124 Jos yhteisö muuttaa sitä, kuinka se laskee johdon määritelmän tuloksellisuutta kuvaavan luvun, lisää uuden johdon määritelmän tuloksellisuutta kuvaavan luvun, lakkaa käyttämästä aiemmin esitettyä johdon määrittelemää tuloksellisuutta kuvaavaa lukua tai muuttaa sitä, kuinka se määrittää kappaleessa 123(d) vaadittavat täsmäytyserien tuloverovaikutukset, sen on esitettävä:
- (a) selitys, jonka perusteella tilinpäätöksen käyttäjät pystyvät ymmärtämään muutoksen, lisäyksen tai lakkaamisen ja sen vaikutukset.
 - (b) muutoksen, lisäyksen tai lakkaamisen syyt.
 - (c) vertailutiedot, joita on oikaistu muutosta, lisäystä tai lakkaamista vastaavalla tavalla, paitsi jos tämä ei ole käytännössä mahdollista. Yhteisön tekemä johdon määritelmän tuloksellisuutta kuvaavan luvun valinta ei ole tilinpäätöksen laatimisperiaatteita koskeva valinta. Arvioidessaan, onko niin, ettei vertailutietojen oikaiseminen ole käytännössä mahdollista, yhteisön on kuitenkin sovellettava IAS 8:n kappaleiden 50–53 vaatimuksia.
- 125 Jos yhteisö ei esitä kappaleessa 124(c) vaadittavia oikaistuja vertailutietoja, koska tämä ei ole käytännössä mahdollista, sen on annettava tästä tieto.

Pääoma

- 126 Yhteisön on esitettävä liitetiedoissa tiedot, joiden perusteella tilinpäätöksen käyttäjät pystyvät arvioimaan yhteisön pääoman hallintaa koskevia tavoitteita, periaatteita ja prosesseja.
- 127 Kappaleen 126 noudattaminen edellyttää, että yhteisön on esitettävä liitetiedoissa:

- (a) sen pääoman hallintaa koskevista tavoitteista, periaatteista ja prosesseista laadulliset tiedot, joihin sisältyy:
 - (i) kuvaus siitä, mitä se hallinnoi pääomana;
 - (ii) kun yhteisöön sovelletaan ulkopuolisia pääomavaatimuksia, näiden vaatimusten luonne ja tieto siitä, miten nämä vaatimukset on sisällytetty pääoman hallintaan; ja
 - (iii) tieto siitä, millä keinoin se saavuttaa pääoman hallintaa koskevat tavoitteensa.
 - (b) määrälliset yhteenvetotiedot siitä, mitä se hallinnoi pääomana. Jotkin yhteisöt pitävät tiettyjä rahoitusvelkoja (esimerkiksi tietynlaisia huonommassa etuoikeusasemassa olevia velkoja) osana pääomaa. Toiset yhteisöt eivät pidä tiettyjä oman pääoman eriä (esimerkiksi rahavirran suojauksista johtuvia eriä) pääomaan kuuluvina.
 - (c) mahdolliset muutokset kohdissa (a) ja (b) edelliseen raportointikauteen verrattuna.
 - (d) tieto siitä, onko yhteisö täyttänyt raportointikauden aikana siihen sovellettavat ulkopuoliset pääomavaatimukset.
 - (e) kun yhteisö ei ole täyttänyt tällaisia ulkopuolisia pääomavaatimuksia, vaatimusten täyttämättä jättämisen seuraukset.
- 128 Yhteisön on annettava kappaleessa 127 tarkoitettut liitetiedot siten, että ne perustuvat johtoon kuuluville avainhenkilöille sisäisesti annettuihin tietoihin.
- 129 Yhteisö voi hallita pääomaa monin eri tavoin, ja siihen voidaan soveltaa monia erilaisia pääomavaatimuksia. Esimerkiksi monialakonserniin voi kuulua vakuutustoimintaa ja pankkitoimintaa harjoittavia yhteisöjä, ja nämä yhteisöt voivat toimia useissa eri maissa tai useilla muilla oikeudenkäyttöalueilla. Kun pääomavaatimuksista ja pääoman hallinnasta kokonaistasona esitettävät tiedot eivät antaisi hyödyllistä informaatiota tai kun ne vääristäisivät tilinpäätöksen käyttäjän saamaa käsitystä yhteisön pääomaresursseista, yhteisön on esitettävä erilliset tiedot kustakin yhteisöön sovellettavasta pääomavaatimuksesta.

Muut tilinpäätöksessä esitettävät tiedot

- 130 Yhteisön on esitettävä joko taseessa tai oman pääoman muutoksia osoittavassa laskelmassa taikka liitetiedoissa:
- (a) osakepääomasta osakelajeittain:
 - (i) enimmäisosakemäärä;
 - (ii) liikkeeseen laskettujen ja kokonaan maksettujen osakkeiden lukumäärä sekä liikkeeseen laskettujen ja ei vielä kokonaan maksettujen osakkeiden lukumäärä;
 - (iii) osakkeen nimellisarvo tai tieto siitä, että osakkeilla ei ole nimellisarvoa;
 - (iv) raportointikauden alussa ja lopussa ulkona olleiden osakemäärien välinen täsmäytyslaskelma;
 - (v) kutakin osakelajia koskevat oikeudet, etuoikeudet ja rajoitukset sisältäen osingonjakoa ja pääoman palauttamista koskevat rajoitukset;
 - (vi) yhteisön tai sen tytär- tai osakkuusyritysten hallussa olevat yhteisön osakkeet; sekä
 - (vii) optioiden ja myyntisopimusten perusteella liikkeeseen laskettaviksi varatut osakkeet, sekä tiedot ehdoista ja määristä; ja
 - (b) kuvaus kunkin omaan pääomaan sisältyvän rahaston luonteesta ja tarkoituksesta.
- 131 Yhteisön, jolla ei ole osakepääomaa, esimerkiksi henkilöyhtiön tai trustin, on esitettävä kappaleessa 130(a) vaadittavia tietoja vastaavat tiedot, jotka osoittavat kussakin oman pääoman erässä raportointikauden aikana tapahtuneet muutokset sekä kuhunkin oman pääoman erään liittyvät oikeudet, etuoikeudet ja rajoitukset.
- 132 Yhteisön on esitettävä liitetiedoissa:
- (a) osingot, joita on ehdotettu jaettaviksi tai joiden jakamisesta on tehty päätös ennen kuin tilinpäätös on hyväksytty julkistettavaksi mutta joita ei ole kirjattu raportointikaudelle voitonjakona omistajille, sekä vastaava osakekohtainen osinko; ja
 - (b) etuosakkeille kertyneet kirjaamattomat osingot.

Liite A Määritelmät

Tämä liite on kiinteä osa IFRS-tilinpäätösstandardia.

yhdistäminen	Sellaisten varojen, velkojen, oman pääoman, tuottojen, kulujen tai rahavirtojen yhteen laskeminen, joilla on yhteisiä ominaispiirteitä ja jotka kuuluvat samaan luokkaan.
luokittelu	Varojen, velkojen, oman pääoman, tuottojen, kulujen ja rahavirtojen lajitteleminen yhteisten ominaispiirteiden perusteella.
eritteleminen	Erän jakaminen osiin, joilla on sellaisia ominaispiirteitä, jotka eivät ole yhteisiä.
yleiseen käyttöön tarkoitetut taloudelliset raportit	Raportit, jotka sisältävät raportoivaa yhteisöä koskevaa taloudellista informaatiota, joka on hyödyllistä ensisijaisille käyttäjille näiden tehdessä päätöksiä voimavarojen antamisesta yhteisölle. Nämä päätökset koskevat: (a) oman ja vieraan pääoman ehtoisten instrumenttien ostamista, myymistä tai hallussapitoa; (b) lainojen ja muunlaisten luottojen antamista tai myymistä; tai (c) äänioikeuksien käyttämistä tai muutoin vaikuttamista yhteisön johdon toimenpiteisiin, jotka vaikuttavat yhteisön taloudellisten voimavarojen käyttöön. Yleiseen käyttöön tarkoitettuihin taloudellisiin raportteihin kuuluvat yhteisön yleiseen käyttöön tarkoitettu tilinpäätös ja kestävyyyteen liittyvät taloudelliset raportit, mutta ne eivät rajoitu näihin.
yleiseen käyttöön tarkoitettu tilinpäätös	<i>Yleiseen käyttöön tarkoitettujen taloudellisten raporttien</i> erityinen muoto, joka sisältää informaatiota raportoivan yhteisön varoista, veloista, omasta pääomasta, tuotoista ja kuluista.
IFRS-tilinpäätösstandardit (IFRS Accounting Standards)	Kansainvälisiä tilinpäätösnormeja antavan elimen International Accounting Standards Boardin julkaisemat tilinpäätösstandardit. Niihin kuuluvat: (a) IFRS-standardit (International Financial Reporting Standards); (b) IAS-standardit (International Accounting Standards); (c) IFRIC-tulkinnat; ja (d) SIC-tulkinnat. IFRS-tilinpäätösstandardit tunnettiin aiemmin nimellä IFRS-standardit (International Financial Reporting Standards, IFRS, IFRSs ja IFRS Standards).
johdon määrittelemä tuloksellisuutta kuvaava luku	Tuottojen ja kulujen välisumma, jota: (a) yhteisö käyttää tilinpäätöksen ulkopuolisessa julkisessa viestinnässä; (b) yhteisö käyttää viestiäkseen tilinpäätöksen käyttäjille johdon näkemyksen koko yhteisön taloudelliseen tulokseen liittyvästä seikasta; ja (c) ei ole lueteltu IFRS 18:n kappaleessa 118 tai jonka esittämistä ei nimenomaisesti vaadita IFRS-tilinpäätösstandardeissa.
olennainen informaatio	Informaatio on olennaista, jos sen esittämättä jättämisen, virheellisen esittämisen tai tekemisen vaikeasti ymmärrettäväksi voisi kohtuudella odottaa vaikuttavan päätöksiin, joita yleiseen käyttöön tarkoitetun tilinpäätöksen ensisijaiset käyttäjät tekevät tiettyä raportoivaa yhteisöä koskevaa taloudellista informaatiota sisältävän tilinpäätöksen perusteella.
liitetiedot	Tilinpäätökseen sisältyvä informaatio, joka esitetään tilinpäätöksen päälaskelmissa esitettävien tietojen lisäksi.
liikevoitto tai -tappio	Kaikki liiketoiminnan ryhmään luokitellut tuotot ja kulut.

muut laajan tuloksen erät	Tuotto- ja kuluerät (luokittelun muutoksesta johtuvat oikaisut mukaan lukien), jotka kirjataan muuten kuin tulosvaikutteisesti muissa IFRS-tilinpäätösstandardeissa vaadittavalla tai sallittavalla tavalla.
omistajat	Omaksi pääomaksi luokiteltujen vaateiden haltijat.
tilinpäätöksen päälaskelmat	Tuloslaskelma (tai -laskelmat), tase, oman pääoman muutoksia osoittava laskelma ja rahavirtalaskelma.
voitto tai tappio	Kaikkien voittoa tai tappiota osoittavaan laskelmaan sisällytettyjen tuottojen ja kulujen erotus.
voitto tai tappio ennen rahoitusta ja tuloveroja	Koko liikevoitto tai -tappio ja kaikki sijoitusten ryhmään luokitellut tuotot ja kulut.
luokittelun muutoksesta johtuvat oikaisut	Tarkasteltavana olevalla raportointikaudella tulosvaikutteisiksi siirretyt rahamäärät, jotka on tarkasteltavana olevalla kaudella tai jollakin aiemmalla kaudella sisällytetty muihin laajan tuloksen eriin.
laaja tulos	Raportointikauden aikana tapahtunut, liiketoimista ja muista tapahtumista johtuva oman pääoman muutos, joka ei aiheudu liiketoimista omistajien kanssa näiden toimiessa omistajan ominaisuudessa.
hyödyllinen jäsennetty yhteenveto	Tilinpäätöksen päälaskelmassa annettu sellainen jäsennetty yhteenveto raportoivan yhteisön kirjatuihin varoista, veloista, omasta pääomasta, tuotoista, kuluista ja rahavirroista, joka on hyödyllinen: (a) ymmärrettävän yleiskuvan saamiseksi yhteisön kirjatuihin varoista, veloista, omasta pääomasta, tuotoista, kuluista ja rahavirroista; (b) yhteisöjen välisten vertailujen ja saman yhteisön raportointikausien välisten vertailujen tekemiseksi; ja (c) sellaisten erien tai alueiden tunnistamiseksi, joiden osalta tilinpäätöksen käyttäjät saattavat haluta etsiä lisätietoja liitetiedoista.

Liite B

Soveltamisohjeistus

Tämä liite on kiinteä osa IFRS-tilinpäätösstandardia. Siinä kuvataan kappaleiden 1–132 soveltamista, ja sen sitovuus on sama kuin IFRS-tilinpäätösstandardin muiden osien.

Tilinpäätöstä koskevat yleiset vaatimukset

Olennaisuus

- B1 Informaatio on olennaista, jos sen esittämättä jättämisen, virheellisen esittämisen tai tekemisen vaikeasti ymmärrettäväksi voisi kohtuudella odottaa vaikuttavan päätöksiin, joita yleiseen käyttöön tarkoitetun tilinpäätöksen ensisijaiset käyttäjät tekevät tiettyä raportoivaa yhteisöä koskevaa taloudellista informaatiota sisältävän tilinpäätöksen perusteella.
- B2 Olennaisuus riippuu informaation luonteesta tai suuruusluokasta tai näistä molemmista. Yhteisö arvioi, onko informaatio olennaista joko yksin tai yhdessä muun informaation kanssa tarkasteltuna ottaen huomioon tilinpäätös kokonaisuutena.
- B3 Informaatiosta tulee vaikeasti ymmärrettävää, jos se viestitään tavalla, jolla olisi tilinpäätöksen ensisijaisille käyttäjille samankaltainen vaikutus kuin kyseisen informaation esittämättä jättämisellä tai virheellisellä esittämisellä. Seuraavat ovat esimerkkejä olosuhteista, joiden seurauksena olennaisesta informaatiosta tulee vaikeasti ymmärrettävää:
- (a) erää, liiketoimintaa tai muuta tapahtumaa koskeva olennainen informaatio esitetään tilinpäätöksessä, mutta käytettävät sanamuodot ovat epämääräisiä tai epäselviä;
 - (b) erää, liiketoimintaa tai muuta tapahtumaa koskeva olennainen informaatio on hajautettu eri puolille tilinpäätöstä;
 - (c) erilaisia erä, liiketoimia tai muita tapahtumia on yhdistetty epäasianmukaisella tavalla;
 - (d) samankaltaisia erä, liiketoimia tai muita tapahtumia on eritelty epäasianmukaisella tavalla; ja
 - (e) tilinpäätöksen ymmärrettävyys vähentyy sen seurauksena, että epäolennainen informaatio peittää olennaista informaatiota siinä määrin, ettei ensisijainen käyttäjä pysty toteamaan, mikä informaatio on olennaista.
- B4 Sen arvioiminen, voisiko informaation kohtuudella odottaa vaikuttavan tietyn raportoivan yhteisön yleiseen käyttöön tarkoitetun tilinpäätöksen ensisijaisien käyttäjien tekemiin päätöksiin, edellyttää, että yhteisö ottaa huomioon kyseisten käyttäjien ominaispiirteet, samalla kun se ottaa huomioon myös yhteisön omat olosuhteet.
- B5 Monet nykyiset ja mahdolliset sijoittajat, lainanantajat ja muut luottoa antavat tahot eivät pysty pyytämään raportoivia yhteisöjä toimittamaan informaatiota suoraan niille, ja ne joutuvat pitkälti täyttämään taloudellisen informaation tarpeensa yleiseen käyttöön tarkoitetun tilinpäätöksen avulla. Tästä johtuen ne ovat ensisijaisia käyttäjiä, joille yleiseen käyttöön tarkoitettu tilinpäätös on kohdistettu. Tilinpäätös laaditaan sellaisia käyttäjiä varten, joilla on kohtuullinen liiketoiminnan ja taloudellisen toiminnan tuntemus ja jotka tarkastelevat ja analysoivat informaatiota huolellisesti. Joskus jopa asiaa hyvin tuntevat ja huolelliset käyttäjät saattavat tarvita neuvontaa ymmärtääkseen monimutkaisia taloudellisia ilmiöitä koskevaa informaatiota.

Tilinpäätöksen päälaskelmien ja liitetietojen tehtävät

- B6 Kappaletta 17(a) soveltaessaan yhteisö antaa liitetiedoissa informaatiota, joka on tarpeen, jotta tilinpäätöksen käyttäjät pystyvät ymmärtämään tilinpäätöksen päälaskelmissa esitettäviä laskelmarivejä. Esimerkkejä tällaisesta informaatiosta ovat:
- (a) tilinpäätöksen päälaskelmissa esitettävien laskelmarivien eritteleminen;
 - (b) tilinpäätöksen päälaskelmissa esitettävien laskelmarivien ominaispiirteiden kuvaukset; ja
 - (c) informaatio tilinpäätöksen päälaskelmiin sisällytettävien erien kirjaamisessa, arvostamisessa ja esittämisessä käytettävistä menetelmistä, oletuksista ja harkintaan perustuvista ratkaisuista.
- B7 Kappaletta 17(b) soveltaessaan yhteisö täydentää tilinpäätöksen päälaskelmia lisätiedoilla, jotka ovat tarpeen tilinpäätöksen tavoitteen saavuttamiseksi – toisin sanoen:

- (a) IFRS-tilinpäätösstandardeissa nimenomaisesti vaadittavilla tiedoilla (ks. kappale 19) – esimerkiksi:
 - (i) IAS 37:ssä *Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat* vaadittavilla tiedoilla yhteisön kirjaamattomista ehdollisista varoista ja ehdollisista veloista; ja
 - (ii) IFRS 7:ssä *Rahoitusinstrumentit: tilinpäätöksessä esitettävät tiedot* vaadittavilla tiedoilla yhteisön altistumisesta erityyppisille riskeille, kuten luottoriskille, maksuvalmiusriskille ja markkinariskille; ja
- (b) IFRS-tilinpäätösstandardeissa nimenomaisesti vaadittavien tietojen lisäksi tarvittavilla tiedoilla (ks. kappale 20).

Tilinpäätöksen päälaskelmissa esitettävät tiedot

- B8 Kappaleessa 23 selitetään, että yhteisön ei tarvitse esittää erikseen laskelmariviä tilinpäätöksen päälaskelmassa, jos tämä ei ole tarpeen hyödyllisen jäsennetyn yhteenvedon antamiseksi kyseisessä laskelmassa, vaikka kyseistä laskelmariviä vaadittaisiin IFRS-tilinpäätösstandardeissa. Yhteisön ei esimerkiksi tarvitse esittää kappaleessa 75 lueteltua laskelmariviä, jos tämä ei ole tarpeen tuottoja ja kuluja koskevan hyödyllisen jäsennetyn yhteenvedon antamiseksi voittoa tai tappiota osoittavassa laskelmassa, tai kappaleessa 103 lueteltua laskelmariviä, jos tämä ei ole tarpeen varoja, velkoja ja omaa pääomaa koskevan hyödyllisen jäsennetyn yhteenvedon antamiseksi taseessa. Jos yhteisö ei esitä kappaleissa 75 ja 103 lueteltuja laskelmarivejä, se on esitettävä kyseiset erät liitetiedoissa, jos tuloksena syntyvä informaatio on olennaista (ks. kappale 42).
- B9 Sitä vastoin yhteisön on kappaleella 24 soveltaessaan esitettävä kappaleissa 75 ja 103 lueteltujen laskelmarivien lisäksi muita laskelmarivejä, jos tällainen esittäminen on tarpeen tuottoja ja kuluja koskevan hyödyllisen jäsennetyn yhteenvedon antamiseksi voittoa tai tappiota osoittavassa laskelmassa tai varoja, velkoja ja omaa pääomaa koskevan hyödyllisen jäsennetyn yhteenvedon antamiseksi taseessa (ks. kappaleet B78–B79 ja B109–B111).

Tilinpäätöksen yksilöiminen

- B10 Kappaleessa 25 vaaditaan yhteisöä yksilöimään tilinpäätöksensä selvästi ja erottamaan sen muusta samaan julkistettavaan asiakirjaan sisältyvästä informaatiosta. Yhteisö täyttää nämä vaatimukset, kun sivut, laskelmat, liitetiedot, sarakkeet ja vastaavat nimetään asianmukaisella tavalla. Tällaisen informaation parhaan esittämistavan määrittäminen vaatii harkintaa. Jos yhteisö esimerkiksi esittää tilinpäätöksen sähköisessä muodossa, yhteisö harkitsee muita tapoja näiden vaatimusten täyttämiseksi – esimerkiksi tilinpäätöksessä annettavien tietojen asianmukaista merkitsemistä digitaalisesti.
- B11 Yhteisön tilinpäätöksestä tulee usein ymmärrettävämpi, kun tiedot esitetään tuhansina tai miljoonina esittamisvaluutan yksikköinä. Tämä käytäntö on hyväksyttävä, kunhan yhteisö ilmoittaa, mille tasolle luvut on pyöristetty, eikä jätä esittämättä mitään olennaista informaatiota.

Esittämistavan, esitettävien tietojen ja luokittelun johdonmukaisuus

- B12 Kappaleessa 30(a) vaaditaan yhteisöä muuttamaan tilinpäätöksen erien esittämistapaa, niistä esitettäviä tietoja tai niiden luokittelua, jos on ilmeistä, että toisenlainen esittämistapa, toisenlaiset esitettävät tiedot tai toisenlainen luokittelu olisi asianmukaisempi (tai olisivat asianmukaisempia). Esimerkiksi merkittävä liiketoiminnan hankinta tai luovutus taikka tilinpäätöksen uudelleenarviointi saattaa antaa syyn tilinpäätöksen muuttamiseen. Yhteisö saa muuttaa tilinpäätöksensä erien esittämistapaa, niistä esitettäviä tietoja tai niiden luokittelua vain, jos muutoksen ansiosta tuotetaan informaatiota, joka on hyödyllisempää tilinpäätöksen käyttäjille, ja jos yhteisö todennäköisesti jatkaa muutetun esittämistavan, muutettujen esitettävien tietojen tai muutetun luokittelun käyttöä, niin, ettei eri kausien välinen vertailukelpoisuus huononnu. Kun tällaisia muutoksia tehdään, yhteisö muuttaa vertailutietojensa luokittelua kappaleiden 33–34 mukaisesti.

Vertailutiedot

Vaadittavat vertailutiedot

- B13 Edellisen raportointikauden (tai edellisten raportointikausien) tilinpäätökseen sisältyvä kertova informaatio on joissakin tapauksissa edelleen merkityksellistä tarkasteltavana olevalla kaudella. Yhteisö esimerkiksi esittää tarkasteltavana olevan kauden tilinpäätöksessä yksityiskohtaiset tiedot oikeudenkäynnistä, jonka tulos

oli epävarma edellisen kauden lopussa ja joka on edelleen ratkaisematta. Tieto siitä, että epävarmuus oli olemassa jo edellisen kauden lopussa, ja siitä, miten kauden aikana on toimittu sen poistamiseksi, saattaa olla hyödyllinen tilinpäätöksen käyttäjille.

Lisäksi esitettävät vertailutiedot

- B14 Yhteisö voi esittää IFRS-tilinpäätösstandardeissa vaadittavien vertailutietojen lisäksi myös muita vertailutietoja edellyttäen, että nämä tiedot on tuotettu IFRS-tilinpäätösstandardien mukaisesti. Nämä lisäksi esitettävät vertailutiedot voivat koostua yhdestä tai useammasta kappaleessa 10 tarkoitetusta tilinpäätöksen päälaskelmasta, mutta niiden ei tarvitse muodostaa tilinpäätöskokonaisuutta. Tällaisessa tapauksessa yhteisön on esitettävä liitetiedoissa tietoja kyseisistä ylimääräisistä tilinpäätöksen päälaskelmista.
- B15 Yhteisö voi esimerkiksi esittää kolmannen tuloslaskelman (tai kolmannet tuloslaskelmat) (jolloin se esittää tarkasteltavana olevan raportointikauden, edellisen kauden ja niiden lisäksi yhden vertailukauden). Yhteisön ei kuitenkaan tarvitse esittää kolmatta tasetta, kolmatta rahavirtalaskelmaa eikä kolmatta oman pääoman muutoksia osoittavaa laskelmaa (toisin sanoen ylimääräistä vertailukautta koskevaa tilinpäätöksen päälaskelmaa). Yhteisön täytyy esittää liitetiedoissa vertailutiedot, jotka koskevat kyseistä ylimääräistä tuloslaskelmaa (tai kyseisiä ylimääräisiä tuloslaskelmia).

Yhdistäminen ja eritteleminen

Yhdistämisen ja erittelemisen periaatteet

Yhdistämis- ja erittelemisprosessi

- B16 Tilinpäätökset syntyvät siten, että yhteisöt käsittelevät suurta määrää liiketoimia ja muita tapahtumia. Nämä liiketoimet ja muut tapahtumat aikaansaavat varoja, velkoja, omaa pääomaa, tuottoja, kuluja ja rahavirtoja.
- B17 Kappaleen 41 vaatimusten noudattamiseksi yhteisön on yhdistettävä erät yhteisten ominaispiirteiden perusteella (toisin sanoen yhdistettävä ne erät, joilla on samankaltaisia ominaispiirteitä) ja eriteltävä erät niiden ominaispiirteiden perusteella, jotka eivät ole yhteisiä (toisin sanoen eriteltävä ne erät, joilla on erilaisia ominaispiirteitä). Näin tehdessään yhteisön on:
- (a) tunnistettava yksittäisten liiketoimien tai muiden tapahtumien aikaansaamat varat, velat, oma pääoma, tuotot, kulut ja rahavirrat;
 - (b) luokiteltava ja yhdistettävä varat, velat, oma pääoma, tuotot, kulut ja rahavirrat eriin niiden ominaispiirteiden perusteella (esimerkiksi niiden luonteen, toiminnon, johon ne liittyvät, niiden arvostusperusteen tai jonkin muun ominaispiirteen perusteella) siten, että tämän seurauksena tilinpäätöksen päälaskelmissa esitetään sellaisia laskelmarivejä ja liitetiedoissa esitetään sellaisia eriä, joilla on ainakin yksi samankaltainen ominaispiirre; ja
 - (c) eriteltävä erät erilaisten ominaispiirteiden perusteella:
 - (i) tilinpäätöksen päälaskelmissa sen mukaan kuin tämä on tarpeen hyödyllisten jäsenettyjen yhteenvetojen antamiseksi (kappaleessa 16 kuvatulla tavalla); ja
 - (ii) liitetiedoissa sen mukaan kuin tämä on tarpeen olennaisen informaation antamiseksi (kappaleessa 17 kuvatulla tavalla).
- B18 Yhteisö saa soveltaa kappaleisiin B17(a)–B17(c) sisältyviä askeleita vaihtelevassa järjestyksessä kappaleeseen 41 sisältyvien yhdistämisen ja erittelemisen periaatteiden soveltamiseksi.

Yhdistämis- ja erittelemisperuste

- B19 Kappaleissa B16–B18 selitetään, että yhteisö yhdistää ja erittelee harkintansa perusteella yksittäisten liiketoimien ja muiden tapahtumien aikaansaamat varat, velat, oman pääoman, tuotot, kulut ja rahavirrat samankaltaisten ja erilaisten ominaispiirteiden perusteella. Kappaleissa B78 ja B110 esitetään esimerkkejä ominaispiirteistä, joita yhteisö ottaa huomioon tehdessään harkintaan perustuvia ratkaisuja.
- B20 Mitä samankaltaisempia varojen, velkojen, oman pääoman, tuottojen, kulujen ja rahavirtojen ominaispiirteet ovat, sitä todennäköisemmin niiden yhdistäminen täyttää tilinpäätöksen päälaskelmien tehtävän (toisin sanoen hyödyllisten jäsenettyjen yhteenvetojen antamisen kappaleessa 16 kuvatulla tavalla) tai liitetietojen tehtävän (toisin sanoen olennaisen informaation antamisen kappaleessa 17 kuvatulla tavalla). Mitä erilaisempia varojen, velkojen, oman pääoman, tuottojen, kulujen ja rahavirtojen ominaispiirteet ovat, sitä todennäköisemmin erien erittelemisen täyttää tilinpäätöksen päälaskelmien tehtävän tai liitetietojen tehtävän.

- B21 Niillä erillä, jotka yhdistetään ja esitetään laskelmariveinä tilinpäätöksen päälaskelmissa, on oltava ainakin yksi muu samankaltainen ominaispiirre kuin se, että ne ovat varojen, velkojen, oman pääoman, tuottojen, kulujen tai rahavirtojen määritelmän mukaisia. Koska tilinpäätöksen päälaskelmien tehtävänä on antaa hyödyllisiä jäsennettyjä yhteenvedoja, tilinpäätöksen päälaskelmiin sisältyvissä laskelmariveissä kuitenkin todennäköisesti yhdistetään myös erä, joilla on riittävän erilaisia ominaispiirteitä siten, että informaatio eristä eriteltyinä on olennaista.
- B22 Kappaletta 41 soveltaessaan yhteisön on eriteltävä erät, joilla on erilaisia ominaispiirteitä, silloin, kun tuloksena syntyvä informaatio on olennaista. Yksittäinen erilainen ominaispiirre voisi johtaa siihen, että informaatio eristä eriteltyinä on olennaista.
- B23 Yhteisö saattaa esimerkiksi esittää taseessa rahoitusvaroja, jotka koostuvat oman pääoman ehtoista sijoituksista ja vieraan pääoman ehtoista sijoituksista, erillään rahoitusvaroihin kuulumattomista varoista. Kyseisillä rahoitusvaroilla on erilaisia ominaispiirteitä, koska niillä on erilaiset arvostusperusteet – jotkin niistä arvostetaan käypään arvoon tulosvaikutteisesti ja muut niistä arvostetaan jaksotettuun hankintamenuun. Yhteisö saattaa tämän vuoksi todeta, että hyödyllisen jäsennetyn yhteenvedon antamiseksi on tarpeen esittää laskelmarivejä, joissa kyseiset rahoitusvarat eritellään näiden arvostusperusteiden perusteella. Tämän erittelemisen tuloksena on laskelmarivi, joka koostuu käypään arvoon tulosvaikutteisesti arvostetuista oman pääoman ehtoista sijoituksista ja vieraan pääoman ehtoista sijoituksista, ja laskelmarivi, joka koostuu jaksotettuun hankintamenuun arvostetuista vieraan pääoman ehtoista sijoituksista. Koska oman pääoman ehtoiset sijoitukset ovat erilaisia kuin vieraan pääoman ehtoiset sijoitukset siten, että kumpienkin seurauksena yhteisö altistuu erilaisille riskeille, yhteisö arvioisi, tarvitseeko käypään arvoon tulosvaikutteisesti arvostettuja rahoitusvaroja eritellä edelleen taseessa oman pääoman ehtoiksi sijoituksiksi ja vieraan pääoman ehtoiksi sijoituksiksi hyödyllisen jäsennetyn yhteenvedon antamiseksi. Jos ei tarvitse ja jos tuloksena syntyvä informaatio olisi olennaista, yhteisön olisi esitettävä liitetiedoissa oman pääoman ehtoiset sijoitukset erillään vieraan pääoman ehtoista sijoituksista. Lisäksi on niin, että jos esimerkiksi oman pääoman ehtoilla sijoituksilla olisi muita erilaisia ominaispiirteitä, yhteisön täytyisi eritellä kyseisiä oman pääoman ehtoisia sijoituksia edelleen liitetiedoissa, jos tuloksena syntyvä informaatio olisi olennaista.

Erien kuvaaminen

- B24 Kappaleessa 43 vaaditaan yhteisöä nimeämään esitettävät erät ja kuvaamaan niitä tavalla, jolla erän ominaispiirteistä annetaan todenmukainen kuva. Tällaiset erät ovat usein yksittäisistä liiketoimista tai muista tapahtumista syntyvien erien yhdistelmiä ja ne voivat poiketa toisistaan sen suhteen, ovatko ne sellaisten erien yhdistelmiä, joiden osalta informaatio on olennaista, vai sellaisten erien yhdistelmiä, joiden osalta informaatio on epäolennaista. Erityisesti joko tilinpäätöksen päälaskelmissa tai liitetiedoissa:
- (a) erä, jonka osalta informaatio on olennaista, voitaisiin yhdistää muihin eriin, joiden osalta informaatio on myös olennaista – yhteisö saattaisi esittää tällaisen yhdistelmän esittääkseen yhteenvedon informaatiosta, mutta sen täytyisi myös esittää tietoja kustakin erästä;
 - (b) erä, jonka osalta informaatio on olennaista, voitaisiin yhdistää eriin, joiden osalta informaatio ei ole olennaista – yhteisön täytyisi esittää tietoja eristä eriteltyinä vain, jos epäolennainen informaatio tekisi olennaisesta informaatiosta vaikeasti ymmärrettävää; tai
 - (c) erä, jonka osalta informaatio ei ole olennaista, voitaisiin yhdistää muihin eriin, joiden osalta informaatio ei ole olennaista – yhteisö saattaisi esittää tällaisen yhdistelmän kattaakseen erien luettelon eikä sen täytyisi esittää tietoja eristä eriteltyinä, ellei kappaleesta B26(b) muuta johdu.
- B25 Yhteisön on käytettävä esitettävistä eristä nimitystä ”muut” vain, jos se ei pysty löytämään informatiivisempaa nimitystä. Esimerkkejä siitä, miten yhteisö saattaa löytää informatiivisemmän nimityksen, ovat:
- (a) jos erä, jonka osalta informaatio on olennaista, yhdistetään eriin, joiden osalta informaatio ei ole olennaista, sellaisen nimityksen löytäminen, joka kuvaa sitä erää, jonka osalta informaatio on olennaista; ja
 - (b) jos erät, joiden osalta informaatio ei ole olennaista, yhdistetään:
 - (i) sellaisten erien yhdistäminen, joilla on samankaltaisia ominaispiirteitä, ja niiden kuvaaminen tavalla, jolla kyseisistä samankaltaisista ominaispiirteistä annetaan todenmukainen kuva; tai
 - (ii) erien yhdistäminen muihin eriin, joilla ei ole samankaltaisia ominaispiirteitä, ja niiden kuvaaminen tavalla, jolla kyseisten erien erilaisista ominaispiirteistä annetaan todenmukainen kuva.
- B26 Jos yhteisö ei pysty löytämään informatiivisempaa nimitystä kuin ”muut”:

- (a) kun kyseessä on mikä tahansa yhdistäminen – yhteisön on käytettävä nimitystä, joka kuvaa yhdistettyä erää mahdollisimman tarkasti, kuten esimerkiksi ”muut liiketoiminnan kulut” tai ”muut rahoituskulut”.
- (b) kun kyseessä on yhdistäminen, joka koostuu vain eristä, joiden osalta informaatio ei ole olennaista – yhteisön on harkittava, onko yhdistetty rahamäärä niin suuri, että tilinpäätöksen käyttäjillä saattaa herätä perustellusti kysymys siitä, sisältyykö siihen erä, joiden osalta informaatio voisi olla olennaista. Jos näin on, tämän kysymyksen ratkaisemiseen liittyvä informaatio on olennaista informaatiota. Näin ollen yhteisön on tällöin esitettävä lisätietoja kyseisestä rahamäärästä – esimerkiksi:
 - (i) selitys siitä, että mitään erä, joiden osalta informaatio olisi olennaista, ei ole sisällytetty kyseiseen rahamäärään; tai
 - (ii) selitys siitä, että kyseinen rahamäärä koostuu useista eristä, joiden osalta informaatio ei olisi olennaista, ja tieto suurimman erän luonteesta ja rahamäärästä.

Erien vähentäminen toisistaan

- B27 Kappaleessa 44 kielletään yhteisöä vähentämästä varoja ja velkoja tai tuottoja ja kuluja toisistaan, ellei jossain IFRS-tilinpäätösstandardissa vaadita tai sallita sitä. Esimerkiksi IFRS 15:ssä *Myyntituotot asiakassopimuksista* vaaditaan yhteisöä arvostamaan asiakassopimuksista saatavat myyntituotot vastikemäärään, johon yhteisö odottaa olevansa oikeutettu luovutettavia luvattuja tavaroita tai palveluita vastaan. Kirjattavien myyntituottojen määrässä otetaan huomioon mahdolliset yhteisön myöntämät paljousalennukset ja muut alennukset. Sitä vastoin yhteisö saattaa toteuttaa tavanomaisessa toiminnassaan muitakin liiketoimia, jotka eivät synnytä myyntituottoja vaan ovat pääasiallisen tuloa tuottavan toiminnan oheistoimia. Yhteisö esittäisi tilinpäätöksen päälaskelmissa tai liitetiedoissa tällaisten liiketoimien tulokset vähentämällä toisistaan tuotot ja niihin liittyvät samasta liiketoimesta johtuvat kulut, kun tämä esittämistapa kuvastaa liiketoimen tai muun tapahtuman tosiasiallista sisältöä. Esimerkiksi:
- (a) yhteisö esittää tilinpäätöksen päälaskelmissa tai liitetiedoissa pitkäaikaisten varojen luovutusvoitot ja -tappiot vähentämällä luovutuksesta saatavasta vastikemäärästä omaisuuserän kirjanpitoarvon ja myynnistä aiheutuneet menot; ja
 - (b) yhteisö saa vähentää toisistaan sellaiset IAS 37:n mukaisesti kirjattavaan varaukseen liittyvät menot, joista saadaan kolmannen osapuolen kanssa olevan sopimukseen perustuvan järjestelyn perusteella korvaus (esimerkiksi tavarantoimittajan takuusopimus), ja kyseisiin menoihin liittyvän korvauksen.
- B28 Yhteisö esittää nettomääräisinä myös samankaltaisten liiketoimien ryhmästä johtuvat voitot ja tappiot – esimerkiksi valuuttakurssivoitot ja -tappiot tai kaupankäyntitarkoituksessa pidetyistä rahoitusinstrumenteista johtuvat voitot ja tappiot, jotka sisällytetään samaan tuloslaskelman (tai -laskelmien) ryhmään kappaleita 47–68 sovellettaessa. Yhteisön on kuitenkin esitettävä tällaiset voitot ja tappiot erillisinä liitetiedoissa, jos näin toimimalla annetaan olennaista informaatiota.

Voittoa tai tappiota osoittava laskelma

Voittoa tai tappiota osoittavan laskelman ryhmät

- B29 Kappaleessa 47 vaaditaan yhteisöä luokittelemaan voittoa tai tappiota osoittavaan laskelmaan sisällytettävät tuotot ja kulut johonkin viidestä ryhmästä. Liiketoiminnan ryhmä sisältää kaikki voittoa tai tappiota osoittavaan laskelmaan sisällytettävät tuotot ja kulut, joita ei luokitella muihin ryhmiin (ks. kappale 52). Lopetettujen toimintojen ryhmään kappaleen 68 mukaisesti luokiteltuihin tuottoihin ja kuluihin ei sovelleta vaatimuksia, jotka koskevat tuotto- ja kuluerien luokittelemista kappaleissa 47(a)–(d) lueteltuihin ryhmiin. Tuloverojen ryhmään kappaleen 67 mukaisesti luokiteltuihin tuottoihin ja kuluihin ei sovelleta vaatimuksia, jotka koskevat tuotto- ja kuluerien luokittelemista kappaleissa 47(a)–(c) lueteltuihin ryhmiin.

Tietynlaisen pääasiallisen liiketoiminnan arvioiminen

- B30 Kappaleessa 49 vaaditaan yhteisöä arvioimaan, sijoittaako se omaisuuseriin tai tarjoaako se rahoitusta asiakkaille pääasiallisena liiketoimintanaan. Yhteisöllä voi olla useampaa kuin yhdenlaista pääasiallista liiketoimintaa. Esimerkiksi yhteisö, joka valmistaa tuotetta ja tarjoaa myös rahoitusta asiakkaille, voi todeta, että sen valmistustoiminta että sen asiakasrahoitustoiminta ovat pääasiallisia liiketoimintaa. Luokitellakseen tuottoja ja kuluja liiketoiminnan, sijoitusten ja rahoituksen ryhmiin tässä standardissa

- vaadittavalla tavalla yhteisön pitää vain määrittää, onko jompikumpi omaisuuseriin sijoittamisesta ja rahoituksen tarjoamisesta asiakkaille pääasiallista liiketoimintaa tai ovatko molemmat niistä pääasiallista liiketoimintaa.
- B31 Esimerkkejä yhteisöistä, jotka saattavat sijoittaa omaisuuseriin pääasiallisena liiketoimintanaan, ovat:
- (a) IFRS 10:ssä *Konsernitilinpäätös* määritellyt sijoitusyhteisöt;
 - (b) sijoituskiinteistöyhtiöt; ja
 - (c) vakuutuksenantajat.
- B32 Esimerkkejä yhteisöistä, jotka saattavat tarjota rahoitusta asiakkaille pääasiallisena liiketoimintanaan, ovat:
- (a) pankit ja muut luotonantolaitokset;
 - (b) yhteisöt, jotka tarjoavat rahoitusta asiakkaille mahdollistaakseen sen, että nämä asiakkaat ostavat kyseisen yhteisön tuotteita; ja
 - (c) vuokralle antajat, jotka tarjoavat rahoitusta asiakkaille rahoitusleasingsopimuksilla.
- B33 Se, onko sijoittaminen omaisuuseriin tai rahoituksen tarjoaminen asiakkaille yhteisön pääasiallista liiketoimintaa, on tosiseikka, ei pelkästään kannanotto. Yhteisön on käytettävä harkintaa arvioidessaan, onko sijoittaminen omaisuuseriin tai rahoituksen tarjoaminen asiakkaille pääasiallista liiketoimintaa, ja tämän arvioinnin on perustuttava näyttöön.
- B34 Sijoittaminen omaisuuseriin tai rahoituksen tarjoaminen asiakkaille on yleensä todennäköisesti yhteisön pääasiallista liiketoimintaa, jos yhteisö käyttää tiettyntyyppistä välisummaa tärkeänä operatiivisen suorituskyvyn indikaattorina. Tämä tiettyntyyppinen välisumma on välisumma, joka on samankaltainen kuin bruttovoitto (ks. kappale B123) ja johon sisältyy tuotteita ja kuluja, jotka luokiteltaisiin sijoitusten ryhmään tai rahoituksen ryhmään, jos sijoittaminen omaisuuseriin tai rahoituksen tarjoaminen asiakkaille eivät olisi pääasiallista liiketoimintaa.
- B35 Näyttöön siitä, että kappaleessa B123 kuvatut välisummat, jotka ovat samankaltaisia kuin bruttovoitto, ovat tärkeitä operatiivisen suorituskyvyn indikaattoreita, kuuluu tällaisten välisummien käyttäminen:
- (a) operatiivisen suorituskyvyn selittämiseen ulkoisesti; tai
 - (b) operatiivisen suorituskyvyn arvioimiseen tai seuraamiseen sisäisesti.
- B36 Segmenttikohtaiset tiedot voivat antaa näyttöä siitä, että sijoittaminen omaisuuseriin tai rahoituksen tarjoaminen asiakkaille on pääasiallista liiketoimintaa, jos yhteisö soveltaa IFRS 8:aa *Toimintasegmentit*. Erityisesti:
- (a) jos raportoitava segmentti koostuu yhdenlaisesta liiketoiminnasta, tämä viittaa siihen, että raportoitavan segmentin tuloksellisuus on tärkeä yhteisön operatiivisen suorituskyvyn indikaattori ja että raportoitavan segmentin liiketoiminta on yhteisön pääasiallista liiketoimintaa; ja
 - (b) jos toimintasegmentti koostuu yhdenlaisesta liiketoiminnasta, tämä viittaa siihen, että kyseinen liiketoiminta saattaa olla yhteisön pääasiallista liiketoimintaa, jos toimintasegmentin tuloksellisuus on tärkeä yhteisön operatiivisen suorituskyvyn indikaattori kappaleessa B34 kuvatulla tavalla.
- B37 Yhteisön on arvioitava, onko sijoittaminen omaisuuseriin tai rahoituksen tarjoaminen asiakkaille pääasiallista liiketoimintaa koko raportoivassa yhteisössä. Sen arvioinnilla, onko sijoittaminen omaisuuseriin tai rahoituksen tarjoaminen asiakkaille raportoivan yhteisön, joka on konserni, ja raportoivan yhteisön, joka on yksi konsernin tytäryrityksistä, pääasiallista liiketoimintaa, voisi näin ollen olla erilaiset lopputulokset.
- B38 Yhteisön on arvioitava, sijoittaako se pääasiallisena liiketoimintanaan osakkuusyhtiöihin, yhteisyrityksiin ja konsernitilinpäätökseen sisällyttömiin tytäryhtiöihin, joita ei käsitellä pääomaosuusmenetelmällä (ks. kappaleet B43(b)–(c) ja B44(b)–(c)), yksittäisen omaisuuserän osalta tai käyttämällä sellaisia omaisuuseräryhmiä, joilla on yhteisiä ominaispiirteitä. Jos yhteisö laatii erillistilinpäätöksen IAS 27:ssä *Erillistilinpäätös* määritellyllä tavalla ja suorittaa arvioinnin käyttäen omaisuuseräryhmiä, yhteisön on käytettävä omaisuuseräryhmiä, jotka ovat yhdenmukaisia niiden ryhmien kanssa, joita käytetään niiden arvostusperusteen määrittämiseksi IAS 27:n kappaleen 10 mukaisesti. Yhteisön ei tarvitse arvioida, sijoittaako se pääasiallisena liiketoimintanaan osakkuusyhtiöihin, yhteisyrityksiin ja konsernitilinpäätökseen sisällyttömiin tytäryhtiöihin, joita ei käsitellä pääomaosuusmenetelmällä (ks. kappaleet B43(a) ja B44(a)), koska sen täytyy luokitella kyseisistä sijoituksista syntyvät tuotot ja kulut sijoitusten ryhmään (ks. kappale 55(a)).
- B39 Yhteisön ei tarvitse arvioida, sijoittaako se pääasiallisena liiketoimintanaan rahavaroihin (ks. kappale 53(b)). Yhteisön täytyy luokitella rahavaroista syntyvät tuotot ja kulut sijoitusten ryhmään, paitsi milloin sovelletaan kappaletta 56(a) tai kappaletta 56(b).

- B40 Yhteisön on arvioitava, sijoittaako se pääasiallisena liiketoimintanaan muihin omaisuuseriin, jotka kerryttävät tuottoa yksin ja pitkälti yhteisön muista voimavaroista riippumatta (ks. kappale 53(c)), arvioimalla yksittäistä omaisuuserää tai sellaisia omaisuuseräryhmiä, joilla on yhteisiä ominaispiirteitä. Arvioidessaan rahoitusvarojen ryhmiä yhteisön on käytettävä sellaisia rahoitusvarojen ryhmiä, jotka ovat yhdenmukaisia niiden rahoitusvarojen luokkien kanssa, jotka yhteisö on tunnistanut soveltaessaan IFRS 7:n kappaletta 6.
- B41 Yhteisön on arvioitava, onko sijoittaminen omaisuuseriin tai rahoituksen tarjoaminen asiakkaille pääasiallista liiketoimintaa, kyseisenä ajankohtana vallitsevien tosiseikkojen perusteella, joten arvioinnin lopputuloksen muuttuminen ei muuta aiempien arviointien lopputulosta. Näin ollen yhteisö luokittelee ja esittää tuotot ja kulut soveltaen arvioinnin lopputuloksen muutosta ei-takautuvasti muutosajankohdasta alkaen eikä luokittele ennen muutosajankohtaa esitettyjä lukuja uudelleen. Paitsi jos tämä ei ole käytännössä mahdollista, kappaleessa 51(c)(ii) vaaditaan yhteisöä esittämään tuotto- ja kuluerien rahamäärä ja luokittelu ennen arvioinnin lopputuloksen muutosajankohtaa ja sen jälkeen tarkasteltavana olevalla kaudella ja niiden erien, joiden osalta luokittelu on muuttunut arvioinnin muuttuneen lopputuloksen takia, rahamäärä ja luokittelu edellisellä kaudella.

Liiketoiminta

- B42 Kappaleiden 47–66 vaatimukset johtavat siihen, että yhteisö luokittelee sen pääasiallisesta liiketoiminnasta syntyvät tuotot ja kulut voittoa tai tappiota osoittavan laskelman liiketoiminnan ryhmään lukuun ottamatta pääomaosuusmenetelmällä käsiteltävistä sijoituksista mahdollisesti syntyviä tuottoja ja kuluja. Lisäksi liiketoiminnan ryhmä ei rajoitu yhteisön pääasiallisesta liiketoiminnasta syntyviin tuottoihin ja kuluihin. Siihen kuuluvat kaikki tuotot ja kulut, joita yhteisö ei ole luokitellut muihin ryhmiin kappaleita 53–68 soveltaessaan, mukaan lukien sellaiset tuotot tai kulut, jotka ovat herkkiä vaihteluille tai kertaluonteisia.

Sijoitukset

Sijoitukset osakkuusyrityksiin, yhteisyrityksiin ja konsernitilinpäätökseen sisällytettömiin tytäryrityksiin

- B43 Kappaleissa 53 ja 55 esitetään vaatimuksia, jotka koskevat osakkuus- ja yhteisyrityssijoituksista syntyvien tuottojen ja kulujen luokittelua. Näihin sijoituksiin kuuluvat:
- (a) IAS 28:n *Osakkuus- ja yhteisyrityssijoitukset* kappaleen 16 ja IAS 27:n kappaleen 10(c) mukaisesti pääomaosuusmenetelmällä käsiteltävät osakkuus- ja yhteisyrityssijoitukset;
 - (b) osakkuus- ja yhteisyrityssijoitukset (tai osa niistä), jotka (tai jonka) yhteisö päättää arvostaa käypään arvoon tulosvaikutteisesti IFRS 9:n mukaisesti soveltaen IAS 28:n kappaleita 18–19 ja IAS 27:n kappaletta 27; ja
 - (c) sellaiset osakkuus- ja yhteisyrityssijoitukset erillistilinpäätöksessä, jotka käsitellään hankintameno perustuen soveltaen IAS 27:n kappaletta 10(a) tai IFRS 9:n mukaisesti soveltaen IAS 27:n kappaletta 10(b).
- B44 Kappaleissa 53 ja 55 esitetään myös vaatimuksia, jotka koskevat konsernitilinpäätökseen sisällytettömistä tytäryrityksistä syntyvien tuottojen ja kulujen luokittelua. Konsernitilinpäätökseen sisällytettömiin tytäryrityksiin tehtäviin sijoituksiin kuuluvat:
- (a) IAS 27:n kappaleen 10(c) mukaisesti pääomaosuusmenetelmällä käsiteltävät tytäryrityssijoitukset erillistilinpäätöksessä;
 - (b) sijoitusyhteisön omistamiin tytäryrityksiin tehtävät sijoitukset, jotka arvostetaan käypään arvoon tulosvaikutteisesti IFRS 10:n kappaleen 31 ja IAS 27:n kappaleen 11A mukaisesti; ja
 - (c) sellaiset tytäryrityssijoitukset erillistilinpäätöksessä, jotka käsitellään hankintameno perustuen soveltaen IAS 27:n kappaletta 10(a) tai IFRS 9:n mukaisesti soveltaen IAS 27:n kappaletta 10(b).

Omaisuuserät, jotka kerryttävät tuottoa yksin ja pitkälti yhteisön muista voimavaroista riippumatta

- B45 Kappaleessa 53(c) vaaditaan yhteisöä tunnistamaan omaisuuserät, jotka kerryttävät tuottoa yksin ja pitkälti yhteisön muista voimavaroista riippumatta. Tuotto voi olla positiivista tai negatiivista.
- B46 Kappaleessa 53(c) tarkoitettuihin omaisuuseriin, jotka kerryttävät tuottoa yksin ja pitkälti yhteisön muista voimavaroista riippumatta, kuuluvat tyypillisesti:
- (a) vieraan tai oman pääoman ehtoiset sijoitukset; ja

- (b) sijoituskiinteistöt ja kyseisistä kiinteistöistä syntyvät vuokrasaamiset.
- B47 Kappaleessa 54 yksilöityihin tällaisista omaisuuseristä syntyviin tuottoihin ja kuluihin kuuluvat tyypillisesti:
- (a) korot;
 - (b) osingot;
 - (c) vuokratuotot;
 - (d) poistot;
 - (e) arvonalentumistappiot ja arvonalentumistappioiden peruutukset;
 - (f) käyvän arvon muutoksesta johtuvat voitot ja tappiot; ja
 - (g) tuotot ja kulut, jotka syntyvät omaisuuserän kirjaamisesta pois taseesta tai sen luokittelusta myytävänä olevaksi ja uudelleenarvostamisesta sen ollessa myytävänä (ks. kappaleet B60–B64).

Omaisuuserät, jotka eivät kerrytä tuottoa yksin ja pitkälti yhteisön muista voimavaroista riippumatta

- B48 Omaisuuserät, joita yhteisö käyttää yhdessä tavaroiden tai palvelujen valmistamiseen tai tuottamiseen, eivät kerrytä tuottoa yksin ja pitkälti yhteisön muista voimavaroista riippumatta. Tällaisiin omaisuuseriin kuuluvat tyypillisesti:
- (a) aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet;
 - (b) sellaisten tavaroiden ja palvelujen valmistamisesta tai tuottamisesta aiheutuvat omaisuuserät, joiden osalta tuotot ja kulut luokitellaan liiketoiminnan ryhmään (esimerkiksi tällaisiin tavaroihin ja palveluihin liittyvät saamiset); ja
 - (c) jos yhteisö tarjoaa rahoitusta asiakkaille pääasiallisena liiketoimintanaan, mahdolliset lainat asiakkaalle.
- B49 Kappaleessa B48 kuvatuista omaisuuseristä syntyvät tuotot ja kulut luokitellaan liiketoiminnan ryhmään – esimerkiksi:
- (a) myyntituotot yhteisön omaisuuserien yhdistelmää käyttäen valmistamista tai tuottamista tavaroista tai palveluista;
 - (b) korkotuotot;
 - (c) poistot;
 - (d) arvonalentumistappiot ja arvonalentumistappioiden peruutukset;
 - (e) tuotot ja kulut, jotka syntyvät omaisuuserän kirjaamisesta pois taseesta tai sen luokittelusta myytävänä olevaksi ja uudelleenarvostamisesta sen ollessa myytävänä (ks. kappaleet B60–B64); ja
 - (f) tuotot ja kulut, jotka syntyvät sellaisesta liiketoimintojen yhdistämisestä, johon sisältyy omaisuuseriä, joista aiheutuu liiketoiminnan ryhmään luokiteltavia tuottoja ja kuluja, kuten edullisesta kaupasta ja ehdollisen vastikkeen uudelleenarvostamisista syntyvä voitto.

Rahoitus

Velat, jotka aiheutuvat sellaisista liiketoimista, jotka liittyvät vain rahoituksen hankkimiseen

- B50 Kappaleessa 59(a) vaaditaan yhteisöä tunnistamaan velat, jotka aiheutuvat sellaisista liiketoimista, jotka liittyvät vain rahoituksen hankkimiseen. Tällaisissa liiketoimissa yhteisö:
- (a) saa rahoitusta käteisvaroina, sen rahoitusvelka kuoletetaan tai se saa yhteisön omia oman pääoman ehtoisia instrumentteja; ja
 - (b) myöhemmin luovuttaa vaihdossa käteisvaroja tai omia oman pääoman ehtoisia instrumenttejaan.
- B51 Velkoihin, jotka aiheutuvat sellaisista liiketoimista, jotka liittyvät vain rahoituksen hankkimiseen, kuuluvat:
- (a) vieraan pääoman ehtoinen instrumentti, josta suoritetaan maksu käteisvaroina, kuten debentuurit, lainat, vekselit, joukkovelkakirjalainat ja kiinnelainat – yhteisö saa käteisvaroja ja luovuttaa vaihdossa käteisvaroja;

- (b) tavarantoimittajia tai palveluntuottajia koskevaan rahoitusjärjestelyyn kuuluva velka, kun tavaroita tai palveluja koskeva velka kirjataan pois taseesta – yhteisö vapautuu tavaroita tai palveluja koskevasta rahoitusvelasta ja luovuttaa vaihdossa käteisvaroja;
 - (c) joukkovelkakirjalaina, josta suoritetaan maksu luovuttamalla yhteisön osakkeita – yhteisö saa käteisvaroja ja luovuttaa vaihdossa omia oman pääoman ehtoisia instrumenttejaan; ja
 - (d) yhteisön velvollisuus ostaa omia oman pääoman ehtoisia instrumenttejaan – yhteisö saa omia oman pääoman ehtoisia instrumenttejaan ja luovuttaa vaihdossa käteisvaroja.
- B52 Esimerkkejä tällaisista veloista syntyvistä tuotoista ja kuluista, jotka yhteisön täytyy kappaleen 60 mukaan luokitella rahoituksen ryhmään, ovat:
- (a) korkokulut (esimerkiksi liikkeeseen lasketuista vieraan pääoman ehtoisista instrumenteista);
 - (b) käyvän arvon muutoksesta johtuvat voitot ja tappiot (esimerkiksi käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavasta velasta);
 - (c) vieraaksi pääomaksi luokitelluille liikkeeseen lasketuille osakkeille kuuluvat osingot; ja
 - (d) tuotot ja kulut, jotka syntyvät velan kirjaamisesta pois taseesta (ks. kappale B61).

Velat, jotka aiheutuvat sellaisista liiketoimista, jotka eivät liity vain rahoituksen hankkimiseen

- B53 Kappaleessa 59(b) vaaditaan yhteisöä tunnistamaan velat, jotka aiheutuvat sellaisista liiketoimista, jotka eivät liity vain rahoituksen hankkimiseen. Tällaisiin velkoihin kuuluvat:
- (a) tavaroita tai palveluja koskevat velat, joista suoritetaan maksu käteisvaroina – yhteisö saa tavaroita tai palveluja, ei rahoitusta kappaleessa B50(a) kuvatussa muodossa;
 - (b) sopimukseen perustuvat velat – yhteisö luovuttaa tavaroita ja palveluja, ei käteisvaroja eikä omia oman pääoman ehtoisia instrumenttejaan kappaleessa B50(b) kuvatulla tavalla;
 - (c) vuokrasopimusvelat – yhteisö saa käyttöoikeusomaisuuserän, ei rahoitusta kappaleessa B50(a) kuvatussa muodossa;
 - (d) etuusperusteiset eläkevelat – yhteisö vastaanottaa työsuorituksen, ei rahoitusta kappaleessa B50(a) kuvatussa muodossa;
 - (e) käytöstä poistamista tai omaisuuserän alkuperäiseen tilaan palauttamista koskevat varaukset – yhteisö saa omaisuuserän, jossa ei ole kyse rahoituksesta kappaleessa B50(a) kuvatussa muodossa; ja
 - (f) oikeudenkäyntiä koskeva varaus – yhteisö ei saa rahoitusta kappaleessa B50(a) kuvatulla tavalla.
- B54 Esimerkkejä tällaisista veloista syntyvistä tuotoista ja kuluista, jotka yhteisön täytyy kappaleen 61 mukaan luokitella rahoituksen ryhmään, ovat:
- (a) tavaroiden tai palvelujen ostosta aiheutuvien velkojen korkokulut sovellettaessa IFRS 9:ää;
 - (b) sellaisen sopimukseen perustuvan velan korkokulut, johon kuuluu IFRS 15:ssä tarkoitettu merkittävä rahoituskomponentti;
 - (c) vuokrasopimusvelan korkokulut sovellettaessa IFRS 16:ta;
 - (d) etuusperusteisen nettovelan (tai -omaisuuserän) nettokorkokulut (tai -tuotot) sovellettaessa IAS 19:ää; ja
 - (e) ajan kulumisesta johtunut varauksen diskontatun määrän lisäys sekä diskonttauskoron muutosten vaikutus varauksiin sovellettaessa IAS 37:ää.
- B55 Esimerkkejä tuotoista ja kuluista, jotka aiheutuvat sellaisista liiketoimista, jotka eivät liity vain rahoituksen hankkimiseen, mutta jotka eivät kuulu kappaleen 61 soveltamisalaan ja jotka näin ollen luokitellaan liiketoiminnan ryhmään, ovat:
- (a) kappaleessa B54(a) kuvattujen ostettujen tavaroiden tai palvelujen kuluttamisesta kirjattavat kulut;
 - (b) etuusperusteisesta järjestelystä johtuva kauden työsuoritukseen ja aiempaan työsuoritukseen perustuva meno sovellettaessa IAS 19:ää; ja
 - (c) IFRS 3:n *Liiketoimintojen yhdistäminen* mukaisesti kirjatut ehdollista vastiketta koskevan velan käyvän arvon uudelleen määrittämiset liiketoimintojen yhdistämisessä.

Hybridisopimuksista, joihin sisältyvä pääsopimus on velka, syntyvien tuottojen ja kulujen luokittelu

- B56 Se, kuinka yhteisö luokittelee hybridisopimuksesta, johon sisältyvä pääsopimus on velka, syntyvät tuotot ja kulut, riippuu siitä, onko kytketty johdannainen erotettu pääsopimuksesta. Jos kytketty johdannainen on sellainen, että:
- (a) se on erotettu pääsopimuksena olevasta velasta:
 - (i) siltä osin kuin kyseessä on erotettu pääsopimuksena oleva velka – yhteisö soveltaa kappaleissa 52, 59–61, 64(b) ja 65–66 määriteltyjä veloista syntyviä tuottoja ja kuluja koskevia vaatimuksia; ja
 - (ii) siltä osin kuin kyseessä on erotettu kytketty johdannainen – yhteisö soveltaa kappaleissa B70–B76 määriteltyjä johdannaisista syntyviä tuottoja ja kuluja koskevia vaatimuksia;
 - (b) sitä ei ole erotettu pääsopimuksena olevasta velasta, ja jos hybridisopimus syntyy sellaisesta liiketoimesta, joka liittyy vain rahoituksen hankkimiseen – yhteisö soveltaa kappaleissa 52, 60 ja 65–66 määriteltyjä tällaisista liiketoimista aiheutuvia velkoja koskevia vaatimuksia;
 - (c) sitä ei ole erotettu pääsopimuksena olevasta velasta, ja jos hybridisopimus ei synny sellaisesta liiketoimesta, joka liittyy vain rahoituksen hankkimiseen:
 - (i) jos pääsopimuksena oleva velka on IFRS 9:n soveltamisalaan kuuluva rahoitusvelka, joka arvostetaan jaksotettuun hankintameno – yhteisö luokittelee rahoituksen ryhmään kappaleessa 60 yksilöidyt tuotot ja kulut, jotka syntyvät sopimuksesta alkuperäisen kirjaamisen jälkeen (kappaleessa 61 yksilöityjen tuottojen ja kulujen sijaan) (ks. kappale B59);
 - (ii) jos hybridisopimus on IFRS 17:n soveltamisalaan kuuluva vakuutus sopimus – yhteisö soveltaa kappaleiden 52 ja 64(b) vaatimuksia; ja
 - (iii) muissa tapauksissa – yhteisö soveltaa kappaleissa 52 ja 61 määriteltyjä tällaisista liiketoimista aiheutuvista veloista syntyviä tuottoja ja kuluja koskevia vaatimuksia.
- B57 Yhteisön on sovellettava kappaleita B56(b) ja B56(c) kaikkiin hybridisopimuksiin, joihin sisältyvä pääsopimus on velka ja joissa kytketty johdannaista ei ole erotettu pääsopimuksesta, riippumatta siitä, onko niin, että yhteisö ei ole erottanut kytkettyä johdannaista soveltaen IFRS 9:n kappaletta 4.3.3 tai soveltaen IFRS 9:n kappaletta 4.3.5.

Velat, jotka aiheutuvat vakuutuksenantajana tehdyistä sijoitussopimuksista, joihin sisältyy oikeuksia osuuteen ylijäämästä

- B58 Kappaleessa 64(a) esitetään vaatimuksia, jotka koskevat IFRS 9:n mukaisesti kirjatusta vakuutuksenantajana tehdyistä sijoitussopimuksista, joihin sisältyy oikeuksia osuuteen ylijäämästä, aiheutuvista veloista syntyviä tuottoja ja kuluja. Esimerkkejä tällaisista sijoitussopimuksista ovat:
- (a) vakuutuksenantajana tehty sijoitussopimus, johon sisältyy oikeuksia osuuteen ylijäämästä ja joka ei ole IFRS 17:ään sisältyvän sijoitussopimuksen, johon sisältyy oikeuksia harkinnanvaraiseen osuuteen ylijäämästä, määritelmän mukainen; ja
 - (b) sijoitusyhteisönä tehty sijoitussopimus, johon sisältyy oikeuksia osuuteen ylijäämästä.

Yhteisön, joka tarjoaa rahoitusta asiakkaille pääasiallisena liiketoimintanaan, liiketoiminnan ryhmään luokittelemat tuotot ja kulut

- B59 Kappaleessa 65 vaaditaan yhteisöä, joka tarjoaa rahoitusta asiakkaille pääasiallisena liiketoimintanaan, luokittelemaan sellaisista liiketoimista, jotka liittyvät vain rahoituksen hankkimiseen, aiheutuvista joistakin veloista tai kaikista veloista syntyvät tuotot ja kulut liiketoiminnan ryhmään. Yhteisön on sovellettava kyseisen kappaleen vaatimuksia myös sellaiseen liiketoimeen, joka liittyy vain rahoituksen hankkimiseen, liittyvästä kappaleessa B73(a) yksilöidystä johdannaisesta syntyviin tuottoihin ja kuluihin, mutta ei kappaleessa B56(c)(i) yksilöidystä hybridisopimuksesta syntyviin tuottoihin ja kuluihin.

Kirjaaminen pois taseesta ja luokittelun muutokset

Omaisuserän tai velan kirjaaminen pois taseesta tai omaisuserän luokittelu myytävänä olevaksi ja uudelleenarvostaminen sen ollessa myytävänä

- B60 Kappaleissa B47(g) ja B49(e) viitataan tuottoihin ja kuluihin, jotka syntyvät omaisuserän kirjaamisesta pois taseesta tai sen luokittelusta myytävänä olevaksi. Yhteisön on luokiteltava tuotot ja kulut, jotka syntyvät omaisuserän kirjaamisesta pois taseesta tai sen luokittelusta myytävänä olevaksi ja mahdollisista myöhemmistä arvostamisista sen ollessa myytävänä, samaan ryhmään kuin se luokitteli omaisuserästä syntyneet tuotot ja kulut välittömästi ennen omaisuserän kirjaamista pois taseesta. Yhteisön on esimerkiksi luokiteltava voitot ja tappiot:
- (a) aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden luovutuksista – liiketoiminnan ryhmään;
 - (b) sellaisen sijoituskiinteistön luovutuksesta, johon yhteisö ei sijoita pääasiallisena liiketoimintanaan – sijoitusten ryhmään; ja
 - (c) tytäryrityksen portaittaisessa hankinnassa aiemmin pääomaosuusmenetelmällä käsitellyn osakkuusyrityssijoituksen uudelleenarvostamisesta – sijoitusten ryhmään.
- B61 Yhteisön on luokiteltava tuotot ja kulut, jotka syntyvät velan kirjaamisesta pois taseesta, soveltaen kappaleiden 52 ja 59–60 vaatimuksia. Yhteisö esimerkiksi luokittelee tuotot ja kulut, jotka syntyvät velan kirjaamisesta pois taseesta:
- (a) rahoituksen ryhmään – jos velka aiheutuu yhteisön, joka ei tarjoa rahoitusta asiakkaille pääasiallisena liiketoimintanaan, liiketoimesta, joka liittyy vain rahoituksen hankkimiseen; ja
 - (b) liiketoiminnan ryhmään – jos osana tavarantoimittajia tai palveluntuottajia koskevaa rahoitusjärjestelyä yhteisö kirjaa pois taseesta velan tavarantoimittajalle tai palveluntuottajalle ja kirjaa kyseisen järjestelyn mukaisen velan.

Omaisuserän käyttötarkoituksen muuttaminen

- B62 Liiketoimi tai muu tapahtuma saattaa muuttaa sitä, mihin voittoa tai tappiota osoittavan laskelman ryhmään yhteisö luokittelee omaisuserästä syntyvät tuotot ja kulut, ilman, että omaisuserä kirjataan pois taseesta. Tällöin yhteisön on luokiteltava liiketoimesta tai muusta tapahtumasta syntyvät tuotot ja kulut siihen ryhmään, johon se luokitteli omaisuserästä syntyvät tuotot ja kulut välittömästi ennen liiketoimea tai muuta tapahtumaa. Yhteisön on esimerkiksi luokiteltava liiketoiminnan ryhmään voittoa tai tappiota osoittavaan laskelmaan kirjatut tuotot tai kulut siirrettäessä IAS 16:n soveltamisalaan kuuluvia aineellisia käyttöomaisuushyödykkeitä IAS 40:n soveltamisalaan kuuluviksi sijoituskiinteistöiksi.

Varojen ja velkojen ryhmät

- B63 Kappaleissa B60–B62 esitetään vaatimuksia, jotka koskevat tuottoja ja kuluja, jotka syntyvät omaisuserän tai velan kirjaamisesta pois taseesta, luokittelusta ja myöhemmästä arvostamisesta sen ollessa myytävänä tai käyttötarkoituksen muuttamisesta. Liiketoimi tai muu tapahtuma saattaa johtaa näihin lopputuloksiin, kun kyseessä on omaisuseräryhmä (tai varojen ja velkojen ryhmä), josta kertyi tuottoja ja kuluja, jotka yhteisö luokitteli eri ryhmiin välittömästi ennen liiketoimea tai muuta tapahtumaa. Yhteisön on luokiteltava tällaisesta liiketoimesta tai muusta tapahtumasta syntyvät tuotot tai kulut:
- (a) sijoitusten ryhmään, jos, lukuun ottamatta mahdollisia tuloverosaamisia, kaikista ryhmään kuuluvista omaisuseristä kertyi tuottoja ja kuluja, jotka yhteisö luokitteli sijoitusten ryhmään välittömästi ennen liiketoimea tai muuta tapahtumaa; ja
 - (b) muissa tapauksissa liiketoiminnan ryhmään.
- B64 Yhteisö esimerkiksi luokittelee:
- (a) liiketoiminnan ryhmään – voitot tai tappiot konsernitilinpäätökseen sisältyvästä tytäryrityksestä luopumisesta, jos kyseisessä tytäryrityksessä oli omaisuseriä, joista kertyi tuottoja ja kuluja, jotka yhteisö luokitteli liiketoiminnan ryhmään välittömästi ennen luopumista. Voittoihin ja tappioihin kuuluu IAS 21:n kappaleessa 48 vaadittava valuuttakurssierojen siirtäminen omasta pääomasta tulosvaikutteisiksi.
 - (b) liiketoiminnan ryhmään – arvonalentumistappion, joka aiheutuu yhteisön IFRS 5:n mukaisesti tekemästä luovutettavien erien ryhmän luokittelusta myytävänä olevaksi, jos luovutettavien erien ryhmä sisälsi omaisuseriä, joista kertyi tuottoja ja kuluja, jotka yhteisö luokitteli liiketoiminnan ryhmään välittömästi ennen luovutettavien erien ryhmän luokittelua myytävänä olevaksi.

- (c) sijoitusten ryhmään – voitot tai tappiot konsernitilinpäätökseen sisältyvästä tytäryrityksestä luopumisesta, jos tytäryrityksen omaisuuserät koostuivat pelkästään sijoituskiinteistöistä, joihin konsernitilinpäätökseen sisältyvä raportoitu yhteisö ei sijoittanut pääasiallisena liiketoimintanaan, ja siihen liittyvistä tuloverosaamisista. Voittoihin ja tappioihin kuuluu IAS 21:n kappaleessa 48 vaadittava valuuttakurssierojen siirtäminen omasta pääomasta tulosvaikutteisiksi.

Valuuttakurssierojen ja monetaarisesta nettopositiosta johtuvan voiton tai tappion luokittelu

- B65 Kappaletta 47 soveltaessaan yhteisön on luokiteltava voittoa tai tappiota osoittavaan laskelmaan IAS 21:n mukaisesti sisällytettävät valuuttakurssierot samaan ryhmään kuin niistä eristä, joista valuuttakurssierot syntyivät, syntyneet tuotot ja kulut, paitsi jos tällä tavalla toimimisesta aiheutuisi kohtuuttomia kustannuksia tai ponnisteluja (ks. kappale B68).
- B66 Yhteisö esimerkiksi luokittelee valuuttakurssierot:
- (a) ulkomaanvaluutan määräisestä kappaleessa B48(b) kuvatusta saamisesta samaan ryhmään kuin kyseisestä omaisuuserästä syntyvät tuotot ja kulut – toisin sanoen liiketoiminnan ryhmään; ja
 - (b) vieraan pääoman ehtoista instrumentista, joka on ulkomaanvaluutan määräinen kappaleessa B51(a) kuvattu velka, samaan ryhmään kuin kyseisestä velasta syntyvät tuotot ja kulut – toisin sanoen rahoituksen ryhmään (paitsi jos yhteisö tarjoaa rahoitusta asiakkaille pääasiallisena liiketoimintanaan ja luokittelee velasta syntyvät tuotot ja kulut liiketoiminnan ryhmään kappaleen 65 mukaisesti).
- B67 Yhteisö saattaa luokitella sellaisesta liiketoimesta, joka ei liity vain rahoituksen hankkimiseen, syntyviä tuottoja ja kuluja useampaan kuin yhteen ryhmään. Esimerkiksi palvelujen ostosta ulkomaanvaluutan määräisessä liiketoimessa, johon on neuvoteltu luottoehdot, joihin sisältyy pidennetty maksuaika, voisi syntyä liiketoiminnan ryhmään luokiteltava palvelujen ostoa koskeva kulu (ks. kappale B55(a)) ja rahoituksen ryhmään luokiteltavia korkokuluja (ks. kappale B54(a)). Ellei kappaleesta B68 muuta johdu, tällöin yhteisön on käytettävä harkintaa määrittäessään, liittyykö valuuttakurssiero rahoituksen ryhmään luokiteltavaan rahamäärään – ja luokiteltava se kyseiseen ryhmään – vai liittyykö se johonkin toiseen ryhmään luokiteltavaan rahamäärään – ja luokiteltava se kyseiseen ryhmään. Yhteisö ei saa jakaa liiketoimesta, joka ei liity vain rahoituksen hankkimiseen, aiheutuvasta velasta johtuvaa valuuttakurssiero useampaan ryhmään. Tehdessään harkintaan perustuvia ratkaisuja siitä, miten valuuttakurssierot on luokiteltava, yhteisön ei tarvitse luokitella kaikista tällaisista veloista johtuvia valuuttakurssieroja samaan ryhmään. Yhteisön on kuitenkin luokiteltava samankaltaisista veloista johtuvat valuuttakurssierot samaan ryhmään.
- B68 Jos kappaleiden B65 ja B67 vaatimusten soveltamisesta aiheutuisi kohtuuttomia kustannuksia tai ponnisteluja, yhteisön on sen sijaan luokiteltava ne valuuttakurssierot, joita tämä koskee, liiketoiminnan ryhmään. Yhteisön on arvioitava, aiheutuuko kappaleissa B65 ja B67 kuvatusta valuuttakurssierojen luokittelusta kohtuuttomia kustannuksia tai ponnisteluja, kunkin sellaisen erän osalta, josta syntyy valuuttakurssieroja. Kyseinen arviointi liittyy nimenomaisesti kuhunkin erään liittyviin tosiseikkoihin ja olosuhteisiin. Jos samat tosiseikat ja olosuhteet liittyvät useaan erään, yhteisö voisi soveltaa samaa arviointia kuhunkin kyseessä olevaan erään.
- B69 IAS 29:n *Taloudellinen raportointi hyperinflaatioissa* kappaletta 28 soveltaessaan yhteisö saattaa esittää monetaarisesta nettopositiosta johtuvan voiton tai tappion yhdessä muiden monetaariseen nettopositioon yhteydessä olevien tuotto- ja kuluerien, kuten korkotuottojen ja -kulujen ja valuuttakurssierojen, kanssa. Jos yhteisö ei esitä monetaarisesta nettopositiosta johtuvaa voittoa tai tappiota monetaariseen nettopositioon yhteydessä olevien tuottojen ja kulujen kanssa, se on luokiteltava kyseinen voitto tai tappio liiketoiminnan ryhmään.

Johdannaisista ja määritetyistä suojausinstrumenteista johtuvien voittojen ja tappioiden luokittelu

- B70 Kappaleessa 47 vaaditaan yhteisöä luokittelemaan tuotot ja kulut voittoa tai tappiota osoittavan laskelman ryhmiin. Kappaletta 47 soveltaessaan yhteisön on luokiteltava voittoa tai tappiota osoittavaan laskelmaan sisällytettävät IFRS 9:n mukaisesti suojausinstrumentiksi määritetystä rahoitusinstrumentista johtuvat voitot ja tappiot samaan ryhmään kuin ne tuotot ja kulut, joihin vaikuttavat ne riskit, joiden hallintaan rahoitusinstrumenttia käytetään. Jos tämä vaatisi voittojen ja tappioiden bruttottomista, yhteisön on kuitenkin luokiteltava kaikki tällaiset voitot ja tappiot liiketoiminnan ryhmään (ks. kappaleet B74–B75).
- B71 Yhteisön on luokiteltava määritetyn suojausinstrumentin suojaukseen määrittämättömästä osasta johtuvat voitot ja tappiot samaan ryhmään kuin suojaukseen määritetystä osasta johtuvat voitot ja tappiot. Yhteisön on luokiteltava voiton tai tappion tehottomat osuudet samaan ryhmään kuin tehokkaat osuudet.

- B72 Yhteisön on sovellettava kappaleen B70 vaatimuksia myös sellaisesta johdannaisesta johtuviin voittoihin ja tappioihin, jota ei ole määritetty IFRS 9:n mukaisesti suojausinstrumentiksi mutta jota käytetään tunnistettujen riskien hallintaan. Jos tämä vaatisi voittojen tai tappioiden brutottamista (ks. kappaleet B74–B75) tai jos tästä aiheutuisi kohtuuttomia kustannuksia tai ponnisteluja, yhteisön on kuitenkin sen sijaan luokiteltava kaikki kyseisestä johdannaisesta johtuvat voitot ja tappiot liiketoiminnan ryhmään.
- B73 Yhteisön on luokiteltava sellaisesta johdannaisesta johtuvat voitot ja tappiot, jota ei käytetä tunnistettujen riskien hallintaan:
- (a) rahoituksen ryhmään, jos johdannainen liittyy sellaiseen liiketoimeen, joka liittyy vain rahoituksen hankkimiseen (esimerkiksi ostettu osto-optio, jonka perusteella liikkeenlaskijayhteisöllä on oikeus vaihtaa kiinteä määrä ulkomaanvaluuttaa kiinteään lukumäärään yhteisön oman pääoman ehtoisia instrumentteja), paitsi jos yhteisö, joka tarjoaa rahoitusta asiakkaille pääasiallisena liiketoimintanaan, luokittelee voitot ja tappiot liiketoiminnan ryhmään kappaleen B59 mukaisesti; ja
 - (b) liiketoiminnan ryhmään, jos kappaleen (a) ehdot eivät täyty.
- B74 Kappaleissa B70 ja B72 kielletään brutottamasta suojausinstrumenteiksi määritetyistä rahoitusinstrumenteista ja johdannaisista, joita ei ole määritetty suojausinstrumenteiksi, johtuvia voittoja ja tappioita. Voittojen ja tappioiden brutottaminen saattaa tulla kyseeseen tilanteissa, joissa:
- (a) yhteisö käyttää tällaisia rahoitusinstrumentteja sellaisista eristä koostuvaa ryhmää, joilla on toisensa kumoavat riskipositiot, koskevien riskien hallintaan (ks. IFRS 9:n kappale 6.6.1 kriteereistä, joiden täyttyessä eristä koostuva ryhmä on hyväksyttävä suojauskohde); ja
 - (b) hallittavat riskit vaikuttavat laskelmariveihin useammassa kuin yhdessä voittoa tai tappiota osoittavan laskelman ryhmässä.
- B75 Yhteisö voi esimerkiksi käyttää johdannaista sekä myyntituottoja (jotka luokitellaan liiketoiminnan ryhmään) että korkokuluja (jotka luokitellaan rahoituksen ryhmään) koskevan nettovaluuttariskin hallintaan. Tällöin korkokuluista johtuvat valuuttakurssierot ja johdannaisesta johtuvat voitot tai tappiot kumoavat myyntituotoista johtuvat valuuttakurssierot. Yhteisö luokittelee kuitenkin myyntituotoista johtuvat valuuttakurssierot eri ryhmään kuin korkokuluista johtuvat valuuttakurssierot. Esittääkseen johdannaisesta johtuvan voiton tai tappion kussakin ryhmässä yhteisön pitäisi esittää kussakin ryhmässä voitto tai tappio, joka on suurempi kuin johdannaisen osalta toteutunut voitto tai tappio. Kappaleita B70–B73 soveltaessaan yhteisö ei saa brutottaa voittoja tai tappioita tällä tavalla, vaan sen on sen sijaan luokiteltava mahdollinen johdannaisesta johtuva voitto tai tappio liiketoiminnan ryhmään.
- B76 Kappaleiden B70–B75 vaatimuksissa täsmennetään vain, miten tuotot ja kulut luokitellaan voittoa tai tappiota osoittavan laskelman ryhmiin. Niissä ei määrätä laskelmarivejä (tai laskelmarivejä), johon (tai joihin) tällaiset tuotot ja kulut on sisällytettävä, eivätkä ne syrjäytä muiden IFRS-tilinpäätösstandardien vaatimuksia.

Voittoa tai tappiota osoittavassa laskelmassa tai liitetiedoissa esitettävät erät

- B77 Yhteisö saattaa joutua esittämään kappaleessa 75 luetellun tai jossakin muussa IFRS-tilinpäätösstandardissa yksilöidyn laskelmarivin useammassa kuin yhdessä kappaleessa 47 luetellussa ryhmässä. Esimerkiksi yhteisö, joka ei sijoita omaisuuseriin tai tarjoa rahoitusta asiakkaille pääasiallisena liiketoimintanaan, saattaa joutua esittämään kappaleessa 75(b)(ii) yksilöidyn laskelmarivin IFRS 9:n luvun 5.5 mukaisesti määritetyistä arvonalentumistappioista:
- (a) liiketoiminnan ryhmässä – jos se liittyy kappaleessa B48(b) kuvattuihin tavaroihin ja palveluihin liittyviin saamisiin; ja
 - (b) sijoitusten ryhmässä – jos se liittyy kappaleessa B46 kuvattuihin rahoitusvaroihin, jotka kerryttävät tuottoa yksin ja pitkälti yhteisön muista voimavaroista riippumatta.
- B78 Kappaleissa 24 ja 41(c) vaaditaan yhteisöä esittämään muita laskelmarivejä voittoa tai tappiota osoittavassa laskelmassa, jos tämä on tarpeen hyödyllisen jäsenetyn yhteenvedon antamiseksi yhteisön tuotoista ja kuluista. Yhteisö käyttää harkintaa tehdessään tätä ratkaisua (mukaan lukien se, onko tarpeen eritellä kappaleessa 75 luetellut laskelmarivit). Kappaleissa 20 ja 41(d) vaaditaan yhteisöä erittelemään eriä antaakseen olennaista informaatiota liitetiedoissa. Yhteisö käyttää harkintaa tehdessään myös tätä ratkaisua. Kappaleessa 41 vaaditaan yhteisöä perustamaan harkintaan perustuvat ratkaisunsa sen arvioimiseen, onko erillä yhteisiä ominaispiirteitä (samankaltaisia ominaispiirteitä) tai ominaispiirteitä, jotka eivät ole yhteisiä (erilaisia ominaispiirteitä). Tällaisiin ominaispiirteisiin kuuluvat:
- (a) luonne (ks. kappale 80);
 - (b) toiminto (tehtävä) yhteisön liiketoiminnassa (ks. kappale 81);

- (c) pysyvyys (mukaan lukien tuotto- tai kuluerän esiintymistiheys tai se, onko tuotto- tai kuluerä toistuva tai kertaluonteinen);
- (d) arvostusperuste;
- (e) arvostukseen liittyvä epävarmuus tai tulemaan liittyvä epävarmuus (taikka muut erään liittyvät riskit);
- (f) koko;
- (g) maantieteellinen sijainti tai sääntely-ympäristö;
- (h) verovaikutukset (esimerkiksi, jos tuotto- tai kulueriin sovelletaan eri verokantoja); ja
- (i) se, syntyvätkö tuotot tai kulut liiketoimen tai tapahtuman alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä vai johtuvatko ne liiketoimeen tai tapahtumaan liittyvän arvion myöhemmästä muutoksesta.

B79 Tuottoihin ja kuluihin, joilla saattaa olla riittävän erilaisia ominaispiirteitä siten, että esittäminen voittoa tai tappiota osoittavassa laskelmassa on tarpeen hyödyllisen jäsennetyn yhteenvedon antamiseksi tai esittäminen liitetiedoissa on tarpeen olennaisen informaation antamiseksi, kuuluvat:

- (a) vaihto-omaisuuden kirjanpitoarvon alentamiset sekä tällaisten kirjanpitoarvon alentamisten peruutukset;
- (b) aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden arvonalentumistappiot sekä tällaisten arvonalentumistappioiden peruutukset;
- (c) yhteisön toimintojen uudelleenjärjestelyistä ja uudelleenjärjestelyjä varten tehtyjen varausten peruuttamisesta syntyvät tuotot ja kulut;
- (d) aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden luovutuksista syntyvät tuotot ja kulut;
- (e) sijoitusten luovutuksista syntyvät tuotot ja kulut;
- (f) oikeudenkäyntien seurauksena maksettavista korvauksista syntyvät tuotot ja kulut;
- (g) varausten peruutukset; ja
- (h) kertaluonteiset tuotot ja kulut, jotka eivät sisälly kohtiin (a)–(g).

Liiketoiminnan ryhmään luokiteltavien kulujen esittämistapa ja niistä tilinpäätöksessä esitettävät tiedot

Luonnetta ja toimintoa koskevien ominaispiirteiden käyttäminen

B80 Ratkaistessaan sitä, kuinka luonnetta ja toimintoa koskevia ominaispiirteitä käytetään hyödyllisimmän jäsennetyn yhteenvedon antamiseksi kappaleessa 78 vaadittavalla tavalla, yhteisön on harkittava:

- (a) mitkä laskelmarivit antavat hyödyllisintä informaatiota yhteisön kannattavuuden pääasiallisista osatekijöistä tai kannattavuutta pääasiallisesti edistävästä tekijästä. Esimerkiksi vähittäismyyntiä harjoittavan yhteisön kannattavuuden pääasiallinen osatekijä tai kannattavuutta pääasiallisesti edistävä tekijä saattaa olla myyjiä suoritteita vastaavat kulut. Myyjiä suoritteita vastaavia kuluja koskevan laskelmarivin esittäminen saattaa antaa merkityksellistä informaatiota siitä, kattavatko tavaroiden myynnistä kertyvät myyntituotot menot, jotka ovat vähittäiskauppiaille pääasiallisesti välittömiä menoja, ja millä katteella. Myyjiä suoritteita vastaavat kulut eivät kuitenkaan todennäköisesti anna merkityksellistä informaatiota tärkeistä kannattavuuden osatekijöistä tai kannattavuutta edistävästä tekijästä, jos myyntituottojen ja kulujen välinen yhteys on vähemmän suora. Esimerkiksi joissakin palveluja tuottavissa yhteisöissä informaatio kulujen luonteen mukaisesti luokitelluista liiketoiminnan kuluista, kuten työsuhde-etuuksista, saattaa olla merkityksellisempää tilinpäätöksen käyttäjille, koska nämä kulut ovat kannattavuutta pääasiallisesti edistäviä tekijöitä.
- (b) millä laskelmariveillä esitetään parhaiten tapa, jolla liiketoimintaa johdetaan, ja se, miten johto raportoi sisäisesti. Esimerkiksi tavaroita valmistava yhteisö, jota johdetaan keskeisten toimintojen pohjalta, saattaa luokitella kulut toiminnoittain sisäistä raportointia varten. Sitä vastoin yhteisö, jolla on yksi hallitseva toiminto, kuten rahoituksen tarjoaminen asiakkaille, saattaa todeta, että laskelmarivit, jotka sisältävät kulujen luonteen mukaisesti luokitellut kulut, antavat hyödyllisintä informaatiota sisäistä raportointia varten.
- (c) mitä toimialalla vallitsevat tavanomaiset käytännöt sisältävät. Jos toimialalla toimivat yhteisöt luokittelevat kulut samalla tavalla, tilinpäätöksen käyttäjät voivat verrata helpommin kuluja samalla toimialalla toimivien yhteisöjen välillä.

- (d) olisiko tiettyjen kulujen kohdistaminen toiminnoittain mielivaltaista siinä määrin, että esitettävät laskelmarivit eivät antaisi todenmukaista kuvaa toiminnoista. Tällöin yhteisön on luokiteltava nämä kulut kulujen luonteen mukaisesti.
- B81 Joissakin tapauksissa yhteisö, joka harkitsee kappaleessa B80 esitettyjä tekijöitä, voisi todeta, että joidenkin kulujen luokittelu ja esittäminen kulujen luonteen mukaisesti ja muiden kulujen luokittelu ja esittäminen toiminnoittain antaa hyödyllisimmän jäsennetyn yhteenvedon. Esimerkiksi:
- (a) kappaleissa B80(a)–(b) mainitut tekijät saattavat viitata siihen, että kulujen luokittelu ja esittäminen toiminnoittain antaa hyödyllisimmän jäsennetyn yhteenvedon, lukuun ottamatta tiettyjä kuluja, joiden kohdistaminen toiminnoittain olisi mielivaltaista (ks. kappale B80(d)); ja
 - (b) yhteisö, jolla on kahta erityyppistä pääasiallista liiketoimintaa, saattaa luokitella ja esittää joitakin kuluja toiminnoittain ja muita kuluja kulujen luonteen mukaisesti antaakseen informaatiota sen kannattavuutta pääasiallisesti edistävästä tekijästä.
- B82 Jos yhteisö luokittelee ja esittää joitakin kuluja niiden luonteen mukaisesti ja muita kuluja toiminnoittain voittoa tai tappiota osoittavassa laskelmassa, se on nimettävä tuloksena syntyvät laskelmarivit tavalla, joka yksilöi selkeästi sen, mitkä kulut on sisällytetty kuhunkin laskelmariviin. Jos yhteisö esimerkiksi sisällyttää joitakin työsuhde-etuuksia toiminnoittaiseen laskelmariviin ja muita työsuhde-etuuksia kulujen luonteen mukaiseen laskelmariviin, kulujen luonteen mukaisen laskelmarivin nimessä yksilöitäisiin selkeästi se, että se ei sisällä kaikkia työsuhde-etuuksia (esimerkiksi ”muut kuin myytyjä suoritteita vastaaviin kuluihin sisällytetyt työsuhde-etuudet”).
- B83 Kappaletta 30 soveltaessaan yhteisön on luokiteltava ja esitettävä kulut johdonmukaisesti raportointikaudesta toiseen, paitsi milloin sovelletaan kappaletta 30(a) tai kappaletta 30(b). Jos yhteisö esimerkiksi esittää liikearvon arvon alentumisen kulujen luonteen mukaisena laskelmarivinä yhdellä raportointikaudella, sen on esitettävä samankaltainen liikearvon arvon alentuminen kulujen luonteen mukaisena laskelmarivinä myös myöhemmillä raportointikausilla, paitsi milloin sovelletaan kappaletta 30(a) tai kappaletta 30(b). Jos myöhemmällä kaudella ei tapahdu samankaltaista liikearvon arvon alentumista, se, että kulu on kyseisellä myöhemmällä kaudella arvoltaan nollan suuruinen, ei merkitse luokittelun ja esittämisen muutosta.
- B84 Yhteisö joko esittää kulut kulujen luonteen mukaisesti tai esittää kappaletta 83 soveltaen joitakin kuluja kulujen luonteen mukaisesti. Esitettävien rahamäärien ei tarvitse olla niitä rahamääriä, jotka kirjataan kuluksi kyseisellä kaudella. Ne voisivat sisältää rahamääriä, jotka on kirjattu osana omaisuuserän kirjanpitoarvoa. Jos yhteisö:
- (a) esittää rahamääriä, joita ei ole kirjattu kuluksi kyseisellä kaudella, se esittää myös muun laskelmarivin, joka koskee kyseessä olevien omaisuuserien kirjanpitoarvon muutosta. Esimerkiksi IAS 2:n kappaletta 39 soveltaessaan yhteisö saattaa esittää valmiiden ja keskeneräisten tuotteiden varastojen muutosta koskevan laskelmarivin.
 - (b) esittää kappaletta 83(b) soveltaessaan rahamääriä, jotka eivät ole niitä rahamääriä, jotka kirjataan kuluksi kyseisellä kaudella, sen on annettava tästä laadullinen selitys, jossa yksilöidään kyseessä olevat omaisuuserät.

Liiketoiminnan kulujen yhdistäminen

- B85 Kappaletta 78 soveltaessaan yhteisön on harkittava, minkä tasoisella liiketoiminnan kulujen yhdistämisellä annetaan hyödyllisin jäsennetty yhteenvedo. Yhteisöllä saattaa esimerkiksi olla erilaisia hallinnollisia toimintoja (kuten henkilöresurssit, tietotekniikka, lakipalvelut ja kirjanpito). Hyödyllisen jäsennetyn yhteenvedon antamiseksi yhteisö saattaa yhdistää näihin toimintoihin liittyvät liiketoiminnan kulut niiden yhteisen ominaispiirteen perusteella – kaikki ovat hallinnollisissa toiminnoissa kulutettuja voimavaroja koskevia kuluja. Näin ollen yhteisö saattaa esittää ne laskelmarivinä, jonka nimi on ”hallinnon kulut”. Yhteisöllä saattaa olla myös myyntitoiminnassa kulutettuja voimavaroja koskevia kuluja. Näillä kuluilla on erilainen ominaispiirre kuin hallinnon kuluilla – myynnin kulut aiheutuvat myyntitoiminnassa kulutetuista voimavaroista ja hallinnon kulut hallinnollisissa toiminnoissa kulutetuista voimavaroista. Nämä ominaispiirteet ovat riittävän erilaisia siten, että erittelemisen – myynnin kulujen ja hallinnon kulujen esittäminen erillisinä laskelmariveinä – saattaa olla tarpeen hyödyllisen jäsennetyn yhteenvedon antamiseksi yhteisön kuluista.

Laajaa tulosta esittävä laskelma

Muut laajan tuloksen erät

- B86 Joissakin IFRS-tilinpäätösstandardeissa yksilöidään tapaukset, joissa yhteisö sisällyttää tietyt erät muualle kuin tarkasteltavana olevan raportointikauden voittoa tai tappiota osoittavaan laskelmaan. IAS 8:ssa mainitaan kaksi tällaista tapausta: virheiden korjaaminen ja tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutosten vaikutus. Joissakin muissa IFRS-tilinpäätösstandardeissa vaaditaan tai sallitaan, että yhteisö kirjaa jotkin muut laajan tuloksen erät, jotka vastaavat *Taloudellisen raportoinnin käsitteellisessä viitekehyksessä* annettua tuottojen tai kulujen määritelmää, muuten kuin tulosvaikutteisesti (ks. kappale B87).
- B87 ”Muut laajan tuloksen erät” määritellään liitteessä A. Muita laajan tuloksen erä ovat:
- (a) uudelleenarvostusrahaston muutokset (ks. IAS 16 ja IAS 38);
 - (b) etuusperusteisten järjestelyjen uudelleen määrittämisistä johtuvat erät (ks. IAS 19);
 - (c) ulkomaisen yksikön tilinpäätöksen muuntamisesta johtuvat voitot ja tappiot (ks. IAS 21);
 - (d) voitot ja tappiot oman pääoman ehtoihin instrumentteihin tehdyistä sijoituksista, jotka on nimenomaisesti luokiteltu käypään arvoon muiden laajan tuloksen erien kautta kirjattaviksi IFRS 9:n kappaleen 5.7.5 mukaisesti;
 - (e) voitot ja tappiot rahoitusvaroista, jotka arvostetaan käypään arvoon muiden laajan tuloksen erien kautta IFRS 9:n kappaleen 4.1.2A mukaisesti;
 - (f) tehokas osuus suojausinstrumenteista johtuvista voitoista ja tappioista rahavirran suojauksessa sekä voitot ja tappiot suojausinstrumenteista, jotka suojaavat oman pääoman ehtoihin instrumentteihin tehtyjä sijoituksia, jotka on nimenomaisesti luokiteltu käypään arvoon muiden laajan tuloksen erien kautta kirjattaviksi IFRS 9:n kappaleen 5.7.5 mukaisesti (ks. IFRS 9:n luku 6);
 - (g) velan luottoriskin muutoksista johtuva käyvän arvon muutos tietyistä veloista, jotka on nimenomaisesti luokiteltu käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattaviksi (ks. IFRS 9:n kappale 5.7.7);
 - (h) optioiden aika-arvon arvonmuutokset, kun optiosopimuksen perusarvo ja aika-arvo erotetaan toisistaan ja suojausinstrumentiksi määritetään vain perusarvon muutokset (ks. IFRS 9:n luku 6);
 - (i) termiinisopimusten korko-osuuden arvonmuutokset, kun termiinisopimuksen korko-osuus ja spot-osuus erotetaan toisistaan ja suojausinstrumentiksi määritetään vain spot-osuuden muutokset, sekä rahoitusinstrumentin eri valuuttojen välisen viitekoronvaihtosopimuksen preemion (foreign currency basis spread) arvon muutokset, kun se jätetään ulkopuolelle määritettäessä kyseinen rahoitusinstrumentti suojausinstrumentiksi (ks. IFRS 9:n luku 6);
 - (j) IFRS 17:n soveltamisalaan kuuluvista vakuutuksenantajana tehdyistä sopimuksista aiheutuvat vakuutukseen liittyvät rahoitustuotot ja -kulut, joita ei ole kirjattu tulosvaikutteisesti, kun vakuutukseen liittyvien rahoitustuottojen tai -kulujen yhteismäärä jaotellaan siten, että tulosvaikutteisesti kirjataan IFRS 17:n kappaleen 88(b) mukaista systemaattista kohdistamista käyttäen määritettävä määrä tai määrä, joka eliminoi kirjanpidolliset epäsymmetriat perustana olevista eristä aiheutuviin rahoitustuottoihin tai -kuluihin nähden IFRS 17:n kappaleen 89(b) mukaisesti; ja
 - (k) vakuutuksenottajana tehdyistä jälleenvakuutus sopimuksista aiheutuvat rahoitustuotot ja -kulut, joita ei ole kirjattu tulosvaikutteisesti, kun jälleenvakuutukseen liittyvien rahoitustuottojen tai -kulujen yhteismäärä jaotellaan siten, että tulosvaikutteisesti kirjataan IFRS 17:n kappaleen 88(b) mukaista systemaattista kohdistamista käyttäen määritettävä määrä.
- B88 Luokittelun muutoksesta johtuvia oikaisuja syntyy esimerkiksi ulkomaisen yksikön luovutuksesta (ks. IAS 21) ja silloin, kun jokin suojattu ennakoitu rahavirta vaikuttaa voittoon tai tappioon (ks. IFRS 9:n kappale 6.5.11(d) rahavirran suojaukseen liittyen).
- B89 Kappaleessa 90 vaaditaan yhteisöä esittämään laajaa tulosta esittävässä laskelmassa tai liitetiedoissa muihin laajan tuloksen eriin liittyvät luokittelun muutoksesta johtuvat oikaisut. Luokittelun muutoksesta johtuvia oikaisuja ei aiheudu IAS 16:n tai IAS 38:n mukaisesti kirjattavista uudelleenarvostusrahaston muutoksista eikä IAS 19:n mukaisesti kirjattavista etuusperusteisten järjestelyjen uudelleen määrittämisistä johtuvista eristä. Yhteisö kirjaa nämä muihin laajan tuloksen eriin eikä siirrä niitä tulosvaikutteisiksi myöhemmillä raportointikausilla. Yhteisö voi myöhemmillä kausilla siirtää uudelleenarvostusrahaston muutokset kertyneisiin voittovaroihin, kun omaisuususerää käytetään tai se kirjataan pois taseesta (ks. IAS 16 ja IAS 38). IFRS 9:n mukaan luokittelun muutoksesta johtuvia oikaisuja ei synny, jos rahavirran suojauksesta tai option aika-arvon (tai termiinisopimuksen korko-osuuden tai rahoitusinstrumentin eri valuuttojen välisen

viitekoronvaihtosopimuksen preemion) kirjanpitokäsittelystä johtuu, että yhteisö siirtää rahamääriä pois rahavirran suojausrahastosta tai oman pääoman erillisestä erästä ja sisällyttää ne suoraan jonkin omaisuuserän tai velan alkuperäiseen hankintamenuun tai muuhun kirjanpitoarvoon. Yhteisö siirtää nämä rahamäärät suoraan varoihin tai velkoihin.

Tase

Varojen ja velkojen luokittelu lyhyt- tai pitkäaikaisiksi

- B90 Kun yhteisö tuottaa tavaroita tai palveluja selkeästi tunnistettavana toimintasyklinä, se antaa hyödyllistä informaatiota esittämällä kappaletta 96 soveltaessaan lyhyt- ja pitkäaikaiset varat ja velat erikseen luokiteltuina taseessa ja näin erottamalla jatkuvasti käyttöpääomana kiertävät nettovarot niistä, joita käytetään yhteisön pitkäaikaisessa toiminnassa. Tällainen erikseen luokittelemisen tuo esiin myös varat, jotka yhteisö odottaa realisoivansa toimintasyklin aikana, ja saman jakson aikana suoritettaviksi erääntyvät velat.
- B91 Joillakin yhteisöillä, esimerkiksi rahoituslaitoksilla, varojen ja velkojen esittämisellä kasvavan tai vähenevän likvidiyden mukaisessa järjestyksessä annetaan hyödyllisempi jäsennetty yhteenveto kuin lyhyt- ja pitkäaikaisten erien erottamiseen perustuvalla esittämisellä, koska yhteisö ei tuota tavaroita tai palveluja selkeästi tunnistettavana toimintasyklinä.
- B92 Kun yhteisö soveltaa kappaletta 96, se saa esittää osan varoistaan ja veloistaan lyhyt- ja pitkäaikaisiin jaoteltuina ja muut likvidiysjärjestyksessä silloin, kun näin toimimalla annetaan hyödyllisempi jäsennetty yhteenveto. Erilaisia esittämisperusteita saatetaan tarvita, kun yhteisöllä on useita erilaisia toimintoja.
- B93 Tieto varojen ja velkojen odotetuista realisointiajoista on hyödyllistä arvioitaessa yhteisön maksuvalmiutta ja vakavaraisuutta. IFRS 7:n mukaan tilinpäätöksessä on esitettävä rahoitusvarojen ja rahoitusvelkojen maturiteettijakauma. Myynti- ja muut saamiset sisältyvät rahoitusvaroihin, ja osto- ja muut velat sisältyvät rahoitusvelkoihin. Myös tieto ei-monetaaristen varojen, kuten vaihto-omaisuuden, odotetusta realisomisajankohdasta ja esimerkiksi varausten kaltaisiin velkoihin liittyvien maksujen odotetusta suorittamisajankohdasta on hyödyllistä riippumatta siitä, onko varat ja velat luokiteltu lyhyt- vai pitkäaikaisiksi. Yhteisö esittää liitetiedoissa esimerkiksi vaihto-omaisuuden, jonka se odottaa luovuttavansa 12:ta kuukautta pitemmän ajan kuluttua raportointikauden päättymisestä.

Lyhytaikaiset varat

- B94 Kappaleessa 100 vaaditaan yhteisöä luokittelemaan kaikki varat, joita ei ole luokiteltu lyhytaikaisiksi, pitkäaikaisiksi. Tässä standardissa käytetään termiä ”pitkäaikainen” kattamaan luonteeltaan pitkäaikaiset aineelliset ja aineettomat varat ja rahoitusvarat. Tämä ei estä vaihtoehtoisten nimitysten käyttämistä, kunhan niiden merkitys on selkeä.
- B95 Yhteisön toimintasyklillä tarkoitetaan aikaa, joka kuluu tuotantoprosessissa käytettävien omaisuuserien hankkimisesta siihen, kun niistä saadaan suoritus rahavaroina. Silloin kun yhteisön tavanomainen toimintasykli ei ole selkeästi tunnistettavissa, sen kestoksi oletetaan 12 kuukautta. Tavanomaisen toimintasyklin aikana myytävät, kulutettavat tai realisoitavat omaisuuserät (esimerkiksi vaihto-omaisuus ja myyntisaamiset) kuuluvat lyhytaikaisiin varoihin silloinkin, kun niitä ei odoteta realisoitavan 12:n kuukauden kuluessa raportointikauden päättymisestä. Lyhytaikaisiin varoihin kuuluvat myös varat, joita pidetään pääasiallisesti kaupankäyntitarkoituksessa (esimerkkejä näistä ovat jotkin rahoitusvarat, jotka vastaavat IFRS 9:n mukaista kaupankäyntitarkoituksessa pidettävän määritelmää), sekä pitkäaikaisten rahoitusvarojen lyhytaikainen osuus.

Lyhytaikaiset velat

Tavanomainen toimintasykli (ks. kappale 101(a))

- B96 Osa lyhytaikaisista veloista, esimerkiksi ostovelat ja jotkin henkilöstömenoja ja muita liiketoiminnan menoja koskevat siirtovelat, kuuluu yhteisön tavanomaisen toimintasyklin aikana käytettävään käyttöpääomaan. Yhteisö luokittelee tällaiset erät lyhytaikaisiksi veloiksi, vaikka ne erääntyisivät suoritettaviksi yli 12:n kuukauden kuluttua raportointikauden päättymisestä. Yhteisön varojen ja velkojen luokittelemiseen käytetään samaa tavanomaista toimintasykliä. Silloin kun yhteisön tavanomainen toimintasykli ei ole selkeästi tunnistettavissa, sen kestoksi oletetaan 12 kuukautta.

Ensisijaisesti kaupankäyntitarkoituksessa pidettävä (ks. kappale 101(b)) tai 12:n kuukauden kuluessa suoritettavaksi erääntyvä (ks. kappale 101(c))

- B97 Toisia lyhytaikaisia velkoja ei suoriteta osana tavanomaista toimintasykliä, mutta ne erääntyvät suoritettaviksi 12:n kuukauden kuluessa raportointikauden päättymisestä tai niitä pidetään ensisijaisesti kaupankäyntitarkoituksessa. Esimerkkejä ovat jotkin rahoitusvelat, jotka vastaavat IFRS 9:n mukaista kaupankäyntitarkoituksessa pidettävän määritelmää, luotolliset tilit sekä lyhytaikainen osuus pitkäaikaisista rahoitusveloista, maksettavista osingoista, tulovero-veloista ja muista ostovelkoihin kuulumattomista veloista. Rahoitusvelat, jotka ovat pitkäaikaiseksi tarkoitettua rahoitusta (toisin sanoen eivät ole osa yhteisön tavanomaisen toimintasyklin aikana käytettävää käyttöpääomaa) ja jotka eivät eräänny suoritettaviksi 12:n kuukauden kuluessa raportointikauden päättymisestä, ovat pitkäaikaisia velkoja, ellei kappaleista B99–B103 muuta johdu.
- B98 Yhteisö luokittelee rahoitusvelkansa lyhytaikaisiksi, kun ne erääntyvät suoritettaviksi 12:n kuukauden kuluessa raportointikauden päättymisestä, silloinkin, kun:
- (a) alkuperäinen laina-aika on ollut 12:ta kuukautta pitempi; ja
 - (b) lainan uudelleenrahoittamisesta pitkäaikaisena tai maksujen muuttamisesta pitkäaikaisiksi sovitaan raportointikauden päättymisen jälkeen ja ennen kuin tilinpäätös hyväksytään julkistettavaksi.

Oikeus lykätä suorittamista vähintään 12 kuukautta (kappale 101(d))

- B99 Yhteisön oikeuden lykätä velan suorittamista vähintään 12 kuukautta raportointikauden päättymisen jälkeen täytyy olla tosiasiallinen ja, kuten kappaleissa B100–B103 kuvataan, oikeuden täytyy olla olemassa raportointikauden lopussa.
- B100 Edellytyksenä yhteisön oikeudelle lykätä lainajärjestelystä johtuvan velan suorittamista vähintään 12 kuukautta raportointikauden päättymisen jälkeen voi olla se, että yhteisö täyttää kyseisessä lainajärjestelyssä määrätty ehdot (joista käytetään jäljempänä nimitystä ”kovenantit”). Kappaletta 101(d) sovellettaessa tällaiset kovenantit:
- (a) vaikuttavat siihen, onko kyseinen oikeus olemassa raportointikauden lopussa – kuten kappaleissa B102–B103 kuvataan – jos yhteisön on täytettävä kovenantti raportointikauden lopussa tai ennen sen päättymistä. Tällainen kovenantti vaikuttaa siihen, onko kyseinen oikeus olemassa raportointikauden lopussa, vaikka kovenantin täyttämistä arvioidaan vasta raportointikauden päättymisen jälkeen (esimerkiksi kovenantti, joka perustuu yhteisön taloudelliseen asemaan raportointikauden lopussa mutta jonka täyttämistä arvioidaan vasta raportointikauden päättymisen jälkeen).
 - (b) eivät vaikuta siihen, onko kyseinen oikeus olemassa raportointikauden lopussa, jos yhteisön on täytettävä kovenantti vasta raportointikauden päättymisen jälkeen (esimerkiksi kovenantti, joka perustuu yhteisön taloudelliseen asemaan kuusi kuukautta raportointikauden päättymisen jälkeen).
- B101 Jos yhteisöllä on olemassa olevan lainajärjestelyn perusteella raportointikauden lopussa oikeus siirtää velvoitteen suorittamista vähintään 12 kuukautta raportointikauden päättymisen jälkeen, se luokittelee velvoitteen pitkäaikaiseksi, vaikka se muuten erääntyisi lyhyemmän ajan kuluessa. Jos yhteisöllä ei ole tällaista oikeutta, se ei ota huomioon velvoitteen uudelleenrahoittamisen mahdollisuutta ja luokittelee velvoitteen lyhytaikaiseksi.
- B102 Kun yhteisö rikkoo pitkäaikaisen lainajärjestelyn kovenanttia ja tämä tapahtuu raportointikauden lopussa tai ennen sen päättymistä siten, että sen seurauksena velka tulee vaadittaessa maksettavaksi, se luokittelee velan lyhytaikaiseksi, vaikka lainanantaja suostuisi raportointikauden päättymisen jälkeen ja ennen kuin tilinpäätös hyväksytään julkistettavaksi olemaan vaatimatta maksua rikkomisen seurauksena. Yhteisö luokittelee velan lyhytaikaiseksi, koska sillä ei raportointikauden lopussa ole oikeutta lykätä velan suorittamista vähintään 12 kuukautta kyseisestä ajankohdasta.
- B103 Yhteisö kuitenkin luokittelee velan pitkäaikaiseksi, jos lainanantaja on raportointikauden loppuun mennessä suostunut myöntämään jatkoajan, joka päättyy vähintään 12:n kuukauden kuluttua raportointikauden päättymisestä ja jonka kuluessa yhteisö voi korjata rikkomisen eikä lainanantaja voi vaatia välitöntä takaisinmaksua.
- B104 Se, kuinka todennäköisesti yhteisö käyttää oikeuttaan lykätä velan suorittamista vähintään 12 kuukautta raportointikauden päättymisestä, ei vaikuta velan luokitteluun. Jos velka täyttää kappaleissa 101–102 esitetyt kriteerit pitkäaikaiseksi luokitteluun, se luokitellaan pitkäaikaiseksi, vaikka johdon aikomus tai odotus olisi, että yhteisö suorittaa velan 12:n kuukauden kuluessa raportointikauden päättymisestä, tai vaikka yhteisö suorittaisi velan raportointikauden päättymispäivän ja sen päivän välillä, jona tilinpäätös hyväksytään julkistettavaksi. Kummassakin kyseisessä tapauksessa yhteisön voi kuitenkin olla tarpeellista esittää tietoja

suorittamisajankohdasta, jotta tilinpäätöksen käyttäjien olisi mahdollista ymmärtää velan vaikutus yhteisön taloudelliseen asemaan (ks. IAS 8:n kappale 6C(c) ja kappale B105(d)).

- B105 Jos seuraavat tapahtumat toteutuvat raportointikauden päättymispäivän ja sen päivän välillä, jona tilinpäätös hyväksytään julkistettavaksi, kyseiset tapahtumat esitetään IAS 10:n *Raportointikauden päättymisen jälkeiset tapahtumat* mukaisesti tapahtumina, joiden johdosta tilinpäätöslaskelmia ei oikaista:
- (a) lyhytaikaiseksi luokitellun velan uudelleenrahoittaminen pitkäaikaisena (ks. kappale B98);
 - (b) lyhytaikaiseksi luokitellun pitkäaikaisen lainajärjestelyn rikkomisen korjaaminen (ks. kappale B102);
 - (c) lainantajan myöntämä jatkoaika, jonka kuluessa lyhytaikaiseksi luokitellun pitkäaikaisen lainajärjestelyn rikkominen voidaan korjata (ks. kappale B103); ja
 - (d) pitkäaikaiseksi luokitellun velan suorittaminen (ks. kappale B104).
- B106 Kappaleita 101–102 ja B96–B103 soveltaessaan yhteisö saattaa luokitella lainajärjestelyistä johtuvat velat pitkäaikaisiksi silloin, kun edellytyksenä yhteisön oikeudelle lykätä kyseisten velkojen suorittamista on se, että yhteisö täyttää kovenantit 12:n kuukauden kuluessa raportointikauden päättymisestä (ks. kappale B100(b)). Tällaisissa tilanteissa yhteisön on esitettävä liitetiedoissa informaatiota, jonka avulla tilinpäätöksen käyttäjien on mahdollista ymmärtää riski siitä, että velat voitaisiin joutua maksamaan takaisin 12:n kuukauden kuluessa raportointikauden päättymisestä, ja johon sisältyy:
- (a) tietoa kovenanteista (mukaan lukien kovenanttien luonne ja se, milloin yhteisön on täytettävä kovenantit) ja niihin liittyvien velkojen kirjanpitoarvosta.
 - (b) mahdollisia tosiseikkoja ja olosuhteita, jotka viittaavat siihen, että yhteisön voi olla vaikeaa täyttää kovenantit – esimerkiksi se, että yhteisö on toteuttanut raportointikauden aikana tai sen jälkeen toimenpiteitä mahdollisen rikkomisen välttämiseksi tai lieventämiseksi. Tällaisiin tosiseikkoihin ja olosuhteisiin voisi kuulua myös se, että yhteisö ei olisi täyttänyt kovenantteja, jos niiden täyttämistä olisi arvioitu yhteisön olosuhteiden perusteella raportointikauden lopussa.

Suorittaminen (kappaleet 101(a), 101(c) ja 101(d))

- B107 Kun on kyse velan luokittamisesta lyhyt- tai pitkäaikaiseksi, suorittamisella tarkoitetaan vastapuolelle tapahtuvaa siirtoa, jonka seurauksena velka tulee kuoleetuksi. Siirto voi koskea:
- (a) käteisvaroja tai muita taloudellisia voimavaroja – esimerkiksi tavaroita tai palveluja; tai
 - (b) yhteisön omia oman pääoman ehtoisia instrumentteja, paitsi jos kappale B108 tulee sovellettavaksi.
- B108 Velan ehdot, jotka voisivat vastapuolella olevan option mukaan johtaa velan suorittamiseen siirtämällä yhteisön omia oman pääoman ehtoisia instrumentteja, eivät vaikuta velan luokitteluun lyhyt- tai pitkäaikaiseksi, jos yhteisö IAS 32:ta sovellettaessa luokittelee option oman pääoman ehtoiseksi instrumentiksi kirjaamalla sen erillään velasta yhdistelmäinstrumentin oman pääoman komponentiksi.

Taseessa tai liitetiedoissa esitettävät erät

- B109 Kappaleissa 24 ja 41(c) vaaditaan yhteisöä esittämään muita laskelmarivejä taseessa, jos tämä on tarpeen hyödyllisen jäsennetyn yhteenvedon antamiseksi yhteisön varoista, veloista ja omasta pääomasta. Yhteisö käyttää harkintaa tehdessään tätä ratkaisua (mukaan lukien se, onko tarpeen eritellä kappaleessa 103 luetellut laskelmarivit). Kappaleessa 41 vaaditaan yhteisöä perustamaan harkintaan perustuvat ratkaisunsa sen arvioimiseen, onko erillä yhteisiä ominaispiirteitä (samankaltaisia ominaispiirteitä) tai ominaispiirteitä, jotka eivät ole yhteisiä (erilaisia ominaispiirteitä). Varoja ja velkoja koskevien muiden laskelmarivien osalta yhteisö perustaa harkintaan perustuvat ratkaisunsa sen arvioimiseen, mikä on kyseisten varojen tai velkojen luonne tai toiminto, johon ne liittyvät. Kappaleissa B110(c)–(k) luetellut ominaispiirteet saattavat auttaa yhteisöä tunnistamaan varojen ja velkojen luonteen tai toiminnon, johon ne liittyvät.
- B110 Kappaleissa 20 ja 41(d) vaaditaan yhteisöä erittelemään eriä antaakseen olennaista informaatiota liitetiedoissa. Yhteisö käyttää tätä tehdessään harkintaa, joka perustuu sen arvioimiseen, onko erillä yhteisiä ominaispiirteitä (samankaltaisia ominaispiirteitä) tai ominaispiirteitä, jotka eivät ole yhteisiä (erilaisia ominaispiirteitä). Tällaisiin ominaispiirteisiin kuuluvat:
- (a) luonne;
 - (b) toiminto (tehtävä) yhteisön liiketoiminnassa;
 - (c) realisoinnin tai suorittamisen kesto ja ajoitus (mukaan lukien se, luokitellaanko omaisuus erä tai velka lyhyt- vai pitkäaikaiseksi tai realisoidaanko tai suoritetaanko se yhteisön toimintasyklin aikana);

- (d) likvidiys;
 - (e) arvostusperuste;
 - (f) arvostukseen liittyvä epävarmuus tai tulemaan liittyvä epävarmuus (taikka muut erään liittyvät riskit);
 - (g) koko;
 - (h) maantieteellinen sijainti tai sääntely-ympäristö;
 - (i) tyyppi, esimerkiksi tavara-, palvelu- tai asiakastyypit;
 - (j) verovaikutukset – jos varoilla tai veloilla on esimerkiksi erilaiset verotukselliset arvot; ja
 - (k) omaisuuserän käyttöä tai velan siirrettävyyttä koskevat rajoitteet.
- B111 Varoihin, velkoihin ja oman pääoman eriin, joilla saattaa olla riittävän erilaisia ominaispiirteitä siten, että esittäminen taseessa on tarpeen hyödyllisen jäsennetyn yhteenvedon antamiseksi tai esittäminen liitetiedoissa on tarpeen olennaisen informaation antamiseksi, kuuluvat:
- (a) aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet, jotka eritellään luokkiin IAS 16:n mukaisesti;
 - (b) saamiset, jotka eritellään saamisiin asiakkailta, saamisiin lähipiiriin kuuluvilta, ennakkomaksuihin ja muihin saamisiin;
 - (c) vaihto-omaisuus, joka eritellään IAS 2:n mukaisesti eriin, kuten esimerkiksi kauppavaroihin, tuotantotarvikkeisiin, raaka-aineisiin, keskeneräiseen tuotantoon ja valmiisiin tuotteisiin;
 - (d) ostovelat, jotka eritellään IAS 7:n mukaisesti niiden ostovelkojen, jotka ovat osa tavarantoimittajia tai palveluntuottajia koskevia rahoitusjärjestelyjä, rahamäärien esittämiseksi erikseen;
 - (e) varaukset, jotka eritellään niiden luonteen mukaisesti, kuten esimerkiksi työsuhte-etuuksia tai käytöstä poistamista koskevia velkoja koskevat varaukset tai muut varaukset; ja
 - (f) oma pääoma, joka eritellään eri luokkiin, kuten esimerkiksi osakepääomaan, ylikurssirahastoon ja muihin rahastoihin.

Liitetiedot

Rakenne

- B112 Kappaleessa 114 vaaditaan yhteisöä esittämään liitetiedot järjestelmällisellä tavalla niin pitkälti kuin se on käytännössä mahdollista. Seuraavat ovat esimerkkejä järjestelmällisestä liitetietojen järjestämisestä tai ryhmittelystä:
- (a) niiden toiminnan alueiden korostaminen, joita yhteisö pitää tärkeimpinä taloudellisen tuloksensa ja taloudellisen asemansa ymmärtämisen kannalta, kuten tiettyjä liiketoimintoja koskevien tietojen esittäminen yhdessä;
 - (b) samankaltaisesti arvostettuja eriä, kuten käypään arvoon arvostettuja varoja, koskevien tietojen esittäminen yhdessä; tai
 - (c) tuloslaskelman (tai -laskelmien) ja taseen laskelmarivien järjestyksen seuraaminen, kuten:
 - (i) lausuma IFRS-tilinpäätösstandardien noudattamisesta (ks. IAS 8:n kappale 6B);
 - (ii) olennainen tilinpäätöksen laatimisperiaatteita koskeva informaatio (ks. IAS 8:n kappale 27A);
 - (iii) taseessa, tuloslaskelmassa (tai -laskelmissa), oman pääoman muutoksia osoittavassa laskelmassa ja rahavirtalaskelmassa esitettyjä eriä koskevat täydentävät tiedot siinä järjestyksessä kuin kyseiset laskelmat ja laskelmarivit on esitetty; ja
 - (iv) muut tiedot, mukaan lukien:
 - (1) ehdolliset velat (ks. IAS 37) ja sopimuksiin perustuvat sitoumukset, joita ei ole merkitty taseeseen; ja
 - (2) ei-rahamääräiset tiedot – esimerkiksi yhteisön rahoitusriskien hallinnan tavoitteet ja periaatteet (ks. IFRS 7).

Johdon määrittelemät tuloksellisuutta kuvaavat luvut

Johdon määrittelemien tuloksellisuutta kuvaavien lukujen tunnistaminen

- B113 Kappaleessa 117 määritellään johdon määrittelemät tuloksellisuutta kuvaavat luvut. Saattaa olla niin, että yhteisöllä ei ole johdon määrittelemiä tuloksellisuutta kuvaavia lukuja, on yksi tällainen luku tai on useampia tällaisia lukuja. Esimerkiksi yhteisöllä, joka viestii taloudellisesta tuloksestaan julkisesti tilinpäätöksen käyttäjille käyttäen vain sellaisia loppu- ja välisummaa, joiden esittämistä vaaditaan IFRS-tilinpäätösstandardeissa, ei ole johdon määrittelemää tuloksellisuutta kuvaavaa lukua.
- B114 Jotta luku on johdon määrittelemän tuloksellisuutta kuvaavan luvun määritelmän mukainen, luvulla on viestittävä tilinpäätöksen käyttäjille johdon näkemys koko yhteisön taloudelliseen tulokseen liittyvästä seikasta. Jos esimerkiksi sellaisella tuottojen ja kulujen välisummalla, joka liittyy IFRS 8:n mukaisesti esitettävään raportoitavaan segmenttiin, ei anneta informaatiota koko yhteisön taloudelliseen tulokseen liittyvästä seikasta, kyseinen välisumma ei voi olla johdon määrittelemän tuloksellisuutta kuvaavan luvun määritelmän mukainen.
- B115 Raportoitavaan segmenttiin liittyvällä tuottojen ja kulujen välisummalla voitaisiin kuitenkin joskus antaa informaatiota koko yhteisön taloudelliseen tulokseen liittyvästä seikasta. Jos raportoitavaan segmenttiin esimerkiksi kuuluu yhdenlaista yhteisön pääasiallista liiketoimintaa ja kyseiseen segmenttiin liittyvä tuottojen ja kulujen välisumma esitetään voittoa tai tappiota osoittavassa laskelmassa, tämä viittaisi siihen, että kyseisellä välisummalla annetaan informaatiota koko yhteisön taloudelliseen tulokseen liittyvästä seikasta. Tällöin kyseiseen raportoitavaan segmenttiin liittyvä tuottojen ja kulujen välisumma olisi johdon määrittelemän tuloksellisuutta kuvaavan luvun määritelmän mukainen, jos se olisi johdon määrittelemän tuloksellisuutta kuvaavan luvun määritelmän muiden osien mukainen.

Tuottojen ja kulujen välisummat

- B116 Johdon määrittelemä tuloksellisuutta kuvaava luku on tuottojen ja kulujen välisumma. Esimerkkejä luvuista, jotka eivät ole johdon määrittelemiä tuloksellisuutta kuvaavia lukuja, koska ne eivät ole tuottojen ja kulujen välisummaa, ovat:
- (a) vain tuottojen tai vain kulujen välisummat (esimerkiksi oikaistuja myyntituottoja koskeva itsenäinen luku, joka ei ole osa sellaista välisummaa, joka sisältää myös kuluja);
 - (b) varat, velat, oma pääoma tai näiden yhdistelmät;
 - (c) taloudelliset tunnusluvut (esimerkiksi kokonaispääoman tuotto) (ks. kappale B117);
 - (d) maksuvalmiutta tai rahavirtoja koskevat luvut (esimerkiksi vapaa rahavirta); tai
 - (e) muuta kuin taloudellista tuloksellisuutta kuvaavat luvut.
- B117 Taloudellinen tunnusluku ei ole johdon määrittelemä tuloksellisuutta kuvaava luku, koska se ei ole tuottojen ja kulujen välisumma. Välisumma, joka on osoittaja tai nimittäjä taloudellisessa tunnusluvussa, on kuitenkin johdon määrittelemä tuloksellisuutta kuvaava luku, jos kyseinen välisumma olisi johdon määrittelemän tuloksellisuutta kuvaavan luvun määritelmän mukainen, jos se ei olisi osa tunnuslukua. Näin ollen yhteisön on sovellettava tällaiseen osoittajaan tai nimittäjään kappaleisiin 121–125 sisältyviä vaatimuksia tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista.
- B118 Tuottojen ja kulujen välisumma, joka on kappaleeseen 117 sisältyvän johdon määrittelemän tuloksellisuutta kuvaavan luvun määritelmän mukainen, on johdon määrittelemä tuloksellisuutta kuvaava luku riippumatta siitä, esitetäänkö se voittoa tai tappiota osoittavassa laskelmassa.

Julkinen viestintä

- B119 Välisumma on johdon määrittelemän tuloksellisuutta kuvaavan luvun määritelmän mukainen vain, jos yhteisö käyttää sitä tilinpäätöksensä ulkopuolisessa julkisessa viestinnässä. Julkiseen viestintään kuuluvat johdon katsaus, lehdistötiedotteet ja sijoittajille tarkoitetut esitykset. Johdon määrittelemiä tuloksellisuutta kuvaavia lukuja määritettäessä julkiseen viestintään eivät kuulu suullinen viestintä, suulliseen viestintään pohjautuvat kirjalliset puhtaaksikirjoitetut tekstit eivätkä sosiaalisen median viestit.
- B120 Johdon määrittelemät tuloksellisuutta kuvaavat luvut liittyvät samaan raportointikauteen kuin tilinpäätös. Erityisesti välisumma, joka:
- (a) liittyy osavuositilinpäätökseen muttei vuositilinpäätökseen, voi olla johdon määrittelemä tuloksellisuutta kuvaava luku vain osavuositilinpäätöksessä; ja

- (b) liittyy vuositilinpäätökseen muttei osavuositilinpäätökseen, voi olla johdon määrittelemä tuloksellisuutta kuvaava luku vain vuositilinpäätöksessä.
- B121 Yhteisön on otettava huomioon vain raportointikauteen liittyvä julkinen viestintä tunnistaessaan raportointikautta koskevia johdon määrittelemiä tuloksellisuutta kuvaavia lukuja, paitsi milloin yhteisö rutiininomaisesti julkaisee tällaista julkista viestintää osana taloudellisen raportoinnin prosessiaan tilinpäätöksensä julkistamisajankohdan jälkeen. Jos näin on, yhteisön on otettava huomioon edelliseen raportointikauteen liittyvä julkinen viestintä tunnistaessaan tarkasteltavana olevaa raportointikautta koskevia johdon määrittelemiä tuloksellisuutta kuvaavia lukuja.
- B122 Edelliseen raportointikauteen liittyvässä julkisessa viestinnässä käytettyä lukua ei kuitenkaan vaadita tunnistettavaksi tarkasteltavana olevaa raportointikautta koskevaksi johdon määrittelemäksi tuloksellisuutta kuvaavaksi luvuksi, jos on olemassa näyttöä, joka osoittaa, että sitä ei tulla sisällyttämään tarkasteltavana olevaan raportointikauteen liittyen julkaistavaan julkiseen viestintään. Jos tällainen luku oli esitetty johdon määrittelemänä tuloksellisuutta kuvaavana lukuna edellisenä raportointikautena ja sitä ei tunnisteta tällaiseksi luvuksi tarkasteltavana olevana raportointikautena, tämä merkitsisi sellaista muutosta johdon määrittelemään tuloksellisuutta kuvaavaan lukuun tai sellaista kyseisen luvun olemassaolon lakkaamista, johon sovelletaan kappaleeseen 124 sisältyviä vaatimuksia tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista.

Välisummat, jotka ovat samankaltaisia kuin bruttovoitto

- B123 Kappaleen 118(a) mukaisesti välisummat, jotka ovat samankaltaisia kuin bruttovoitto, eivät ole johdon määrittelemiä tuloksellisuutta kuvaavia lukuja. Välisumma on samankaltainen kuin bruttovoitto, kun se kuvaa yhdentyyppisten myyntituottojen ja niihin välittömästi liittyvien, kyseisten myyntituottojen kerryttämisestä aiheutuvien kulujen välistä erotusta. Esimerkkejä ovat:
- (a) nettokorkotuotot;
 - (b) nettopalkkio- ja nettoprovisiotuotot;
 - (c) vakuutuspalvelutulos;
 - (d) nettorahoitustulos (sijoitustuotot vähennettynä vakuutukseen liittyvillä rahoitustuotoilla ja -kuluilla); ja
 - (e) nettovuokratuotot.

Oletus johdon näkemyksen viestimisestä

- B124 Kappaleessa 119 todetaan, että tuottojen ja kulujen välisummalla, jota käytetään tilinpäätöksen ulkopuolisessa julkisessa viestinnässä, oletetaan viestittävän tilinpäätöksen käyttäjille johdon näkemys koko yhteisön taloudelliseen tulokseen liittyvästä seikasta. Kappaletta 120 soveltaessaan yhteisö saa kumota kyseisen oletuksen, jos sen saatavilla on järkevää ja perusteltavissa olevaa informaatiota, joka osoittaa, että:
- (a) välisummalla ei viestitä tilinpäätöksen käyttäjille johdon näkemystä koko yhteisön taloudelliseen tulokseen liittyvästä seikasta (ks. kappaleet B125–B128); ja
 - (b) yhteisöllä on muu syy välisumman käyttämiseen sen julkisessa viestinnässä kuin se, että välisummalla viestitään johdon näkemys koko yhteisön taloudelliseen tulokseen liittyvästä seikasta (ks. kappale B129).
- B125 Esimerkkejä järkevästä ja perusteltavissa olevasta informaatiosta, joka osoittaa, että välisummalla ei viestitä tilinpäätöksen käyttäjille johdon näkemystä koko yhteisön taloudelliseen tulokseen liittyvästä seikasta, ovat:
- (a) se, että yhteisö viestii välisummasta korostamatta sitä (ks. kappale B126); ja
 - (b) se, että johto ei käytä välisummaa sisäisesti yhteisön taloudellisen tuloksen arvioimiseen tai seuraamiseen (ks. kappaleet B127–B128).
- B126 Se, viestiikö yhteisö välisummasta korostamatta sitä, edellyttää harkintaa, joka perustuu useisiin tekijöihin, kuten esimerkiksi:
- (a) siihen, missä määrin välisummaan viitataan – vähäiset viittaukset osoittavat korostamatta jättämistä, lukuisat viittaukset osoittavat korostamista; ja
 - (b) sellaisen katsauksen tai analyysin sisältöön, joka koskee kyseistä välisummaa tai perustuu kyseiseen välisummaan – esimerkiksi:
 - (i) kuvaus välisummasta informaationa, jolla ei viestitä johdon näkemystä ja joka annetaan vain vastauksena joidenkin tilinpäätöksen käyttäjien usein esittämiin pyyntöihin, osoittaa korostamatta jättämistä;

- (ii) välisumman käyttäminen yhteisön taloudellista tulosta koskevan johdon analyysin ja katsauksen tukemiseksi ja selitysten antamiseksi niistä syistä, joiden takia välisumma on muuttunut kaudesta toiseen, osoittaa korostamista; ja
 - (iii) välisumman vertaileminen kilpailijoiden välisummiin tai toimialan vertailuarvoihin osoittaa korostamista.
- B127 Se, että johto käyttää välisummaa koko yhteisön taloudelliseen tulokseen liittyvän seikan arvioimiseen tai seuraamiseen, osoittaa, että kyseisellä välisummalla viestitään johdon näkemys koko yhteisön taloudelliseen tulokseen liittyvästä seikasta. Jos johto käyttää välisummaa sisäisesti muttei käytä sitä yhteisön julkisessa viestinnässä, kyseinen välisumma ei kuitenkaan ole johdon määrittelemän tuloksellisuutta kuvaavan luvun määritelmän mukainen.
- B128 Yhteisö saattaa oikaista välisummaa, josta on viestitty sen julkisessa viestinnässä, sellaista johdon sisäistä käyttöä varten, joka koskee yhteisön taloudellisen tuloksen arvioimista tai seuraamista. Tällöin yhteisön on käytettävä harkintaa arvioidessaan, onko sen sisäisesti käyttämä välisumma riittävän samankaltainen kuin sen julkisessa viestinnässä käyttämä välisumma siten, että kappaletta B127 sovelletaan. Mitä samankaltaisempia välisummat ovat, sitä todennäköisemmin yhteisön julkisessa viestinnässä käytetyllä välisummalla viestitään tilinpäätöksen käyttäjille johdon näkemys koko yhteisön taloudelliseen tulokseen liittyvästä seikasta.
- B129 Esimerkkejä järkevistä ja perusteltavissa olevasta informaatiosta, joka osoittaa, että yhteisöllä on muu syy välisumman käyttämiseen sen julkisessa viestinnässä kuin se, että välisummalla viestitään sen tilinpäätöksen käyttäjille johdon näkemys koko yhteisön taloudelliseen tulokseen liittyvästä seikasta, ovat seuraavat:
- (a) välisumman esittämistä julkisessa viestinnässä vaaditaan säädöksessä tai määräyksessä;
 - (b) välisummalla viestitään muun tilinpäätösnormiston kuin IFRS-tilinpäätösstandardien mukaisesti laadittuun tilinpäätökseen liittyvä tulos;
 - (c) välisummaa käytetään julkisessa viestinnässä ulkopuolisen osapuolen tekemän pyynnön täyttämiseksi; tai
 - (d) välisummaa käytetään julkisessa viestinnässä muun informaation kuin taloudellisen tuloksen viestimiseen.
- B130 Kappaletta 120 sovelletaan välisummaan eikä välisumman sisältämiin yksittäisiin tuotto- ja kulueriin. Näin ollen yhteisö ei voi ottaa sitä kantaa, että välisummalla ei viestitä johdon näkemystä koko yhteisön taloudelliseen tulokseen liittyvästä seikasta, sellaisen informaation perusteella, joka osoittaa, että välisumman sisältämä yksittäinen tuotto- tai kuluerä (tai sisältämät yksittäiset tuotto- tai kuluerät) ei (tai eivät) edusta tällaista näkemystä.
- B131 Yhteisö saattaa muuttaa sitä, käyttääkö se välisummaa viestiäkseen tilinpäätöksensä käyttäjille johdon näkemys koko yhteisön taloudelliseen tulokseen liittyvästä seikasta. Tästä seuraa, että välisummasta saattaa tulla johdon määrittelemä tuloksellisuutta kuvaava luku tai se saattaa lakata olemasta johdon määrittelemä tuloksellisuutta kuvaava luku. Tarvitaan harkintaa sen tunnistamiseen, onko luvusta, jota ei ollut alun perin tunnistettu johdon määrittelemäksi tuloksellisuutta kuvaavaksi luvuksi, tullut tällainen luku, tai onko luku, joka on aiemmin tunnistettu johdon määrittelemäksi tuloksellisuutta kuvaavaksi luvuksi, lakannut olemasta tällainen luku. Sääntelytaho saattaa esimerkiksi vaatia yhteisöä raportoimaan tietyn välisumman, jolla ei ensimmäistä kertaa käytettäessä viestitä johdon näkemystä koko yhteisön taloudelliseen tulokseen liittyvästä seikasta. Ajan kuluessa välisumman laatimista koskeva prosessi saattaa johtaa siihen, että johto käyttää kyseistä lukua sisäisesti yhteisön taloudellisen tuloksen arvioimiseen tai seuraamiseen tai laajentaa julkiseen viestintään sisältyvää katsausta ja sisältyviä selityksiä niin, että ne menevät sääntelytahon vaatimuksia pidemmälle, sillä seurauksella, että kyseinen luku on johdon määrittelemän tuloksellisuutta kuvaavan luvun määritelmän mukainen.

Johdon määrittelemistä tuloksellisuutta kuvaavista luvuista tilinpäätöksessä esitettävät tiedot

Yksi liitetieto, joka koskee tietoja johdon määrittelemistä tuloksellisuutta kuvaavista luvuista

- B132 Kappaleissa 122 vaaditaan yhteisöä sisällyttämään yhteen liitetietoon kaikki kappaleissa 121–125 vaadittavat tiedot johdon määrittelemistä tuloksellisuutta kuvaavista luvuista. Jos yhteisö esittää kyseisessä liitetiedossa myös muita tietoja, kyseiseen liitetietoon sisältyvät tiedot on nimettävä tavalla, jolla kappaleissa 121–125 vaadittavat tiedot erottuvat selvästi muista tiedoista.
- B133 Jos yhteisö esimerkiksi soveltaa IFRS 8:aa ja raportoitavia segmenttejä koskevaan informaatioon sisältyy johdon määrittelemä tuloksellisuutta kuvaava luku, yhteisö voi esittää vaadittavat tiedot johdon

määrittelemistä tuloksellisuutta kuvaavasta luvusta samassa liitetiedossa kuin muun raportoitavia segmenttejä koskevan informaation edellyttäen, että yhteisö joko:

- (a) sisällyttää kyseiseen liitetietoon kappaleissa 121–125 vaadittavat tiedot kaikista sen johdon määrittelemistä tuloksellisuutta kuvaavista luvuista ja kappaleen B132 vaatimusten täyttämiseksi nimeää kyseiseen liitetietoon sisältyvät tiedot tavalla, jolla kappaleissa 121–125 vaadittavat tiedot erottuvat selvästi IFRS 8:ssa vaadittavista tiedoista; tai
- (b) antaa erillisen liitetiedon, joka sisältää vaadittavat tiedot kaikista sen johdon määrittelemistä tuloksellisuutta kuvaavista luvuista, mukaan lukien ne, joiden osalta yhteisö sisällyttää tietoja raportoitavia segmenttejä koskevaan informaatioon.

Selvä ja ymmärrettävä tapa

B134 Kappaleessa 123 vaaditaan yhteisöä nimeämään sen johdon määrittelemät tuloksellisuutta kuvaavat luvut ja kuvaamaan niitä selvällä ja ymmärrettävällä tavalla, joka ei johda tilinpäätöksen käyttäjiä harhaan. Tällaisen kuvauksen esittämiseksi yhteisön on esitettävä tietoja, joiden perusteella tilinpäätöksen käyttäjä pystyy ymmärtämään välisummaan sisällytettyjä ja sen ulkopuolelle jätettyjä tuotto- ja kulueriä. Sen vuoksi yhteisön on:

- (a) nimettävä luku ja kuvattava sitä tavalla, jolla luvun ominaispiirteistä annetaan todenmukainen kuva kappaleen 43 mukaisesti (ks. kappale B135); ja
- (b) esitettävä johdon määrittelemiin tuloksellisuutta kuvaaviin lukuihin nimenomaisesti liittyviä tietoja – toisin sanoen:
 - (i) jos yhteisö on laskenut kyseisen luvun muulla tavalla kuin käyttäen niitä tilinpäätöksen laatimisperiaatteita, joita se noudatti tuloslaskelmassa (tai -laskelmissa) esitettävien erien osalta, yhteisön on mainittava tämä seikka ja ne laskelmat, joita se on käyttänyt luvun osalta; ja
 - (ii) jos tämän lisäksi luvun laskeminen poikkeaa IFRS-tilinpäätösstandardeissa vaadittavista tai sallittavista tilinpäätöksen laatimisperiaateista, yhteisön on mainittava tämä lisäseikka ja tarvittaessa selitettävä, mikä sen käyttämien nimitysten merkitys on (ks. kappale B135(b)).

B135 Luvun nimeämiseksi ja kuvaamiseksi tavalla, jolla sen ominaispiirteistä annetaan todenmukainen kuva, yhteisön on:

- (a) nimettävä luku tavalla, jolla annetaan kuva kyseisen välisumman ominaispiirteistä (esimerkiksi käyttämällä nimitystä ”liikevoitto ennen kertaluonteisia kuluja” vain välisummasta, jossa liikevoiton ulkopuolelle on jätetty kaikki kulut, jotka yhteisö on tunnistanut kertaluonteisiksi); ja
- (b) selitettävä käyttämiensä nimitysten merkitys kuvauksissaan, jotka ovat tarpeen viestittävän taloudelliseen tulokseen liittyvän seikan ymmärtämiseksi (esimerkiksi selitettävä, miten yhteisö määrittelee ”kertaluonteiset kulut”).

Täsmäyttäminen suorimmin vertailukelpoiseen loppu- tai välisummaan

B136 Kappaleessa 123(c) vaaditaan yhteisöä täsmäyttämään jokainen johdon määrittelemä tuloksellisuutta kuvaava luku suorimmin vertailukelpoiseen kappaleessa 118 lueteltuun välisummaan tai loppu- tai välisummaan, jonka esittämistä nimenomaisesti vaaditaan IFRS-tilinpäätösstandardeissa. Esimerkiksi yhteisön, joka esittää liitetiedoissa oikaistua liikevoittoa tai -tappiota koskevan johdon määrittelemän tuloksellisuutta kuvaavan luvun, on täsmäytettävä kyseinen luku liikevoittoon tai -tappioon. Yhdistettäessä tai eriteltäessä esitettäviä täsmäytyseriä yhteisön on sovellettava kappaleiden 41–43 vaatimuksia.

B137 Jokaisesta täsmäytyseristä yhteisön on esitettävä:

- (a) kuhunkin tuloslaskelman (tai -laskelmien) laskelmariviin liittyvä rahamäärä (tai liittyvät rahamäärät); ja
- (b) kuvaus siitä, kuinka kyseinen erä on laskettu ja kuinka se myötävaikuttaa johdon määrittelemään tuloksellisuutta kuvaavaan lukuun antamalla hyödyllistä informaatiota (ks. kappaleet B138–B140), jos tämä on tarpeen kappaleissa 123(a) ja 123(b) vaadittavien tietojen antamiseksi.

B138 Kappaleessa B137(b) vaadittava kuvaus vaaditaan, jos on olemassa useampi kuin yksi täsmäytyserä ja jokainen erä lasketaan käyttäen eri menetelmää tai jokainen erä myötävaikuttaa hyödyllisen informaation antamiseen eri tavalla. Yhteisö saattaa esimerkiksi jättää huomioimatta johdon määrittelemässä tuloksellisuutta kuvaavassa luvussa useita kulueriä, joista joitakin jätetään huomioimatta sen vuoksi, että niiden oli tunnistettu jäävän johdon määräysvallan ulkopuolelle, ja joitakin muita sen vuoksi, että ne oli

tunnistettu kertaluonteisiksi. Tällöin sen selittämiseen, kuinka johdon määrittelemällä tuloksellisuutta kuvaavalla luvulla annetaan hyödyllistä informaatiota, vaadittaisiin sen esittämistä, mitkä erät ovat myötävaikuttaneet minkäkin tyyppiseen oikaisuun.

- B139 Yksi selitys saattaa koskea useampaa kuin yhtä erää tai saattaa koskea kaikkia täsmäytyseriä kollektiivisesti. Yhteisö saattaa esimerkiksi jättää huomioimatta johdon määrittelemää tuloksellisuutta kuvaavaa lukua laskiessaan useita tuotto- tai kulueriä ”kertaluonteisuuden” määritelmän yhteisökohtaisen soveltamisen perusteella. Tällöin yksi selitys, joka sisältää yhteisön määritelmän ”kertaluonteisuudesta”, joka soveltuu kaikkiin täsmäytyseriin, saattaa täyttää kappaleen B137(b) vaatimuksen.
- B140 Kappaletta 123(c) soveltaessaan yhteisö saa täsmäyttää johdon määrittelemän tuloksellisuutta kuvaavan luvun loppu- tai välisummaan, jota ei esitetä tuloslaskelmassa (tai -laskelmissa). Tällöin yhteisön:
- (a) on täsmäytettävä kyseinen loppu- tai välisumma suorimmin vertailukelpoiseen loppu- tai välisummaan, joka esitetään tuloslaskelmassa (tai -laskelmissa); ja
 - (b) ei vaadita esittävän kappaleissa 123(d) ja 123(e) vaadittavia tietoja kohdassa (a) tarkoitetun täsmäyttämisen yhteydessä.

Tuloverovaikutus kunkin täsmäytyslaskelmassa esitetyn erän osalta

- B141 Kappaleessa 123(d) vaaditaan yhteisöä esittämään tuloverovaikutus kunkin sellaisen erän osalta, joka on esitetty johdon määrittelemän tuloksellisuutta kuvaavan luvun ja suorimmin vertailukelpoisen kappaleessa 118 luetellun välisumman tai loppu- tai välisumman, jonka esittämistä nimenomaisesti vaaditaan IFRS-tilinpäätösstandardeissa, välisessä täsmäytyslaskelmassa. Yhteisön on määritettävä kappaleessa 123(d) vaadittava tuloverovaikutus laskemalla liiketoimen (tai liiketoimien) tuloverovaikutukset:
- (a) käyttäen liiketoimeen (tai liiketoimiin) kyseisellä verotuksellisella oikeudenkäyttöalueella (tai kyseisillä verotuksellisilla oikeudenkäyttöalueilla) sovellettavaa lakisääteistä verokantaa (tai sovellettavia lakisääteisiä verokantoja);
 - (b) jakaen yhteisön kauden verotettavaan tuloon perustuva vero ja laskennallinen vero kyseisellä verotuksellisella oikeudenkäyttöalueella (tai kyseisillä verotuksellisilla oikeudenkäyttöalueilla) rationaalisella tavalla tasasuhteisesti; tai
 - (c) käyttäen jotakin muuta laskentatapaa, joka johtaa olosuhteisiin nähden asianmukaisempaan kohdistamiseen.
- B142 Jos yhteisö kappaletta B141 soveltaessaan käyttää useampaa kuin yhtä laskentatapaa täsmäytyserien tuloverovaikutusten laskemiseen, sen on esitettävä, kuinka se määrittä verovaikutukset kunkin täsmäytyserän osalta.

Liite C

Voimaantulo ja siirtymäsäännöt

Tämä liite on kiinteä osa IFRS-tilinpäätösstandardia.

Voimaantulo

- C1 Yhteisön on sovellettava tätä standardia 1.1.2027 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa tätä standardia aikaisemmalla kaudella, tästä on annettava tieto liitetiedoissa.

Siirtymäsäännöt

- C2 Yhteisön on sovellettava tätä standardia takautuvasti IAS 8:n mukaisesti. Yhteisön ei tarvitse kuitenkaan esittää IAS 8:n kappaleessa 28(f) määriteltyjä määrällisiä tietoja.
- C3 Yhteisön on esitettävä vuositilinpäätöksessään sitä kautta, jolla tätä standardia sovelletaan ensimmäisen kerran, välittömästi edeltävältä vertailukaudelta kutakin voittoa tai tappiota osoittavaan laskelmaan kuuluvaa laskelmariviä koskeva täsmäytyslaskelma seuraavien välillä:
- (a) tämän standardin mukaisesti esitettävät oikaistut rahamäärät; ja
 - (b) IAS 1:n *Tilinpäätöksen esittäminen* mukaisesti aiemmin esitetyt rahamäärät.
- C4 Jos yhteisö soveltaa IAS 34:a laatiessaan lyhennettyjä osavuositilinpäätöksiä ensimmäisenä vuotena, jona tätä standardia sovelletaan, yhteisön on esitettävä lyhennetyssä osavuositilinpäätöksessä jokainen otsikkorivi, jota se odottaa käyttävänsä tätä standardia soveltaessaan, ja tämän standardin kappaleissa 69–74 vaadittavat välisummat IAS 34:n kappaleen 10 vaatimuksista huolimatta. Yhteisö ei saa soveltaa IAS 34:n kappaleen 10 vaatimuksia, jotka koskevat lyhennettyihin osavuositilinpäätöksiin sisältyviä otsikkorivejä ja välisummaa, ennen kuin se on julkistanut ensimmäisen tämän standardin mukaisesti laaditun vuositilinpäätöksensä.
- C5 Jos yhteisö soveltaa IAS 34:a laatiessaan osavuositilinpäätöksiä ensimmäisenä vuotena, jona tätä standardia sovelletaan, yhteisön on osana IAS 34:n kappaleessa 16A(a) vaadittavia tietoja esitettävä kutakin voittoa tai tappiota osoittavassa laskelmassa esitettävää laskelmariviä koskevat täsmäytyslaskelmat tarkasteltavana olevaa kautta ja kumulatiivista tarkasteltavana olevaa kautta välittömästi edeltäviltä vertailukausilta. Täsmäytyslaskelmia vaaditaan seuraavien välillä:
- (a) oikaistut rahamäärät, jotka esitetään soveltaen vertailukautta ja kumulatiivista vertailukautta koskevia tilinpäätöksen laatimisperiaatteita yhteisön soveltaessa tätä standardia; ja
 - (b) rahamäärät, jotka on esitetty aiemmin soveltaen vertailukautta ja kumulatiivista vertailukautta koskevia tilinpäätöksen laatimisperiaatteita yhteisön soveltaessa IAS 1:tä.
- C6 Yhteisö saa esittää kappaleissa C3 ja C5 kuvatut täsmäytyslaskelmat tarkasteltavana olevalta kaudelta tai aikaisemmilta vertailukausilta, mutta tätä ei vaadita.
- C7 Yhteisö, joka on oikeutettu soveltamaan IAS 28:n kappaletta 18, saa tämän standardin soveltamisen aloittamisajankohtana muuttaa valintaansa, joka koskee osakkuus- tai yhteisyrityssijoituksen arvostamista pääomaosuusmenetelmällä, siten, että kyseinen sijoitus arvostetaan käypään arvoon tulosvaikutteisesti IFRS 9:n mukaisesti. Jos yhteisö tekee tällaisen muutoksen, yhteisön on sovellettava muutosta takautuvasti IAS 8:n mukaisesti. Yhteisön, joka soveltaa IAS 27:n kappaletta 11, on tehtävä sama muutos erillistilinpäätökseensä.

IAS 1:n kumoaminen

- C8 Tämä standardi korvaa IAS 1:n.

Liite D

Muutokset muihin IFRS-tilinpäätösstandardeihin

Tässä liitteessä esitetään muihin IFRS-tilinpäätösstandardeihin tulevat muutokset.

IFRS 1 *Ensimmäinen IFRS-standardien käyttöönotto*

Muutetaan kappaleita 1, 3, 4, 4A, 5, 22, 32, D30 ja E2 sekä liitettä A. Lisätään kappaleet 32(za) ja 39AJ.

Tavoite

- 1 Tämän standardin tavoitteena on varmistaa, että yhteisön *ensimmäinen IFRS-tilinpäätös* ja tämän tilinpäätöksen kattaman kauden osia koskevat osavuositarkastukset sisältävät korkeatasoista informaatiota, joka:
- (a) on käyttäjille läpinäkyvää ja kaikilta esitettäviltä kausilta vertailukelpoista;
 - (b) antaa sopivan lähtökohdan *IFRS-tilinpäätösstandardien* mukaiselle kirjanpidolle; ja
 - (c) pystytään tuottamaan niin, että kustannukset eivät ylitä hyötyjä.

Soveltamisala

- ...
- 3 Yhteisön ensimmäinen IFRS-tilinpäätös on ensimmäinen vuositilinpäätös, jossa yhteisö ottaa IFRS-standardit käyttöön antaen tässä tilinpäätöksessä nimenomaisen ja varauksettoman lausuman IFRS-tilinpäätösstandardien noudattamisesta. IFRS-standardien mukainen tilinpäätös on yhteisön ensimmäinen IFRS-tilinpäätös esimerkiksi, jos yhteisö:
- (a) on esittänyt viimeisimmän sitä edeltävän tilinpäätöksensä:
...
 - (ii) IFRS-standardien mukaisesti kaikilta osin, paitsi että tilinpäätös ei ole sisältänyt nimenomaista ja varauksetonta lausumaa IFRS-tilinpäätösstandardien noudattamisesta;
 - (iii) niin että se sisältää nimenomaisen lausuman joidenkin, mutta ei kaikkien, IFRS-tilinpäätösstandardien noudattamisesta;
 - ...
 - (c) on laatinut IFRS-standardien mukaisen raportointipaketin yhdisteltäväksi konsernitilinpäätökseen laatimatta kuitenkaan IFRS 18:ssa *Tilinpäätöksen esittämistapa ja tilinpäätöksessä esitettävät tiedot* määriteltyä tilinpäätöskokonaisuutta; tai
- ...
- 4 Tätä IFRS-standardia sovelletaan, kun yhteisö ottaa ensimmäisen kerran IFRS-standardit käyttöön. Sitä ei sovelleta esimerkiksi silloin, kun yhteisö:
- (a) lakkaa esittämästä kansallisten vaatimusten mukaisen tilinpäätöksen esitettyään aiemmin sen sekä lisäksi toisen tilinpäätöksen, joka on sisältänyt nimenomaisen ja varauksettoman lausuman IFRS-tilinpäätösstandardien noudattamisesta;
 - (b) on esittänyt edellisenä vuonna kansallisten vaatimusten mukaisen tilinpäätöksen, ja tämä tilinpäätös on sisältänyt nimenomaisen ja varauksettoman lausuman IFRS-tilinpäätösstandardien noudattamisesta; tai
 - (c) on esittänyt edellisenä vuonna tilinpäätöksen, joka on sisältänyt nimenomaisen ja varauksettoman lausuman IFRS-tilinpäätösstandardien noudattamisesta, vaikka tilintarkastajat olisivat antaneet kyseisestä tilinpäätöksestä mukautetun tilintarkastuskertomuksen.

- 4A Kappaleisiin 2 ja 3 sisältyvistä vaatimuksista huolimatta yhteisön, joka on soveltanut IFRS-standardeja jollakin aiemmalla raportointikaudella mutta jonka viimeisin aiempi vuositilinpäätös ei sisältänyt nimenomaista ja varauksetonta lausumaa IFRS-tilinpäätösstandardien noudattamisesta, täytyy joko soveltaa tätä IFRS-standardia tai soveltaa IFRS-standardeja takautuvasti IAS 8:n *Tilinpäätöksen laatimisperuste* mukaisesti ikään kuin yhteisö ei olisi koskaan lakannut soveltamasta IFRS-standardeja.
- ...
- 5 Tämä IFRS-standardi ei koske tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutoksia, jotka tekee IFRS-standardeja jo soveltava yhteisö. Tällaisiin muutoksiin sovelletaan:
- (a) tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutoksia koskevia vaatimuksia IAS 8:ssa; ja
- ...

Esittämistapa ja tilinpäätöksessä esitettävät tiedot

...

Vertailutiedot

...

Muut kuin IFRS:n mukaiset vertailutiedot ja usean vuoden yhteenvedot

- 22 Jotkin yhteisöt esittävät usean vuoden yhteenvedoja valikoiduista tiedoista aikaisemmilta kausilta kuin miltä ne esittävät täydet IFRS-standardien mukaiset vertailutiedot. Tässä IFRS-standardissa ei edellytetä tällaisten yhteenvedojen täyttävän IFRS-standardien kirjaamis- ja arvostamisvaatimuksia. Lisäksi jotkin yhteisöt esittävät aiemman tilinpäätösnormiston mukaiset vertailutiedot IFRS 18:n mukaan vaadittavien vertailutietojen ohella. Jos tilinpäätös sisältää usean vuoden yhteenvedoja tai vertailutietoja, jotka on laadittu aiemman tilinpäätösnormiston mukaisesti, yhteisön on:

...

Selostus IFRS-standardeihin siirtymisestä

...

Osavuositarkastukset

- 32 Kappaleen 23 noudattaminen edellyttää, että mikäli yhteisö esittää ensimmäisen IFRS-tilinpäätöksensä kattaman kauden osasta IAS 34:n mukaisen osavuositarkastuksen, yhteisön on täytettävä IAS 34:n vaatimukset, ellei muuta mainita, sekä seuraavat vaatimukset:

- (za) Yhteisön on esitettävä jokainen otsikkorivi, jota se odottaa käyttävänsä IFRS 18:aa soveltaessaan, ja kyseisen standardin kappaleissa 69–74 vaadittavat välisummat IAS 34:n kappaleen 10 vaatimuksista huolimatta. Yhteisön on sovellettava IAS 34:n kappaleen 10 vaatimuksia, jotka koskevat lyhennettyihin tilinpäätöksiin sisältyviä otsikkorivejä ja välisummaa, sen jälkeen, kun se on julkistanut ensimmäisen IFRS 18:n mukaisesti laaditun IFRS-tilinpäätöksensä.

...

Voimaantulo

...

- 39AJ Huhtikuussa 2024 julkaistulla asiakirjalla IFRS 18 muutettiin kappaleita 1, 3, 4, 4A, 5, 22, 32, D30 ja E2, muutettiin liitettä A sekä lisättiin kappale 32(za). Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia, kun se soveltaa IFRS 18:aa.

...

Liite A Määritelmät

...

**ensimmäinen
IFRS-tilinpäätös**

Ensimmäinen vuositilinpäätös, jossa yhteisö ottaa **IFRS-tilinpäätösstandardit** käyttöön antaen nimenomaisen ja varauksettoman lausuman IFRS-tilinpäätösstandardien noudattamisesta.

...

**IFRS-
tilinpäätösstandardit
(IFRS Accounting
Standards)**

IFRS-tilinpäätösstandardit ovat kansainvälisiä tilinpäätösnormeja antavan elimen International Accounting Standards Boardin julkaisemia tilinpäätösstandardeja. Niihin kuuluvat:

- (a) IFRS-standardit (International Financial Reporting Standards);
- (b) IAS-standardit (International Accounting Standards);
- (c) IFRIC-tulkinnat; ja
- (d) SIC-tulkinnat.

IFRS-tilinpäätösstandardit tunnettiin aiemmin nimellä IFRS-standardit (International Financial Reporting Standards, IFRS, IFRSs ja IFRS Standards).

...

Liite D Helpotukset muiden IFRS-standardien vaatimuksista

...

Ankara hyperinflaatio

...

D30 Kun toimintavaluutan normalisointipäivä on 12 kuukauden pituisella vertailukaudella, vertailukausi voi olla lyhyempi kuin 12 kuukautta edellyttäen, että tältä lyhyemmältä kaudelta toimitetaan (IFRS 18:n kappaleen 10 mukaan vaadittava) tilinpäätöskokonaisuus.

...

Liite E Lyhytaikaiset helpotukset IFRS-standardien vaatimuksista

Helpotus IFRS 9:n vertailutietojen oikaisemista koskevasta vaatimuksesta

...

E2 Jos yhteisö esittää ensimmäisenä siirtymisvuonna vertailutietoja, jotka eivät ole IFRS 7:n ja IFRS 9:n (julkaistu 2014) mukaisia, sen on:

...

- (d) sovellettava IAS 8:n kappaletta 6C(c) lisätietojen antamiseksi silloin, kun IFRS-standardien nimenomaisten vaatimusten mukaiset tiedot eivät ole riittäviä, jotta käyttäjät pystyisivät ymmärtämään, miten tietyt liiketoimet, muut tapahtumat ja olosuhteet ovat vaikuttaneet yhteisön taloudelliseen asemaan ja taloudelliseen tulokseen.

Lisätään alaviite kappaleen 39K loppuun.

- * Huhtikuussa 2024 IASB julkaisi IFRS 18:n *Tilinpäätöksen esittämistapa ja tilinpäätöksessä esitettävät tiedot* ja siirsi nämä IAS 1:een *Tilinpäätöksen esittäminen* sisältävät vaatimukset IFRS 18:aan.

Lisätään alaviite kappaleessa 39P olevaan tekstiin "IAS 8:n *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet*".

- * Julkaistessaan IFRS 18:n IASB muutti IAS 8:n nimeksi *Tilinpäätöksen laatimisperuste*.

Lisätään alaviite kappaleissa 39Q ja 39R olevaan tekstiin "IAS 8:n *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet*".

- * Julkaistessaan IFRS 18:n IASB muutti IAS 8:n nimeä.

Poistetaan liitteeseen A sisältyvän *IFRS-tilinpäätösstandardien* määritelmän alaviite.

IFRS 2 Osakeperusteiset maksut

Lisätään alaviite kappaleessa 59B olevaan tekstiin "IAS 8:n *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet*".

- * Julkaistessaan IFRS 18:n *Tilinpäätöksen esittämistapa ja tilinpäätöksessä esitettävät tiedot* huhtikuussa 2024 IASB muutti IAS 8:n nimeksi *Tilinpäätöksen laatimisperuste*.

Lisätään alaviite kappaleessa 63E olevaan tekstiin "IAS 8:n *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet*".

- * Julkaistessaan IFRS 18:n IASB muutti IAS 8:n nimeä.

IFRS 3 *Liiketoimintojen yhdistäminen*

Muutetaan kappaleita 50 ja B64. Lisätään kappale 64R.

Hankintamenetelmä

...

Tarkastelujakso

...

- 50 Tarkastelujakson päätyttyä hankkijaosapuoli oikaisee liiketoimintojen yhdistämisen kirjanpitokäsittelyä ainoastaan virheen korjaamiseksi IAS 8:n *Tilinpäätöksen laatimisperuste* mukaisesti.

...

Voimaantulo ja siirtymäsäännöt

Voimaantulo

...

- 64R Huhtikuussa 2024 julkaistulla asiakirjalla IFRS 18 *Tilinpäätöksen esittämistapa ja tilinpäätöksessä esitettävät tiedot* muutettiin kappaleita 50 ja B64. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia, kun se soveltaa IFRS 18:aa.

...

Liite B Soveltamisohjeistus

...

Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot (kappaleiden 59 ja 61 soveltaminen)

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

...

- (q) seuraavat tiedot:

...

Jos jonkin tässä kohdassa edellytettävän tiedon esittäminen ei ole käytännössä mahdollista, hankkijaosapuolen on annettava tästä tieto ja selitettävä, miksi esittäminen ei ole käytännössä mahdollista. Tässä IFRS-standardissa käytetään termiä ”ei käytännössä mahdollista” samassa merkityksessä kuin IAS 8:ssa *Tilinpäätöksen laatimisperuste*.

IFRS 5 *Myytävänä olevat pitkäaikaiset omaisuuserät ja lopetetut toiminnot*

Muutetaan kappaleita 2, 3, 5A, 5B, 13, 17, 26A, 28, 33–36A, 38, 39 ja 41 ja kappaleita 31 ja 38 edeltäviä otsikoita. Kappaletta 31 ei muuteta, mutta se on sisällytetty lukemisen helpottamiseksi. Lisätään kappale 44N.

Soveltamisala

- 2 Tämän IFRS-standardin mukaiset vaatimukset luokitteluksista, esittämistavasta ja tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista koskevat yhteisön kaikkia taseeseen merkittyjä *pitkäaikaisia omaisuuseriä* ja kaikkia *luovutettavien erien ryhmiä*. Tämän IFRS-standardin mukaiset arvostusvaatimukset koskevat kaikkia taseeseen merkittyjä pitkäaikaisia omaisuuseriä ja luovutettavien erien ryhmiä (kuten kappaleessa 4 esitetään), lukuun ottamatta kappaleessa 5 lueteltuja omaisuuseriä, jotka on edelleen arvostettava siinä mainittujen standardien mukaisesti.
- 3 Omaisuuseriä, jotka on IFRS 18:n *Tilinpäätöksen esittämistapa ja tilinpäätöksessä esitettävät tiedot* mukaan luokiteltu pitkäaikaisiksi omaisuuseriksi, ei saa luokitella *lyhytaikaisiksi omaisuuseriksi*, elleivät ne tämän IFRS-standardin mukaan täytä myytävänä olevaksi luokitteluksen kriteerejä. Omaisuuseriä, jotka kuuluvat yhteisön tavallisesti pitkäaikaisena pitämään luokkaan ja jotka on hankittu yksinomaan tarkoituksena myydä ne edelleen, ei pidä luokitella lyhytaikaisiksi, elleivät ne täytä myytävänä olevaksi luokitteluksen kriteerejä tämän IFRS-standardin mukaan.
- ...
- 5A Tähän IFRS-standardiin sisältyviä luokittelua, esittämistapaa, arvostamista ja tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja koskevia vaatimuksia, jotka koskevat myytävänä olevaksi luokiteltua pitkäaikaista omaisuuserää (tai luovutettavien erien ryhmää), sovelletaan myös pitkäaikaiseen omaisuuserään (tai luovutettavien erien ryhmään), joka on luokiteltu jaettavaksi omistajille näiden toimiessa omistajan ominaisuudessa (omistajille jaettava).
- 5B Tässä IFRS-standardissa määrätään, mitä tietoja tilinpäätöksessä on esitettävä myytävänä oleviksi luokitelluista pitkäaikaisista omaisuuseristä (tai luovutettavien erien ryhmistä) tai lopetetuista toiminnoista. Muihin IFRS-standardeihin sisältyvät vaatimukset esitettävistä tiedoista eivät koske tällaisia omaisuuseriä (tai luovutettavien erien ryhmiä), paitsi milloin kyseisten IFRS-standardien mukaan on esitettävä:
- (a) erityisiä tietoja myytävänä oleviksi luokitelluista pitkäaikaisista omaisuuseristä (tai luovutettavien erien ryhmistä) tai lopetetuista toiminnoista; tai
 - (b) tietoja sellaisten luovutettavien erien ryhmään kuuluvien varojen ja velkojen arvostuksesta, jotka eivät kuulu IFRS 5:n mukaisten arvostusvaatimusten soveltamisalaan, kun tällaisia tietoja ei vielä ole annettu muissa liitetiedoissa tilinpäätöksessä.
- Myytävänä oleviksi luokitelluista pitkäaikaisista omaisuuseristä (tai luovutettavien erien ryhmistä) tai lopetetuista toiminnoista voi olla välttämätöntä esittää lisätietoja, jotta IFRS 18:n vaatimukset tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista ja IAS 8:n *Tilinpäätöksen laatimisperuste* vaatimukset, erityisesti IAS 8:n kappaleissa 6A ja 31A esitetyt vaatimukset, täyttyisivät.

Pitkäaikaisten omaisuuserien (tai luovutettavien erien ryhmien) luokitteluinen myytävänä oleviksi tai omistajille jaettaviksi

...

Käytöstä poistamisen jälkeen romutettavat pitkäaikaiset omaisuuserät

- 13 Yhteisö ei saa luokitella myytävänä olevaksi sellaista pitkäaikaista omaisuuserää (tai luovutettavien erien ryhmää), jonka se aikoo romuttaa käytöstä poistamisen jälkeen. Tämä perustuu siihen, että omaisuuserän kirjanpitoarvoa vastaava määrä tulee kertymään pääasiassa sen jatkuvasta käytöstä. Jos käytöstä poistamisen jälkeen romutettava luovutettavien erien ryhmä kuitenkin täyttää kappaleiden 32(a)–(c) mukaiset kriteerit,

yhteisön on esitettävä luovutettavien erien ryhmän tulos ja rahavirrat lopetettuina toimintoina kappaleiden 33 ja 34 mukaisesti siitä päivästä lukien, jona sen käyttö lopetetaan. Käytöstä poistamisen jälkeen romutettaviin pitkäaikaisiin omaisuuseriin (tai luovutettavien erien ryhmiin) luetaan sellaiset pitkäaikaiset omaisuuserät (tai luovutettavien erien ryhmät), joita tullaan käyttämään niiden taloudellisen kokonaisvaikutusajan loppuun asti, samoin kuin pitkäaikaiset omaisuuserät (tai luovutettavien erien ryhmät), jotka aiotaan poistaa käytöstä sen sijaan, että ne myytäisiin.

...

Myytävänä oleviksi luokiteltujen pitkäaikaisten omaisuuserien (tai luovutettavien erien ryhmien) arvostaminen

Pitkäaikaisen omaisuuserän (tai luovutettavien erien ryhmän) arvostaminen

...

- 17 Kun myynnin odotetaan tapahtuvan yhtä vuotta pitemmän ajan kuluttua, yhteisön on määritettävä myynnistä aiheutuvat menot niiden nykyarvoon perustuen. Myynnistä aiheutuvien menojen nykyarvon lisäys, joka johtuu ajan kulumisesta, on voittoa tai tappiota esittäessä luokiteltava soveltaen IFRS 18:n vaatimuksia, jotka koskevat myytävänä olevaksi luokitellun pitkäaikaisen omaisuuserän (tai luovutettavien erien ryhmän) uudelleenarvostamisesta syntyviä tuottoja ja kuluja.

...

Myyntiä tai omistajille jakamista koskevan suunnitelman muutokset

...

- 26A Jos yhteisö siirtää omaisuuserän (tai luovutettavien erien ryhmän) suoraan myytävänä olevista omistajille jaettaviin tai suoraan omistajille jaettavista myytävänä oleviin, tämän luokittelun muutoksen katsotaan olevan jatkoa alkuperäiselle luovuttamissuunnitelmalle. Yhteisön:

- (a) ei pidä noudattaa tämän muutoksen kirjanpitokäsittelyssä kappaleisiin 27–29 sisältyvää ohjeistusta. Yhteisön on sovellettava tämän IFRS-standardin mukaisia luokittelua, esittämistapaa, arvostamista ja tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja koskevia vaatimuksia, jotka soveltuvat uuteen luovuttamistapaan.

...

- 28 Yhteisön on sisällytettävä oikaisu, joka on tehtävä sellaisen pitkäaikaisen omaisuuserän kirjanpitoarvoon, jota ei enää luokitella myytävänä olevaksi tai omistajille jaettavaksi, jatkuvien toimintojen voittoon tai tappioon kaudella, jonka aikana kappaleiden 7–9 tai kappaleen 12A mukaiset kriteerit eivät enää täyty. Myytävänä olevaksi tai omistajille jaettavaksi luokittelua seuraavien tilikausien tilinpäätöksiä on muutettava vastaavasti, jos luovutettavien erien ryhmä tai pitkäaikainen omaisuuserä, jota ei enää luokitella myytävänä olevaksi tai omistajille jaettavaksi, on tytäryritys, yhteinen toiminto, yhteisyritys, osakkuusyritys tai osa yhteis- tai osakkuusyritysosuudesta. Yhteisön on esitettävä kyseinen oikaisu siinä laajan tuloslaskelman laskelmarivissä, jota se on käyttänyt kappaleen 37 mukaan kirjattujen voittojen tai tappioiden esittämiseen, jos tällaisia on.

...

Esittämistapa ja tilinpäätöksessä esitettävät tiedot

...

Lopetetut toiminnot

- 31 *Yhteisön osa* koostuu toiminnoista ja rahavirroista, jotka ovat selvästi erotettavissa yhteisön muista osista toiminnallisesti ja taloudellista raportointia varten. Yhteisön osa on toisin sanoen ollut rahavirtaa tuottava yksikkö tai rahavirtaa tuottavien yksikköjen ryhmä, kun se on ollut toiminnassa.

...

33 Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään:

...

(b) erittely kohdassa (a) tarkoitetusta määrästä:

- (i) lopetettujen toimintojen myyntituotot, kulut ja voitto tai tappio ennen veroja;
- (ii) kyseiseen erään liittyvä tuloverokulu IAS 12:n kappaleessa 81(h) vaadittavalla tavalla;
- (iii) voitot tai tappiot, jotka on kirjattu lopetetun toiminnon muodostavien omaisuuserien tai luovutettavien erien ryhmän (tai ryhmien) arvostamisesta käypään arvoon vähennettynä myynnistä aiheutuvilla menoilla tai niiden luovutuksesta; ja
- (iv) kyseiseen erään liittyvä tuloverokulu IAS 12:n kappaleessa 81(h) vaadittavalla tavalla.

Erittely voidaan esittää joko laajassa tuloslaskelmassa tai liitetiedoissa. Jos tiedot esitetään laajassa tuloslaskelmassa, ne on luokiteltava lopetettujen toimintojen ryhmään, toisin sanoen erotettuina jatkuvista toiminnoista. Tietoja ei tarvitse esittää luovutettavien erien ryhmistä, jotka ovat äskettäin hankittuja tytäryrityksiä ja täyttävät myytävänä olevaksi luokittelun kriteerit hankinta-ajankohtana (ks. kappale 11).

(c) lopetettujen toimintojen liiketoiminnasta, investoinneista ja rahoituksesta johtuvat nettorahavirrat. Nämä tiedot voidaan esittää joko rahavirtalaskelmassa tai liitetiedoissa. Näitä tietoja ei tarvitse esittää luovutettavien erien ryhmistä, jotka ovat äskettäin hankittuja tytäryrityksiä ja täyttävät myytävänä olevaksi luokittelun kriteerit hankinta-ajankohtana (ks. kappale 11).

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

33A Jos yhteisö esittää voittoon tai tappioon vaikuttavat erät IFRS 18:n kappaleessa 12(b) kuvatulla tavalla voittoa tai tappiota osoittavassa laskelmassa, joka on erillinen laajaa tulosta esittävästä laskelmasta, kyseisessä voittoa tai tappiota osoittavassa laskelmassa esitetään lopetettuja toimintoja koskevaksi nimetty ryhmä.

34 Yhteisön on esitettävä kappaleen 33 mukaiset, aikaisempia tilinpäätöksessä esitettäviä kausia koskevat tiedot uudelleen siten, että esitettävät tiedot koskevat kaikkia toimintoja, jotka on lopetettu viimeisimmän esitettävän raportointikauden loppuun mennessä.

35 Aikaisemmin lopetettujen toimintojen ryhmään luokiteltuihin määriin tarkasteltavana olevalla kaudella tehdyt oikaisut, jotka välittömästi liittyvät aikaisemmalla kaudella toteutuneeseen lopetetun toiminnon luovutukseen, on myös luokiteltava omana eräänään lopetettujen toimintojen ryhmään. Tällaisten oikaisujen luonne ja määrä on esitettävä. Esimerkkejä olosuhteista, joissa tällaisia oikaisuja voi syntyä:

...

36 Jos yhteisö ei enää luokittele tiettyä osaa yhteisöstä myytävänä olevaksi, aiemmin kappaleiden 33–35 mukaisesti lopetettujen toimintojen ryhmään luokiteltu kyseisen osan toiminnan tulos on siirrettävä jatkuviin toimintoihin kaikilla esitettävillä kausilla. Aikaisempia kausia koskevien määrien esittämistavan muutoksesta on annettava tilinpäätöksessä tieto.

36A Jos yhteisö on sitoutunut myyntisuunnitelmaan, joka koskee määräysvallan menettämistä tytäryrityksessä, sen on esitettävä tilinpäätöksessään kappaleissa 33–36 vaadittavat tiedot, kun tytäryritys on luovutettavien erien ryhmä, joka vastaa lopetetun toiminnon määritelmää kappaleen 32 mukaisesti.

...

Myytävänä olevaksi luokiteltu pitkäaikainen omaisuuserä tai luovutettavien erien ryhmä

38 Yhteisön on esitettävä myytävänä olevaksi luokiteltu pitkäaikainen omaisuuserä ja myytävänä olevaksi luokiteltu luovutettavien erien ryhmään kuuluvat omaisuuserät taseessa erillään muista omaisuuseristä. Myytävänä olevaksi luokiteltu luovutettavien erien ryhmään sisältyvät velat on esitettävä taseessa erillään muista veloista. Näitä varoja ja velkoja ei saa vähentää toisistaan ja esittää yhtenä lukuna. Myytävänä oleviksi luokiteltujen omaisuuserien ja velkojen pääluokat on joko esitettävä erikseen taseessa tai esitettävä liitetiedoissa lukuun ottamatta kappaleessa 39 sallittuja poikkeuksia. Yhteisön on esitettävä erikseen muihin laajan tuloksen eriin kirjatut kertyneet tuotot ja kulut, jotka liittyvät myytävänä olevaksi luokiteltuun pitkäaikaiseen omaisuuserään (tai luovutettavien erien ryhmään).

39 Jos luovutettavien erien ryhmä on äskettäin hankittu tytäryritys, joka täyttää myytävänä olevaksi luokittelun kriteerit hankinta-ajankohtana (ks. kappale 11), omaisuuserien ja velkojen pääluokkien esittämistä ei edellytetä.

...

Lisätiedot

- 41 Yhteisön on esitettävä seuraava informaatio liitetiedoissa sillä kaudella, jonka aikana pitkäaikainen omaisuuserä (tai luovutettavien erien ryhmä) on joko luokiteltu myytävänä olevaksi tai myyty:

...

- (c) kappaleiden 20–22 mukaisesti kirjatut voitot tai tappiot sekä laajan tuloslaskelman laskelmarivi, johon nämä voitot tai tappiot sisältyvät, ellei niitä esitetä laajassa tuloslaskelmassa omana eränään;

...

Voimaantulo

...

- 44N Huhtikuussa 2024 julkaistulla asiakirjalla IFRS 18 muutettiin kappaleita 2, 3, 5A, 5B, 13, 17, 26A, 28, 33–36A, 38, 39 ja 41 ja kappaleita 31 ja 38 edeltäviä otsikoita. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia, kun se soveltaa IFRS 18:aa.

Lisätään alaviite kappaleen 44A loppuun.

- * Huhtikuussa 2024 IASB julkaisi IFRS 18:n *Tilinpäätöksen esittämistapa ja tilinpäätöksessä esitettävät tiedot* ja siirsi nämä IAS 1:een *Tilinpäätöksen esittäminen* sisältyvät vaatimukset IFRS 18:aan.

Lisätään alaviite kappaleen 44I loppuun.

- * Julkaistessaan IFRS 18:n IASB siirsi nämä IAS 1:een sisältyvät vaatimukset IFRS 18:aan.

Lisätään alaviite kappaleessa 44L olevaan tekstiin "IAS 8:n *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioden muutokset ja virheet*".

- * Julkaistessaan IFRS 18:n IASB muutti IAS 8:n nimeksi *Tilinpäätöksen laatimisperuste*.

IFRS 6 *Mineraalivarantojen etsintä ja arviointi*

Muutetaan kappaletta 6. Lisätään kappale 26B.

Etsintä- ja arviointimenojen aktivoiminen

Tilapäinen vapautus IAS 8:n kappaleiden 11 ja 12 noudattamisesta

- 6 Etsintä- ja arviointimenoja aktivoivan yhteisön on tilinpäätöksen laatimisperiaatteita kehittäessään sovellettava IAS 8:n *Tilinpäätöksen laatimisperuste* kappaletta 10.

...

Voimaantulo

...

- 26B Huhtikuussa 2024 julkaistulla asiakirjalla IFRS 18 *Tilinpäätöksen esittämistapa ja tilinpäätöksessä esitettävät tiedot* muutettiin kappaletta 6. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia, kun se soveltaa IFRS 18:aa.

Lisätään alaviite kappaleessa 26A olevaan tekstiin "IAS 8:n *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet*".

- * Julkaistessaan IFRS 18:n *Tilinpäätöksen esittämistapa ja tilinpäätöksessä esitettävät tiedot* huhtikuussa 2024 IASB muutti IAS 8:n nimeksi *Tilinpäätöksen laatimisperuste*.

IFRS 7 Rahoitusinstrumentit: tilinpäätöksessä esitettävät tiedot

Muutetaan kappaleita 3, 8, 20, 21, 24C, 24E, 24F, 24G, B5, B7 ja B46. Lisätään kappaleet 19A–19B ja niihin liittyvä alaotsikko sekä kappale 44KK.

Soveltamisala

- 3 Kaikkien yhteisöjen on sovellettava tätä IFRS-standardia kaikenlaisiin rahoitusinstrumentteihin lukuun ottamatta seuraavia:
- ...
- (f) instrumentit, jotka on luokiteltava oman pääoman ehtoiseksi instrumenteiksi IAS 32:n kappaleiden 16A ja 16B tai 16C ja 16D mukaisesti. Tällaisten instrumenttien osalta vaaditaan kuitenkin kappaleissa 19A–19B vaadittavia tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja.
- ...

Rahoitusinstrumenttien merkitys taloudellisen aseman ja tuloksen kannalta

...

Tase

Rahoitusvarojen ja -velkojen ryhmät

- 8 Kunkin seuraavan IFRS 9:ssä määrätyn ryhmän kirjanpitoarvo on esitettävä joko taseessa tai liitetiedoissa:
- ...

IAS 32:n kappaleiden 16A–16B tai kappaleiden 16C–16D mukaisesti omaksi pääomaksi luokitellut rahoitusinstrumentit

- 19A Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään IAS 32:n kappaleiden 16A–16B mukaisesti oman pääoman ehtoiseksi instrumenteiksi luokitelluista lunastusvelvoitteisista rahoitusinstrumenteista (siltä osin kuin tietoja ei ole annettu muualla):
- (a) yhteenlasketut määrälliset tiedot omaksi pääomaksi luokitellusta määrästä;
 - (b) yhteisön tavoitteet, periaatteet ja prosessit, joilla se hallitsee velvollisuuttaan ostaa takaisin tai lunastaa instrumentit niiden haltijoiden sitä vaatiessa, mukaan lukien mahdolliset muutokset edelliseen kauteen verrattuna;
 - (c) kyseisen rahoitusinstrumenttiluokan lunastamisesta tai takaisinostosta odotettavissa olevat lähtevät rahavirrat; ja
 - (d) tieto siitä, kuinka lunastamisesta tai takaisinostosta odotettavissa olevat lähtevät rahavirrat on määritetty.
- 19B Jos yhteisö on muuttanut luokittelua siten, että jokin seuraavista rahoitusinstrumenteista siirretään rahoitusvelkojen ja oman pääoman välillä, sen on esitettävä tilinpäätöksessään kuhunkin ryhmään ja kustakin ryhmästä (rahoitusvelat tai oma pääoma) siirretty määrä sekä luokittelun muutoksen ajankohta ja syy:
- (a) IAS 32:n kappaleiden 16A–16B mukaisesti oman pääoman ehtoiseksi instrumentiksi luokiteltu lunastusvelvoitteinen rahoitusinstrumentti; tai
 - (b) IAS 32:n kappaleiden 16C–16D mukaisesti oman pääoman ehtoiseksi instrumentiksi luokiteltu instrumentti, joka velvoittaa yhteisön luovuttamaan toiselle osapuolelle suhteellisen osuuden yhteisön nettovarallisuudesta vain yhteisön purkautuessa.

Laaja tuloslaskelma

Tuotto-, kulu-, voitto- tai tappioerät

- 20 Yhteisön on esitettävä seuraavat tuotto-, kulu-, voitto- tai tappioerät joko IFRS 18:aan *Tilinpäätöksen esittämistapa ja tilinpäätöksessä esitettävät tiedot* sisältyvät esittämistapaa koskevat vaatimukset huomioon ottaen laajassa tuloslaskelmassa tai esitettävä ne liitetiedoissa:

...

Muut tilinpäätöksessä esitettävät tiedot

Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet

- 21 Yhteisö esittää IAS 8:n *Tilinpäätöksen laatimisperuste* kappaleen 27A mukaisesti olennaisen tilinpäätöksen laatimisperiaatteita koskevan informaation. Informaation tilinpäätöstä laadittaessa käytetystä (tai käytetyistä) rahoitusinstrumenttien arvostusperusteesta (tai -perusteista) odotetaan olevan olennaista tilinpäätöksen laatimisperiaatteita koskevaa informaatiota.

Suojauslaskenta

...

Suojauslaskennan vaikutukset taloudelliseen asemaan ja tulokseen

...

- 24C Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään taulukon muodossa seuraavat eri suojaustyyppihin liittyvät rahamäärät erikseen riskikategorioittain:

...

- (b) rahavirran suojauksista ja ulkomaiseen yksikköön tehdyn nettosijoituksen suojauksista:

...

- (iv) määrä, joka on siirretty rahavirran suojausrahastosta tai muuntoerorahastosta tulosvaikutteiseksi luokittelun muutoksesta johtuvana oikaisuna (ks. IFRS 18) (sitä, että erotetaan toisistaan määrät, joihin on aiemmin sovellettu suojauslaskentaa mutta joiden suojattujen vastaisten rahavirtojen ei enää odoteta toteutuvan, ja määrät, jotka on siirretty sen vuoksi, että suojauskohde on vaikuttanut voittoon tai tappioon);
- (v) laajan tuloslaskelman laskelmarivi, johon luokittelun muutoksesta johtuva oikaisu sisältyy (ks. IFRS 18); ja

...

- 24E Yhteisön on esitettävä IFRS 18:n mukaisesti täsmäytyslaskelma kustakin oman pääoman erästä sekä muiden laajan tuloksen erien erittely, joissa yhdessä tarkasteltuina:

...

- 24F Yhteisön on esitettävä kappaleessa 24E vaadittavat tiedot erikseen riskikategorioittain. Tämä riskiin perustuva jaottelu voidaan esittää tilinpäätöksen liitetiedoissa.

Mahdollisuus nimenomaisesti luokitella luottoriskille alttiina oleva kohde käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavaksi

- 24G Jos yhteisö on nimenomaisesti luokitellut rahoitusinstrumentin tai suhteellisen osuuden siitä käypään arvoon tulosvaikutteisesti arvostettavaksi, koska se käyttää luottojohdannaista kyseisen rahoitusinstrumentin luottoriskin hallintaan, sen on esitettävä tilinpäätöksessään:

...

- (c) lopetettaessa rahoitusinstrumentin tai sen suhteellisen osuuden arvostaminen käypään arvoon tulosvaikutteisesti kyseisen rahoitusinstrumentin käypä arvo, josta on tullut uusi kirjanpitoarvo IFRS 9:n kappaleen 6.7.4 mukaisesti, sekä siihen liittyvä nimellismäärä tai pääomamäärä (IFRS

18:n mukaisia vertailutietoja lukuun ottamatta yhteisön ei tarvitse jatkaa näiden tietojen esittämistä myöhemmillä kausilla).

...

Voimaantulo ja siirtymäsäännöt

...

44KK Huhtikuussa 2024 julkaistulla asiakirjalla IFRS 18 muutettiin kappaleita 3, 8, 20, 21, 24C, 24E, 24F, 24G, B5, B7 ja B46 ja lisättiin kappaleet 19A–19B ja niihin liittyvä alaotsikko. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia, kun se soveltaa IFRS 18:aa.

...

Liite B Soveltamisohjeistus

Rahoitusinstrumenttien luokat ja taso, jolla tiedot esitetään (kappale 6)

...

Muut tilinpäätöksessä esitettävät tiedot – tilinpäätöksen laatimisperiaatteet (kappale 21)

B5 Kappaleen 21 mukaan tilinpäätöksessä on esitettävä olennainen tilinpäätöksen laatimisperiaatteita koskeva informaatio, jonka odotetaan sisältävän informaatiota tilinpäätöstä laadittaessa käytetystä (tai käytetyistä) rahoitusinstrumenttien arvostusperusteesta (tai arvostusperusteista). Rahoitusinstrumenttien osalta tällaisia tietoja voivat olla esimerkiksi:

...

IAS 8:n *Tilinpäätöksen laatimisperuste* kappaleessa 27G vaaditaan myös, että yhteisöt esittävät olennaisen tilinpäätöksen laatimisperiaatteita koskevan informaation yhteydessä tai muualla liitetiedoissa tiedot harkintaan perustuvista ratkaisuista – muista kuin arvioita edellyttävistä – jotka johto on tehnyt yhteisön noudattamia tilinpäätöksen laatimisperiaatteita soveltaessaan ja joilla on merkittävin vaikutus tilinpäätöksessä esitettäviin lukuihin.

Rahoitusinstrumenteista johtuvien riskien luonne ja laajuus (kappaleet 31–42)

...

Määrälliset tiedot (kappale 34)

B7 Kappaleessa 34(a) vaaditaan yhteenvedoa yhteisön riskeille altistumista koskevasta määrällisestä tiedosta, joka perustuu yhteisön johtoon kuuluville avainhenkilöille sisäisesti annettuun informaatioon. Jos yhteisö käyttää useita menetelmiä riskille altistumisen hallintaan, yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessä tiedot, jotka on saatu käyttämällä menetelmää tai menetelmiä, jotka antavat merkityksellisintä ja luotettavinta tietoa. IAS 8:ssa käsitellään merkityksellisyyttä ja luotettavuutta.

...

Kirjaaminen pois taseesta (kappaleet 42C–42H)

...

Rahoitusvarojen ja rahoitusvelkojen vähentäminen toisistaan (kappaleet 13A–13F)

...

Taseessa esitettäviä nettoramamääriä koskevien tietojen esittäminen (kappale 13C(c))

...

- B46 Kappaleen 13C(c) mukaisesti esitettäväksi vaadittavat rahamäärät on täsmäytettävä taseessa esitettävien yksittäisten laskelmarivien rahamääriin. Jos IFRS 18:n vaatimuksia soveltava yhteisö esimerkiksi yhdistää tai erittelee tilinpäätöksen yksittäisissä laskelmariveissä esitettäviä rahamääriä, kun yhteisö esittää kappaleessa 13C(c) vaadittavat rahamäärät, sen täytyy täsmäyttää kyseiset yhdistetyt tai eriteltyt rahamäärät taseen yksittäisillä laskelmariveillä esitettyihin rahamääriin.

Lisätään alaviite kappaleen 44A loppuun.

- * Huhtikuussa 2024 IASB julkaisi IFRS 18:n *Tilinpäätöksen esittämistapa ja tilinpäätöksessä esitettävät tiedot* ja siirsi nämä IAS 1:een *Tilinpäätöksen esittäminen* sisältyvät vaatimukset IFRS 18:aan.

Lisätään alaviite kappaleen 44C loppuun.

- * Julkaistessaan IFRS 18:n IASB siirsi nämä IAS 1:een sisältyvät vaatimukset IFRS 7:ään *Rahoitusinstrumentit: tilinpäätöksessä esitettävät tiedot*.

Lisätään alaviite kappaleen 44Q loppuun.

- * Julkaistessaan IFRS 18:n IASB siirsi nämä IAS 1:een sisältyvät vaatimukset IFRS 18:aan.

Lisätään alaviite kappaleessa 44AA olevaan tekstiin "IAS 8:n *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet*".

- * Julkaistessaan IFRS 18:n IASB muutti IAS 8:n nimeksi *Tilinpäätöksen laatimisperuste*.

Lisätään alaviite kappaleessa 44FF olevaan tekstiin "IAS 8:n *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet*".

- * Julkaistessaan IFRS 18:n IASB muutti IAS 8:n nimeä.

Lisätään alaviite kappaleen 44II loppuun.

- * Julkaistessaan IFRS 18:n IASB siirsi IAS 1:een sisältyvät olennaisen tilinpäätöksen laatimisperiaatteita koskevan informaation esittämistä koskevat vaatimukset IAS 8:aan.

IFRS 8 Toimintasegmentit

Muutetaan kappaletta 23 ja lisätään kappale 36D.

Esitettävät tiedot

...

Voittoa tai tappiota sekä varoja ja velkoja koskevat tiedot

- 23 Yhteisön on esitettävä kunkin raportoitavan segmentin voittoa tai tappiota kuvaava luku. Yhteisön on esitettävä kunkin raportoitavan segmentin kokonaisvaroja ja -velkoja kuvaavat luvut, jos tällaiset luvut saatetaan säännöllisesti ylimmän operatiivisen päätöksentekijän tietoon. Yhteisön on annettava kustakin raportoitavasta segmentistä myös seuraavat tiedot, jos kyseiset määrät sisältyvät segmentin voittoa tai tappiota kuvaavaan lukuun, jota ylin operatiivinen päätöksentekijä tarkastelee, tai jos ne muutoin säännöllisesti toimitetaan ylimmän operatiivisen päätöksentekijän tietoon, vaikka ne eivät sisältyisi kyseiseen segmentin voittoa tai tappiota kuvaavaan lukuun:

...

- (f) olennaiset tuotto- ja kuluerät, jotka esitetään IFRS 18:n *Tilinpäätöksen esittämistapa ja tilinpäätöksessä esitettävät tiedot* kappaleen 42 mukaisesti;

...

Siirtymäsäännöt ja voimaantulo

...

- 36D Huhtikuussa 2024 julkaistulla asiakirjalla IFRS 18 muutettiin kappaletta 23. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia, kun se soveltaa IFRS 18:aa.

Lisätään alaviite kappaleen 36A loppuun.

- * Huhtikuussa 2024 IASB julkaisi IFRS 18:n *Tilinpäätöksen esittämistapa ja tilinpäätöksessä esitettävät tiedot* ja siirsi nämä IAS 1:een *Tilinpäätöksen esittäminen* sisältyvät vaatimukset IFRS 18:aan.

IFRS 9 Rahoitusinstrumentit

Muutetaan kappaleita 5.6.5, 5.6.7, 5.7.10, 6.5.11, 6.5.12, 6.5.14, 6.5.15, 6.7.2 ja B4.1.2A ja lisätään kappale 7.1.11.

Luku 5 Arvostaminen

...

5.6 Rahoitusvarojen luokittelun muutokset

...

- 5.6.5 Jos yhteisö muuttaa rahoitusvaroihin kuuluvan erän luokittelua siirtämällä sen käypään arvoon muiden laajan tuloksen erien kautta arvostettavien ryhmästä jaksotettuun hankintameno- arvostettavien ryhmään, luokittelun muutos tapahtuu rahoitusvaroihin kuuluvan erän luokittelun muutospäivän käypään arvoon. Aiemmin muihin laajan tuloksen eriin kirjattu kertynyt voitto tai tappio kuitenkin poistetaan omasta pääomasta ja kirjataan oikaisemaan rahoitusvaroihin kuuluvan erän käypää arvoa luokittelun muutospäivänä. Tämän tuloksena rahoitusvaroihin kuuluva erä arvostetaan luokittelun muutospäivänä ikään kuin se olisi aina arvostettu jaksotettuun hankintameno- on. Tämä oikaisu vaikuttaa muihin laajan tuloksen eriin, mutta se ei vaikuta voittoon tai tappioon, ja sen vuoksi kyseessä ei ole luokittelun muutoksesta johtuva oikaisu (ks. IFRS 18 *Tilinpäätöksen esittämistapa ja tilinpäätöksessä esitettävät tiedot*). Efektiivistä korkoa ja odotettavissa olevien luottotappioiden määrää ei oikaista luokittelun muutoksen seurauksena. (Ks. kappale B5.6.1.)

...

- 5.6.7 Jos yhteisö muuttaa rahoitusvaroihin kuuluvan erän luokittelua siirtämällä sen käypään arvoon muiden laajan tuloksen erien kautta arvostettavien ryhmästä käypään arvoon tulosvaikutteisesti arvostettavien ryhmään, se arvostetaan edelleen käypään arvoon. Aiemmin muihin laajan tuloksen eriin kirjattu kertynyt voitto tai tappio siirretään luokittelun muutoksesta johtuvana oikaisuna (ks. IFRS 18) omasta pääomasta tulosvaikutteiseksi luokittelun muutospäivänä.

5.7 Voittot ja tappiot

...

Käypään arvoon muiden laajan tuloksen erien kautta arvostettavat varat

- 5.7.10 Voitto tai tappio rahoitusvaroihin kuuluvasta erästä, joka arvostetaan käypään arvoon muiden laajan tuloksen erien kautta kappaleen 4.1.2A mukaisesti, on kirjattava muihin laajan tuloksen eriin lukuun ottamatta arvonalentumisvoittoja ja -tappioita (ks. luku 5.5) ja valuuttakurssivoittoja ja -tappioita (ks. kappaleet B5.7.2–B5.7.2A), kunnes rahoitusvaroihin kuuluva erä kirjataan pois taseesta tai sen luokittelua muutetaan. Kun rahoitusvaroihin kuuluva erä kirjataan pois taseesta, aiemmin muihin laajan tuloksen eriin kirjattu kertynyt voitto tai tappio siirretään luokittelun muutoksesta johtuvana oikaisuna (ks. IFRS 18) omasta pääomasta tulosvaikutteiseksi. Jos rahoitusvaroihin kuuluvan erän luokittelua muutetaan siirtämällä se pois käypään arvoon muiden laajan tuloksen kautta arvostettavien ryhmästä, yhteisön on käsiteltävä aiemmin muihin laajan tuloksen eriin kirjattu kertynyt voitto tai tappio kirjanpidossa kappaleiden 5.6.5 ja 5.6.7 mukaisesti. Efektiivisen koron menetelmää käyttäen laskettu korko kirjataan tulosvaikutteisesti.

...

Luku 6 Suojauslaskenta

...

6.5 Ehdot täyttävien suojaussuhteiden kirjanpitokäsittely

...

Rahavirran suojaukset

- 6.5.11 Niin kauan kuin rahavirran suojaus täyttää kappaleessa 6.4.1 esitettyt kriteerit, suojaussuhde on käsiteltävä kirjanpidossa seuraavasti:

...

- (d) määrä, joka on kertynyt rahavirran suojausrahastoon kohdan (a) mukaisesti, on käsiteltävä kirjanpidossa seuraavasti:

- (i) jos suojattu ennakoitu liiketoimi myöhemmin johtaa rahoitusvaroihin tai -velkoihin kuulumattoman omaisuuserän tai velan kirjaamiseen tai jos rahoitusvaroihin tai -velkoihin kuulumatonta omaisuuserää tai velkaa koskevasta suojatusta ennakoidusta liiketoimesta tulee kiinteäehtoinen sitoumus, johon sovelletaan käyvän arvon suojauslaskentaa, yhteisön on poistettava kyseinen määrä rahavirran suojausrahastosta ja sisällytettävä se suoraan omaisuuserän tai velan alkuperäiseen hankintamenuun tai muuhun kirjanpitoarvoon. Tämä ei ole luokittelun muutoksesta johtuva oikaisu (ks. IFRS 18), eikä se näin ollen vaikuta muihin laajan tuloksen eriin.
- (ii) jos kyseessä on muu kuin kohdassa (i) tarkoitettu rahavirran suojaus, kyseinen määrä on siirrettävä luokittelun muutoksesta johtuvana oikaisuna (ks. IFRS 18) rahavirran suojausrahastosta tulosvaikutteiseksi samalla kaudella tai samoilla kausilla kuin suojatut odotettavissa olevat vastaiset rahavirrat vaikuttavat voittoon tai tappioon (esim. kausilla, joilla korkotuotto tai -kulu kirjataan tai ennakoitu myynti toteutuu).
- (iii) jos kuitenkin kyseinen määrä on tappiota ja yhteisö odottaa kyseisen tappion jäävän kokonaan tai osittain kattamatta yhdellä tai useammalla tulevalla kaudella, sen on välittömästi siirrettävä luokittelun muutoksesta johtuvana oikaisuna (ks. IFRS 18) tulosvaikutteiseksi määrä, jonka ei odoteta tulevan katetuksi.

- 6.5.12 Kun yhteisö lopettaa suojauslaskennan rahavirran suojauksessa (ks. kappaleet 6.5.6 ja 6.5.7(b)), sen on käsiteltävä rahavirran suojausrahastoon kappaleen 6.5.11(a) mukaisesti kertynyt määrä kirjanpidossa seuraavasti:

...

- (b) jos suojattujen vastaisten rahavirtojen ei enää odoteta toteutuvan, kyseinen määrä on välittömästi siirrettävä luokittelun muutoksesta johtuvana oikaisuna (ks. IFRS 18) rahavirran suojausrahastosta tulosvaikutteiseksi. Vaikka suojattu vastainen rahavirta ei enää olisi erittäin todennäköinen, sen voidaan silti odottaa toteutuvan.

Ulkomaiseen yksikköön tehdyn nettosijoituksen suojaukset

...

- 6.5.14 Suojauksen tehokkaaseen osaan liittyvä suojausinstrumentista kertynyt voitto tai tappio, joka on kerrytetty muuntoerorahastoon, on siirrettävä luokittelun muutoksesta johtuvana oikaisuna (ks. IFRS 18) omasta pääomasta tulosvaikutteiseksi IAS 21:n kappaleiden 48–49 mukaisesti, kun ulkomaisesta yksiköstä luovutaan kokonaan tai osaksi.

Optioiden aika-arvon kirjanpitokäsittely

- 6.5.15 Kun yhteisö erottaa optiosopimuksen perusarvon ja aika-arvon toisistaan ja määrittää suojausinstrumentiksi vain option perusarvon muutoksen (ks. kappale 6.2.4(a)), sen on käsiteltävä option aika-arvo kirjanpidossa seuraavasti (ks. kappaleet B6.5.29–B6.5.33):

...

- (b) liiketoimeen liittyvää suojauskohdetta suojaavan option aika-arvon käyvän arvon muutos on kirjattava muihin laajan tuloksen eriin siltä osin kuin se liittyy suojauskohteeseen, ja se on kerrytettävä oman pääoman erilliseen erään. Oman pääoman erilliseen erään kerrytetty option aika-

arvosta johtuva kertynyt käyvän arvon muutos ("kyseinen määrä") on käsiteltävä kirjanpidossa seuraavasti:

- (i) jos suojauskohde myöhemmin johtaa rahoitusvaroihin tai -velkoihin kuulumattoman omaisuuserän tai velan kirjaamiseen tai rahoitusvaroihin tai -velkoihin kuulumatonta omaisuuserää tai velkaa koskevaan kiinteäehtoiseen sitoumukseen, johon sovelletaan käyvän arvon suojauslaskentaa, yhteisön on poistettava kyseinen määrä oman pääoman erillisestä erästä ja sisällytettävä se suoraan omaisuuserän tai velan alkuperäiseen hankintamenoon tai muuhun kirjanpitoarvoon. Tämä ei ole luokittelun muutoksesta johtuva oikaisu (ks. IFRS 18), eikä se näin ollen vaikuta muihin laajan tuloksen eriin.
 - (ii) jos kyseessä on muu kuin kohdassa (i) tarkoitettu suojaussuhde, kyseinen määrä on siirrettävä luokittelun muutoksesta johtuvana oikaisuna (ks. IFRS 18) oman pääoman erillisestä erästä tulosvaikutteiseksi samalla kaudella tai samoilla kausilla kuin suojatut odotettavissa olevat vastaiset rahavirrat vaikuttavat voittoon tai tappioon (esim. kun ennakoitu myynti toteutuu).
 - (iii) kuitenkin, jos kyseisen määrän ei enää odoteta tulevan kokonaan tai osittain katetuksi yhdellä tai useammalla tulevalla kaudella, määrä, jonka ei enää odoteta tulevan katetuksi, on välittömästi siirrettävä luokittelun muutoksesta johtuvana oikaisuna (ks. IFRS 18) tulosvaikutteiseksi.
- (c) ajanjaksoon liittyvää suojauskohdetta suojaavan option aika-arvon käyvän arvon muutos on kirjattava muihin laajan tuloksen eriin siltä osin kuin se liittyy suojauskohteeseen, ja se on kerrytettävä oman pääoman erilliseen erään. Aika-arvo option suojausinstrumentiksi määrittämispäivänä on, siltä osin kuin se liittyy suojauskohteeseen, jaksotettava systemaattisella ja rationaalisella tavalla ajanjaksolle, jonka aikana option perusarvoa koskeva suojausoikaisu voisi vaikuttaa voittoon tai tappioon (tai muihin laajan tuloksen eriin, jos suojauskohde on oman pääoman ehtoinen instrumentti, jonka osalta yhteisö on valinnut käyvän arvon muutosten esittämisen muissa laajan tuloksen erissä kappaleen 5.7.5 mukaisesti). Näin ollen jaksotuksen määrä on kullakin raportointikaudella siirrettävä luokittelun muutoksesta johtuvana oikaisuna (ks. IFRS 18) oman pääoman erillisestä erästä tulosvaikutteiseksi. Jos kuitenkin lopetetaan suojauslaskennan soveltaminen suojaussuhteeseen, johon sisältyy option perusarvon muutos suojausinstrumenttina, oman pääoman erilliseen erään kerrytetty nettomäärä (ts. mukaan lukien kertyneet jaksotukset) on välittömästi siirrettävä luokittelun muutoksesta johtuvana oikaisuna (ks. IFRS 18) tulosvaikutteiseksi.

...

6.7 Mahdollisuus nimenomaisesti luokitella luottoriskille alttiina oleva kohde käypään arvoon tulosvaikutteisesti arvostettavaksi

...

Käypään arvoon tulosvaikutteiseksi kirjattaviksi nimenomaisesti luokiteltujen luottoriskille alttiina olevien kohteiden kirjanpitokäsittely

- 6.7.2 Jos rahoitusinstrumentti kappaleen 6.7.1 mukaisesti nimenomaisesti luokitellaan käypään arvoon tulosvaikutteisesti arvostettavaksi sen alkuperäisen kirjaamisen jälkeen tai jos sitä ei ole aiemmin lainkaan merkitty taseeseen, nimenomaisen luokittelun toteuttamispäivän kirjanpitoarvon, jos sitä on, ja käyvän arvon välinen erotus on välittömästi kirjattava tulosvaikutteisesti. Kun kyseessä ovat rahoitusvarat, jotka arvostetaan käypään arvoon muiden laajan tuloksen erien kautta kappaleen 4.1.2A mukaisesti, aiemmin muihin laajan tuloksen eriin kirjattu kertynyt voitto tai tappio on välittömästi siirrettävä luokittelun muutoksesta johtuvana oikaisuna (ks. IFRS 18) omasta pääomasta tulosvaikutteiseksi.

...

Luku 7 Voimaantulo ja siirtymäsäännöt

7.1 Voimaantulo

- ...
- 7.1.11 Huhtikuussa 2024 julkaistulla asiakirjalla IFRS 18 muutettiin kappaleita 5.6.5, 5.6.7, 5.7.10, 6.5.11, 6.5.12, 6.5.14, 6.5.15, 6.7.2 ja B4.1.2A. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia, kun se soveltaa IFRS 18:aa.
- ...

Liite B Soveltamisohjeistus

Luokittelu (luku 4)

Rahoitusvarojen luokittelu (luku 4.1)

Yhteisön liiketoimintamalli rahoitusvarojen hallinnoinnissa

- ...
- B4.1.2A Yhteisön liiketoimintamallilla tarkoitetaan sitä, kuinka yhteisö hallinnoi rahoitusvarojaan rahavirtojen kerryttämiseksi. Toisin sanoen yhteisön liiketoimintamalli ratkaisee, syntyvätkö rahavirrat sopimukseen perustuvien rahavirtojen keräämisestä, rahoitusvarojen myynnistä vai näistä molemmista. Tämän vuoksi tätä arviointia ei tehdä sellaisten skenaarioiden perusteella, joiden yhteisö ei kohtuudella odota toteutuvan, kuten ns. ”kauhuskenaarioiden” tai ”stressiskenaarioiden” perusteella. Jos yhteisö esimerkiksi odottaa myyvänsä tietyn rahoitusvaroista koostuvan salkun vain stressiskenaarion toteutuessa, tämä skenaario ei vaikuttaisi yhteisön arvioon näihin varoihin sovellettavasta liiketoimintamallista, jos yhteisö kohtuudella odottaa, ettei tällainen skenaario toteudu. Jos rahavirrat realisoituvat tavalla, joka poikkeaa yhteisöllä sen liiketoimintamallin arviointiajankohtana olleista odotuksista (esim. jos yhteisö myy rahoitusvaroja enemmän tai vähemmän kuin se odotti varoja luokitellessaan), tästä ei aiheudu yhteisön tilinpäätökseen aiempia kausia koskevaa virhettä (ks. IAS 8 *Tilinpäätöksen laatimisperuste*) eikä tämä myöskään muuta jäljellä olevien kyseisen liiketoimintamallin mukaisesti pidettävien rahoitusvarojen luokittelua (ts. varojen, jotka yhteisö on merkinnyt taseeseen aiemmilla kausilla ja joita se edelleen pitää hallussaan), kunhan yhteisö on ottanut huomioon kaiken merkityksellisen informaation, joka on ollut saatavilla aikana, jolloin se on tehnyt liiketoimintamallin arvioinnin. Silloin kun yhteisö arvioi äskettäin myönnettyihin tai äskettäin ostettuihin rahoitusvaroihin sovellettavaa liiketoimintamallia, yhteisön täytyy kuitenkin ottaa muun merkityksellisen informaation ohella huomioon informaatio siitä, kuinka rahavirrat ovat aiemmin realisoituneet.

Lisätään alaviite kappaleessa 7.2.1 olevaan tekstiin ”IAS 8:n *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet*”.

- * Julkaistessaan IFRS 18:n *Tilinpäätöksen esittämistapa ja tilinpäätöksessä esitettävät tiedot* huhtikuussa 2024 IASB muutti IAS 8:n nimeksi *Tilinpäätöksen laatimisperuste*.

IFRS 10 *Konsernitilinpäätös*

Lisätään alaviite kappaleessa C2 olevaan tekstiin "IAS 8:n *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet*".

- * Julkaistessaan IFRS 18:n *Tilinpäätöksen esittämistapa ja tilinpäätöksessä esitettävät tiedot* huhtikuussa 2024 IASB muutti IAS 8:n nimeksi *Tilinpäätöksen laatimisperuste*.

IFRS 11 *Yhteisjärjestelyt*

Lisätään alaviite kappaleessa C1B olevaan tekstiin "IAS 8:n *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet*".

- * Julkaistessaan IFRS 18:n *Tilinpäätöksen esittämistapa ja tilinpäätöksessä esitettävät tiedot* huhtikuussa 2024 IASB muutti IAS 8:n nimeksi *Tilinpäätöksen laatimisperuste*.

IFRS 12 Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot osuuksista muissa yhteisöissä

Muutetaan kappaletta B14 ja lisätään kappale C1E.

Liite B Soveltamisohjeistus

...

Yhteenvedo tytä-, yhteis- ja osakkuusyrityksiä koskevasta taloudellisesta informaatiosta (kappalet 12 ja 21)

...

B14 Kappaleiden B12 ja B13 mukaisesti esitettävä yhteenvedo taloudellisesta informaatiosta on esitettävä yhteis- tai osakkuusyrityksen IFRS-tilinpäätökseen sisältyvinä rahamäärinä (ei yhteisön osuutena kyseisistä rahamääristä). Jos yhteisö käsittelee osuutensa yhteis- tai osakkuusyrityksessä pääomaosuusmenetelmällä:

- (a) yhteis- tai osakkuusyrityksen IFRS-tilinpäätökseen sisältyviä rahamääriä on oikaistava niiden oikaisujen huomioon ottamiseksi, jotka yhteisö on tehnyt pääomaosuusmenetelmää soveltaessaan, kuten hankinta-ajankohtana tehdyt käypää arvoa koskevat oikaisut ja erilaisista tilinpäätöksen laatimisperiaatteista johtuvat oikaisut.
- (b) yhteisön on esitettävä täsmäytyslaskelma taloudellisesta informaatiosta esitetyn yhteenvedon ja sillä yhteis- tai osakkuusyrityksessä olevan osuuden kirjanpitoarvon välillä.

...

Liite C Voimaantulo ja siirtymäsäännöt

Voimaantulo ja siirtymäsäännöt

...

C1E Huhtikuussa 2024 julkaistulla asiakirjalla IFRS 18 *Tilinpäätöksen esittämistapa ja tilinpäätöksessä esitettävät tiedot* muutettiin kappaletta B14. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia, kun se soveltaa IFRS 18:aa.

Lisätään alaviite kappaleessa C1D olevaan tekstiin "IAS 8:n *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet*".

* Julkaistessaan IFRS 18:n *Tilinpäätöksen esittämistapa ja tilinpäätöksessä esitettävät tiedot* huhtikuussa 2024 IASB muutti IAS 8:n nimeksi *Tilinpäätöksen laatimisperuste*.

IFRS 13 Käyvän arvon määrittäminen

Muutetaan kappaletta 51 ja lisätään kappale C7.

Arvostaminen

...

Soveltaminen rahoitusvaroihin ja -velkoihin, joilla on toisensa kumoavat markkinariskipositiot tai vastapuolen luottoriskipositio

...

- 51 Jotta yhteisö voisi käyttää kappaleeseen 48 sisältyvää poikkeusta, sen on tehtävä tilinpäätöksen laatimisperiaatetta koskeva päätös IAS 8:n *Tilinpäätöksen laatimisperuste* mukaisesti. Yhteisön, joka käyttää poikkeusta, on sovellettava tätä tilinpäätöksen laatimisperiaatetta, mukaan lukien periaate, jonka mukaan se kohdistaa osto- ja myyntikurssia koskevat oikaisut (ks. kappaleet 53–55) ja luottoriskiä koskevat oikaisut (ks. kappale 56), jos nämä ovat sovellettavissa, tiettyyn salkkuun johdonmukaisesti kaudesta toiseen.

...

Liite C

Voimaantulo ja siirtymäsäännöt

...

- C7 Huhtikuussa 2024 julkaistulla asiakirjalla IFRS 18 *Tilinpäätöksen esittämistapa ja tilinpäätöksessä esitettävät tiedot* muutettiin kappaletta 51. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia, kun se soveltaa IFRS 18:aa.

IFRS 15 *Myyntituotot asiakassopimuksista*

Muutetaan kappaletta 43 ja lisätään kappale C1D.

Kirjaaminen

...

Suoritevelvoitteiden täyttäminen

...

Koko suoritevelvoitteen täyttämistason määrittäminen

...

Täyttämistason määrittämismenetelmät

...

- 43 Koska olosuhteet muuttuvat ajan kuluessa, yhteisön on päivitettävä määrittämänsä täyttämistason suoritevelvoitteen lopputuleman mahdollisten muutosten huomioon ottamiseksi. Tällaiset muutokset yhteisön määrittämään täyttämistaseeseen on käsiteltävä kirjanpidollisen arvion muutoksena IAS 8:n *Tilinpäätöksen laatimisperuste* mukaisesti.

...

Liite C

Voimaantulo ja siirtymäsäännöt

Voimaantulo

...

- C1D Huhtikuussa 2024 julkaistulla asiakirjalla IFRS 18 *Tilinpäätöksen esittämistapa ja tilinpäätöksessä esitettävät tiedot* muutettiin kappaletta 43. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia, kun se soveltaa IFRS 18:aa.

Lisätään alaviite kappaleessa C3(a) olevaan tekstiin "IAS 8:n *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet*".

- * Julkaistessaan IFRS 18:n *Tilinpäätöksen esittämistapa ja tilinpäätöksessä esitettävät tiedot* huhtikuussa 2024 IASB muutti IAS 8:n nimeksi *Tilinpäätöksen laatimisperuste*.

IFRS 16 Vuokrasopimukset

Muutetaan kappaletta 49 ja lisätään kappale C1E.

Vuokralle ottaja

...

Esittämistapa

...

- 49 Vuokralle ottajan on esitettävä vuokrasopimusvelan korkokulu voittoa tai tappiota ja muita laajan tuloksen eriä osoittavassa laskelmassa erillään käyttöoikeusomaisuuserän poistoista. IFRS 18:n *Tilinpäätöksen esittämistapa ja tilinpäätöksessä esitettävät tiedot* kappaleen 61 mukaan yhteisön on luokiteltava voittoa tai tappiota osoittavan laskelman rahoituksen ryhmään vuokrasopimusvelan korkokulu, jonka yhteisö on tunnistanut soveltaessaan kappaletta 36(a).

...

Liite C

Voimaantulo ja siirtymäsäännöt

Voimaantulo

...

- C1E Huhtikuussa 2024 julkaistulla asiakirjalla IFRS 18 muutettiin kappaletta 49. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia, kun se soveltaa IFRS 18:aa.

Lisätään alaviite kappaleessa C5(a) olevaan tekstiin "IAS 8:n *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet*".

- * Julkaistessaan IFRS 18:n *Tilinpäätöksen esittämistapa ja tilinpäätöksessä esitettävät tiedot* huhtikuussa 2024 IASB muutti IAS 8:n nimeksi *Tilinpäätöksen laatimisperuste*.

IFRS 17 Vakuutus sopimukset

Muutetaan kappaleita 91, 96, 103 ja B129 ja lisätään kappale C2B.

Kirjaaminen ja esittäminen tuloslaskelmassa (tai -laskelmissa) (kappaleet B120–B136)

...

Vakuutukseen liittyvät rahoitustuotot tai -kulut (ks. kappaleet B128–B136)

...

91 Jos yhteisö siirtää vakuutus sopimusryhmän toiselle osapuolelle tai kirjaa vakuutus sopimuksen pois taseesta kappaleen 77 mukaisesti:

- (a) sen on siirrettävä luokittelun muutoksesta johtuvana oikaisuna (ks. IFRS 18 *Tilinpäätöksen esittämistapa ja tilinpäätöksessä esitettävät tiedot*) tulosvaikutteisiksi mahdolliset ryhmästä (tai sopimuksesta) jäljellä olevat määrät, jotka oli aiemmin kirjattu muihin laajan tuloksen eriin, koska yhteisö on valinnut kappaleessa 88(b) esitetyn laatimisperiaatteen.
- (b) se ei saa siirtää luokittelun muutoksesta johtuvana oikaisuna (ks. IFRS 18) tulosvaikutteisiksi mahdollisia ryhmästä (tai sopimuksesta) jäljellä olevia määriä, jotka oli aiemmin kirjattu muihin laajan tuloksen eriin, koska yhteisö on valinnut kappaleessa 89(b) esitetyn laatimisperiaatteen.

...

Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot

...

96 IFRS 18:n kappaleissa 41–43 esitetään informaation yhdistämistä ja erittelemistä koskevia vaatimuksia. Esimerkkejä ominaispiirteistä, jotka saattaisivat olla asianmukaisia vakuutus sopimuksista esitettävien tietojen erittelemisen perusteena, ovat:

- (a) sopimustyyppi (esim. keskeiset tuotelinjat);
- (b) maantieteellinen alue (esim. maa tai seutu); tai
- (c) IFRS 8:ssa *Toimintasegmentit* määritelty raportoitava segmentti.

Selvitys kirjatusta määrästä

...

103 Yhteisön on esitettävä kappaleen 100 mukaan vaadittavissa täsmäytyslaskelmissa erikseen kukin seuraavista palveluihin liittyvistä määristä, jos tämä on sovellettavissa:

...

- (c) vakuutusmaksutuotoista ja vakuutuspalvelukuluista erotetut sijoituskomponentit (yhdistettyinä vakuutusmaksujen palautuksiin, paitsi jos vakuutusmaksujen palautukset esitetään osana kauden rahavirtoja kappaleessa 105(a)(i) kuvatulla tavalla).

...

Liite B

Soveltamisohjeistus

...

Vakuutukseen liittyvät rahoitustuotot tai -kulut (kappaleet 87–92)

- ...
- B129 Kappaleiden 88–89 mukaan yhteisön on tehtävä tilinpäätöksen laatimisperiaatteita koskeva valinta siitä, jaotellaanko kauden vakuutukseen liittyvät rahoitustuotot tai -kulut tulosvaikutteisesti esitettäviin ja muihin laajan tuloksen eriin kirjattaviin. Yhteisön on sovellettava valitsemaansa laatimisperiaatetta vakuutus sopimuksista koostuviin salkkuihin. Arvioidessaan asianmukaista tilinpäätöksen laatimisperiaatetta vakuutus sopimuksista koostuvalle salkulle IAS 8:n *Tilinpäätöksen laatimisperuste* kappaleen 13 mukaisesti yhteisön on tarkasteltava kunkin salkun osalta hallussaan olevia omaisuuseriä ja sitä, kuinka se käsittelee kyseisiä omaisuuseriä kirjanpidossa.
- ...

Liite C

Voimaantulo ja siirtymäsäännöt

Voimaantulo

- ...
- C2B Huhtikuussa 2024 julkaistulla asiakirjalla IFRS 18 *Tilinpäätöksen esittämistapa ja tilinpäätöksessä esitettävät tiedot* muutettiin kappaleita 91, 96, 103 ja B129. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia, kun se soveltaa IFRS 18:aa.

Lisätään alaviite kappaleessa C3(a) olevaan tekstiin "IAS 8:n *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet*, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet".

- * Julkaistessaan IFRS 18:n *Tilinpäätöksen esittämistapa ja tilinpäätöksessä esitettävät tiedot* huhtikuussa 2024 IASB muutti IAS 8:n nimeksi *Tilinpäätöksen laatimisperuste*.

IAS 2 Vaihto-omaisuus

Muutetaan kappaletta 39 ja lisätään kappale 40H.
--

Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot

- ...
- 39 Jotkut yhteisöt luokittelevat kulut kulujen luonteen mukaisesti voittoa tai tappiota osoittavan laskelman liiketoiminnan ryhmässä siten, että seurauksena on se, että laskelmassa ei esitetä kaudella kuluksi kirjattua vaihto-omaisuuden hankintamenoa. Tällöin yhteisö esittää kuluiksi kirjatut aine- ja tarvikemenot, työsuhde-etuudet ja liiketoiminnan muut menot sekä vaihto-omaisuuden nettomuutoksen kaudella.

Voimaantulo

- ...
- 40H Huhtikuussa 2024 julkaistulla asiakirjalla IFRS 18 *Tilinpäätöksen esittämistapa ja tilinpäätöksessä esitettävät tiedot* muutettiin kappaletta 39. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia, kun se soveltaa IFRS 18:aa.

IAS 7 Rahavirtalaskelmat

Muutetaan kappaleita 6, 10, 12, 14, 16–18, 20, 31, 32, 35, 46 ja 47. Lisätään kappaleet 33A, 34A–34D ja 64. Poistetaan kappaleet 33 ja 34.

Määritelmät

6 Tässä standardissa käytetään seuraavia termejä seuraavassa merkityksessä:

...

Investoinnit ovat pitkäaikaisten varojen ja muiden rahavaroihin kuulumattomien sijoitusten hankkimista ja luovuttamista ja korkojen ja osinkojen saamista kappaleissa 34A–34D kuvatulla tavalla.

...

Rahavirtalaskelman esittäminen

10 Rahavirtalaskelmassa on esitettävä kauden rahavirrat jaoteltuina liiketoiminnan, investointien ja rahoituksen rahavirtoihin. Laatiessaan rahavirtalaskelmaa yhteisön on sovellettava tätä standardia ja sovellettava myös IFRS 18:n *Tilinpäätöksen esittämistapa ja tilinpäätöksessä esitettävät tiedot* kappaleisiin 9–43 ja 113–114 sisältyviä tilinpäätöstä koskevia yleisiä vaatimuksia.

...

12 Yksittäinen liiketoimi voi sisältää eri toimintoihin kuuluvia rahavirtoja.

Liiketoiminta

...

14 Liiketoiminnan rahavirrat kertyvät ensisijaisesti yhteisön pääasiallisesta tuloa tuottavasta toiminnasta. Siksi ne yleensä johtuvat sellaisista liiketoimista ja muista tapahtumista, jotka otetaan huomioon voittoa tai tappiota määritettäessä. Liiketoiminnan rahavirtoja ovat esimerkiksi:

- (a) tavaroiden ja palvelujen myynnistä saadut maksut;
- (b) rojalteista, palkkioista ja muista tuotoista saadut maksut;
- (c) tavaroiden ja palvelujen toimittajille suoritettut maksut;
- (d) henkilöstölle ja henkilöstöön kuuluvien puolesta suoritettut maksut;
- (e) [poistettu]
- (f) tuloverojen maksut tai palautukset, jollei niiden voida erityisesti osoittaa kuuluvan rahoitukseen tai investointeihin;
- (g) kaupankäyntitarkoituksessa pidettävistä sopimuksista saadut ja suoritettut maksut; sekä
- (h) osingoista saadut maksut ja koroista saadut ja suoritettut maksut kappaleissa 34B–34D kuvatulla tavalla.

Joistakin liiketoimista, esimerkiksi käyttöomaisuushyödykkeen myymisestä, voi aiheutua tulosvaikutteisesti kirjattava voitto tai tappio. Tällaisista liiketoimista johtuvat rahavirrat ovat investointien rahavirtoja. Kuitenkin maksut vuokralle annettavina pidettävien ja myöhemmin myytävänä olevien omaisuuserien, joita kuvataan IAS 16:n *Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet* kappaleessa 68A, valmistamisesta tai hankkimisesta ovat liiketoiminnan rahavirtoja. Myös tällaisista omaisuuseristä saatavat vuokrat ja omaisuuserien myöhemmin tapahtuvasta myynnistä saatavat maksut ovat liiketoiminnan rahavirtoja.

...

Investoinnit

- 16 Investoinneista aiheutuvien rahavirtojen erillinen esittäminen on tärkeää, koska nämä rahavirrat kuvaavat sitä, missä määrin maksuja on suoritettu voimavaroista, jotka on tarkoitettu kerryttämään vastaisia tuottoja ja rahavirtoja. Investointeihin voidaan luokitella vain maksut, joiden seurauksena taseeseen merkitään omaisuuserä. Investointien rahavirtoja ovat esimerkiksi:
- (a) aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden, aineettomien hyödykkeiden sekä muiden pitkäaikaisten varojen hankkimisesta suoritettut maksut. Näihin kuuluvat myös maksut, jotka johtuvat aktivoituista kehittämismenoista ja itse valmistetuista aineellisista käyttöomaisuushyödykkeistä.
 - (b) aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden, aineettomien hyödykkeiden ja muiden pitkäaikaisten varojen myynnistä saadut maksut.
 - (c) toisten yhteisöjen oman tai vieraan pääoman ehtoisten instrumenttien, mukaan lukien osakkuus- ja yhteisyritysosuudet, hankkimisesta suoritettut maksut (muihin rahavaroihin luettavista tai kaupankäyntitarkoituksessa pidettävistä instrumenteista johtuvia maksuja lukuun ottamatta).
 - (d) toisten yhteisöjen oman tai vieraan pääoman ehtoisten instrumenttien, mukaan lukien osakkuus- ja yhteisyritysosuudet, myynnistä saadut maksut (muihin rahavaroihin luettavista tai kaupankäyntitarkoituksessa pidettävistä instrumenteista johtuvia maksuja lukuun ottamatta).
 - (e) toisille osapuolille annetut rahalainat (rahoituslaitoksen antamia lainoja lukuun ottamatta).
 - (f) toisille osapuolille annettujen rahalainojen takaisinmaksuna saadut suoritukset (rahoituslaitoksen antamia lainoja lukuun ottamatta).
 - (g) futuuri-, termiini-, optio- ja swap-sopimuksista suoritettut maksut, paitsi silloin, kun sopimukset on hankittu kaupankäyntitarkoituksessa tai kun maksut luokitellaan kuuluviksi rahoitukseen.
 - (h) futuuri-, termiini-, optio- ja swap-sopimuksista saadut maksut, paitsi silloin, kun sopimukset on hankittu kaupankäyntitarkoituksessa tai kun saadut maksut luokitellaan kuuluviksi rahoitukseen.
 - (i) osingoista ja koroista saadut maksut kappaleissa 34A–34D kuvatulla tavalla.

Kun sopimusta käsitellään kirjanpidossa yksilöitävissä olevan position suojauksena, sopimuksen rahavirrat luokitellaan samalla tavalla kuin suojattavan position rahavirrat.

Rahoitus

- 17 Rahoituksen rahavirtojen erillinen esittäminen on tärkeää, koska se on hyödyllistä ennustettaessa vastaisiin rahavirtoihin kohdistuvia yhteisön pääomansijoittajien vaateita. Rahoituksen rahavirtoja ovat esimerkiksi:
- (a) osakkeiden tai muiden oman pääoman ehtoisten instrumenttien liikkeeseen laskemisesta saadut maksut;
 - (b) yhteisön osakkeiden hankkimisesta tai lunastamisesta omistajille suoritettut maksut;
 - (c) debentuurien, lainojen, vekselien, joukkovelkakirjalainojen, kiinnelainojen ja muiden lyhyt- ja pitkäaikaisten velkojen liikkeeseen laskemisesta tai nostamisesta saadut maksut;
 - (d) suoritettut velkojen lyhennykset;
 - (e) vuokralle ottajan suorittamat vuokrasopimuksesta johtuvaa velkaa pienentävät maksut;
 - (f) osingoista suoritettut maksut kappaleissa 33A kuvatulla tavalla; ja
 - (g) koroista suoritettut maksut kappaleissa 34A–34D kuvatulla tavalla.

Liiketoiminnan rahavirtojen esittäminen

- 18 Yhteisön on esitettävä liiketoiminnan rahavirrat käyttäen joko:
- (a) suoraa esittämistapaa, jolloin saadut ja suoritettut maksut esitetään bruttomääräisinä pääluokittain ryhmiteltyinä; tai
 - (b) epäsuoraa esittämistapaa, jolloin kauden liikevoittoa tai -tappiota oikaistaan:
 - (i) sellaisten liiketoimien vaikutuksella, joihin ei liity maksutapahtumaa;
 - (ii) aikaisempien tai tulevien kausien liiketoimintaan kuuluvien maksujen jaksotuksilla;

- (iii) **tuotoilla tai kuluilla, jotka on luokiteltu voittoa tai tappiota osoittavan laskelman liiketoiminnan ryhmään ja joihin liittyvät rahavirrat on luokiteltu joko investointien tai rahoituksen rahavirroiksi; ja**
- (iv) **liiketoiminnan rahavirroilla, joihin liittyviä tuottoja tai kuluja ei ole luokiteltu voittoa tai tappiota osoittavan laskelman liiketoiminnan ryhmään.**

...

20 Epäsuoraa esittämistapaa käytettäessä liiketoiminnan nettorahavirta määritetään oikeaisemalla liikevoittoa tai -tappiota seuraavien erien vaikutuksella:

- (a) vaihto-omaisuuden sekä liiketoiminnan velkojen ja saamisten muutokset tilikauden aikana;
- (b) erät, joihin ei liity maksutapahtumaa, kuten poistot, varaukset ja liiketoiminnan ryhmään luokitellut realisoitumattomat kurssivoitot ja -tappiot;
- (c) voittoa tai tappiota osoittavan laskelman liiketoiminnan ryhmään luokitellut tuotot tai kulut, joihin liittyvät maksutapahtumat kuuluvat investointien tai rahoituksen rahavirtoihin; ja
- (d) liiketoiminnan rahavirrat, kuten tuloverot (kappaleen 35 mukaisesti), joita vastaavia tuottoja tai kuluja ei ole luokiteltu voittoa tai tappiota osoittavan laskelman liiketoiminnan ryhmään.

Vaihtoehtoisesti liiketoiminnan nettorahavirrat voidaan epäsuoraa esittämistapaa sovellettaessa esittää myös siten, että näytetään voittoa tai tappiota osoittavan laskelman liiketoiminnan ryhmään luokitellut tuotot ja kulut, vaihto-omaisuuden ja liikesaamisten ja -velkojen muutokset tilikaudella ja mahdolliset muut liiketoiminnan rahavirrat, joita vastaavia tuottoja tai kuluja ei ole luokiteltu liiketoiminnan ryhmään.

...

Korot ja osingot

- 31 **Saaduista ja maksetuista koroista ja osingoista johtuvat rahavirrat on esitettävä omina erinään. Kukin erä on luokiteltava kaudesta toiseen johdonmukaisella tavalla soveltaen kappaleita 32, 33A ja 34A–34D.**
- 32 Kauden aikana maksetut korot sisällytetään kokonaisuudessaan rahavirtalaskelmaan riippumatta siitä, onko ne kirjattu tulospaikutteisesti vai aktivoitu IAS 23:n *Vieraan pääoman menot* mukaisesti.
- 33 [poistettu]
- 33A Yhteisön on luokiteltava maksetut osingot rahoituksen rahavirroiksi.
- 34 [poistettu]
- 34A Muun kuin kappaleessa 34B kuvaillun yhteisön on luokiteltava:
 - (a) maksetut korot (joita kuvataan kappaleessa 32) rahoituksen rahavirroiksi.
 - (b) saadut korot ja osingot investointien rahavirroiksi.
- 34B Yhteisön, joka sijoittaa omaisuuseriin tai tarjoaa rahoitusta asiakkaille pääasiallisena liiketoimintanaan (mikä määritetään soveltamalla IFRS 18:n kappaleita B30–B41), on määritettävä, miten saadut osingot, saadut korot ja maksetut korot luokitellaan rahavirtalaskelmassa, nojautumalla siihen, miten – sovellettaessa IFRS 18:aa – se luokittelee osinkotuotot, korkotuotot ja korkokulut voittoa tai tappiota osoittavassa laskelmassa. Yhteisön on luokiteltava kunkin edellä mainitun rahavirran kokonaismäärä yhteen rahavirtalaskelman ryhmään (toisin sanoen joko liiketoimintaan, investointeihin tai rahoitukseen).
- 34C Jos yhteisö kappaletta 34B soveltaessaan luokittelee osinkotuottojen, korkotuottojen ja korkokulujen kokonaismäärän yhteen voittoa tai tappiota osoittavan laskelman ryhmään, yhteisön on luokiteltava saatujen osinkojen, saatujen korkojen ja maksettujen korkojen kokonaismäärä siihen liittyvään toimintoon kuuluviksi rahavirroiksi rahavirtalaskelmassa. Jos yhteisö esimerkiksi luokittelee kaikki korkokulunsa voittoa tai tappiota osoittavan laskelman rahoituksen ryhmään, yhteisö luokittelee kaikki maksetut korkonsa rahoituksen rahavirroiksi.
- 34D Soveltaessaan IFRS 18:aa yhteisö saattaa joutua luokittelemaan osinkotuotot, korkotuotot ja korkokulut useampaan kuin yhteen voittoa tai tappiota osoittavan laskelman ryhmään. Tällöin yhteisön on kappaletta 34B soveltaessaan tehtävä tilinpäätöksen laatimisperiaatteita koskeva valinta, joka koskee niihin liittyvien rahavirtojen luokittelua yhteen niihin liittyvään toimintoon rahavirtalaskelmassa. Jos yhteisö esimerkiksi luokittelee korkokuluja voittoa tai tappiota osoittavan laskelman liiketoiminnan ryhmään ja rahoituksen ryhmään, yhteisö luokittelee kaikki maksetut korkonsa tilinpäätöksen laatimisperiaatteensa mukaisesti joko liiketoiminnan rahavirroiksi tai rahoituksen rahavirroiksi.

Tuloverot

- 35 Tuloveroista johtuvat rahavirrat on esitettävä omana eränään ja luokiteltava liiketoiminnan rahavirroiksi, jollei niiden voida erityisesti osoittaa kuuluvan rahoitukseen ja investointeihin.

...

Rahavarojen osatekijät

...

- 46 Ottaen huomioon erilaiset kassanhallinta- ja pankkikäytännöt eri puolilla maailmaa yhteisö esittää periaatteet, joita se noudattaa rahavarojen osatekijöitä määrittäessään, jotta IAS 8:n *Tilinpäätöksen laatimisperuste* mukaiset vaatimukset tulisivat täytetyiksi.

- 47 Jos rahavarojen osatekijöiden määrittämisperiaatetta on muutettu esimerkiksi siten, että aiemmin yhteisön sijoitussalkkuun kuulunut rahoitusinstrumentti on nyt luettu rahavaroihin, muutoksen vaikutus esitetään IAS 8:n mukaisesti.

...

Voimaantulo

...

- 64 Huhtikuussa 2024 julkaistulla asiakirjalla IFRS 18 muutettiin kappaleita 6, 10, 12, 14, 16–18, 20, 31, 32, 35, 46 ja 47, lisättiin kappaleet 33A ja 34A–34D ja poistettiin kappaleet 33 ja 34. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia, kun se soveltaa IFRS 18:aa.

Muutetaan IAS 7:n nimessä olevaa alaviitettä.

- * Syyskuussa 2007 IASB muutti IAS 1:n *Tilinpäätöksen esittäminen* seurauksena IAS 7:n englanninkielisen otsikon, joka aiemmin oli *Cash Flow Statements*, muotoon *Statement of Cash Flows*. Muutoksella ei ole vaikutusta suomenkieliseen tekstiin. Huhtikuussa 2024 IASB julkaisi IFRS 18:n *Tilinpäätöksen esittämistapa ja tilinpäätöksessä esitettävät tiedot* ja siirsi nämä IAS 1:een sisältyvät vaatimukset IFRS 18:aan.

IAS 8 Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet

Muutetaan IAS 8:n nimeä.

IAS 8 Tilinpäätöksen laatimisperuste

Muutetaan kappaleita 1, 3, 5, 11 ja 32 ja poistetaan kappale 2. Lisätään kappale 3A, kappaleet 6A–6J, 6K–6L, 6M–6N, 27A–27I ja 31A–31I niihin liittyvine otsikkoineen tai alaotsikkoineen ja kappale 54J. Lisätään myös kappaletta 28 edeltävä alaotsikko. Kappaletta 28 ei ole muutettu, mutta se on sisällytetty lukemisen helpottamiseksi.

Tavoite

- 1 Tämän standardin tavoitteena on parantaa yhteisön tilinpäätöksen merkityksellisyyttä ja luotettavuutta samoin kuin eri ajankohtien tilinpäätösten vertailukelpoisuutta sekä vertailukelpoisuutta toisten yhteisöjen tilinpäätöksiin nähden määräämällä tilinpäätöksen laatimisperusteesta, johon sisältyy:
 - (a) yleisiä seikkoja;
 - (b) tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden valinta-, muuttamis- ja esittämiskriteereitä; ja
 - (c) tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutosten, kirjanpidollisten arvioiden muutosten ja virheiden korjausten kirjanpitokäsittely sekä niistä tilinpäätöksessä esitettävät tiedot.
- 2 [poistettu]

Soveltamisala

- 3 Tätä standardia on sovellettava tilinpäätöksen laatimisperusteen määrittämiseen, mukaan lukien tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden valitseminen ja soveltaminen sekä tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutosten, kirjanpidollisten arvioiden muutosten ja aikaisempia kausia koskevien virheiden korjausten käsittely kirjanpidossa.
- 3A IAS 34:ssä *Osavuositilinpäätökset* esitetään lyhennetyn osavuositilinpäätöksen esittämistapaa ja lyhennetyssä osavuositilinpäätöksessä esitettäviä tietoja koskevia vaatimuksia. Myös tämän standardin kappaleita 6A–6N sovelletaan tällaiseen osavuositilinpäätökseen.
- ...

Määritelmät

- 5 Tässä standardissa käytetään seuraavia termejä seuraavassa merkityksessä:
 - ...
 - IFRS-tilinpäätösstandardit (IFRS Accounting Standards)* ovat kansainvälisiä tilinpäätösnormeja antavan elimen *International Accounting Standards Boardin* julkaisemia tilinpäätösstandardeja. Niihin kuuluvat:
 - (a) IFRS-standardit (International Financial Reporting Standards);
 - (b) IAS-standardit (International Accounting Standards);

(c) IFRIC-tulkinnat; ja

(d) SIC-tulkinnat.

IFRS-tilinpäätösstandardit tunnettiin aiemmin nimellä IFRS-standardit (International Financial Reporting Standards, IFRS, IFRSs ja IFRS Standards).

Olenainen informaatio määritellään IFRS 18:n *Tilinpäätöksen esittämistapa ja tilinpäätöksessä esitettävät tiedot* liitteessä A. Sanaa *olenainen* käytetään tässä standardissa samassa merkityksessä.

...

Laatimisperuste – yleisiä seikkoja

Oikean kuvan antaminen ja IFRS-tilinpäätösstandardien noudattaminen

- 6A Tilinpäätöksen on annettava oikea kuva yhteisön taloudellisesta asemasta, taloudellisesta tuloksesta ja rahavirroista. Oikean kuvan antaminen edellyttää, että liiketoimien, muiden tapahtumien ja olosuhteiden vaikutukset esitetään todenmukaisesti sekä *Taloudellisen raportoinnin käsitteellisessä viitekehyksessä (Käsitteellinen viitekehys)* annettujen varojen, velkojen, tuottojen ja kuluja määritelmien ja kirjaamiskriteerien mukaisesti. IFRS-standardien noudattamisen ja lisätietojen antamisen tarvittaessa oletetaan johtavan oikean kuvan antavaan tilinpäätökseen.
- 6B Jos yhteisön tilinpäätös on IFRS-tilinpäätösstandardien mukainen, tästä on annettava liitetiedoissa nimenomainen ja varaukseton lausuma. Yhteisö ei saa todeta tilinpäätöksen olevan IFRS-tilinpäätösstandardien mukainen, ellei se täytä IFRS-tilinpäätösstandardien kaikkia vaatimuksia.
- 6C Yhteisö pystyy antamaan oikean kuvan käytännössä kaikissa olosuhteissa noudattamalla sovellettavia IFRS-standardeja. Oikean kuvan antaminen edellyttää yhteisöltä myös:
- (a) tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden valitsemista ja soveltamista tämän standardin mukaisesti. Tässä standardissa esitetään niiden sitovien ohjeiden hierarkia, jotka johto ottaa huomioon silloin, kun asiaa nimenomaisesti koskevaa IFRS-standardia ei ole.
 - (b) informaation – myös tilinpäätöksen laatimisperiaatteita koskevan informaation – esittämistä tavalla, joka tekee siitä merkityksellistä, luotettavaa, vertailukelpoista ja ymmärrettävää.
 - (c) lisätietojen antamista silloin, kun IFRS-standardien nimenomaisten vaatimusten mukaiset tiedot eivät ole riittäviä, jotta käyttäjät pystyisivät ymmärtämään, miten tietyt liiketoimet, muut tapahtumat ja olosuhteet ovat vaikuttaneet yhteisön taloudelliseen asemaan ja taloudelliseen tulokseen.
- 6D Epäasianmukaiset tilinpäätöksen laatimisperiaatteet eivät korjaudu sillä, että yhteisö ilmoittaa noudattamansa tilinpäätöksen laatimisperiaatteet tai antaa liite- tai lisätietoja.
- 6E Niissä äärimmäisen harvinaisissa olosuhteissa, joissa johto toteaa, että jonkin IFRS-standardin mukaisen vaatimuksen noudattaminen johtaisi niin harhaanjohtavaan tulokseen, että se olisi vastoin *Käsitteellisessä viitekehyksessä* esitettyä tilinpäätöksen tavoitetta, yhteisön on poikettava kyseisestä vaatimuksesta kappaleessa 6F tarkoitetulla tavalla, mikäli asianomaisessa sääntelynormistossa edellytetään tällaista poikkeamista tai ei muutoin kielletä sitä.
- 6F Kun yhteisö poikkeaa jonkin IFRS-standardin vaatimuksesta kappaleen 6E mukaisesti, sen on esitettävä tilinpäätöksessään:
- (a) että johto on todennut tilinpäätöksen antavan oikean kuvan yhteisön taloudellisesta asemasta, taloudellisesta tuloksesta ja rahavirroista;
 - (b) että yhteisö on noudattanut sovellettavia IFRS-standardeja, paitsi että se on oikean kuvan antamiseksi poikennut tietyistä vaatimuksesta;
 - (c) sen IFRS-standardin nimi, josta yhteisö on poikennut, poikkeamisen luonne sekä kyseisessä IFRS-standardissa vaadittava menettelytapa, syy, jonka vuoksi tämä menettelytapa olisi kyseisissä olosuhteissa johtanut niin harhaanjohtavaan tulokseen, että se olisi vastoin *Käsitteellisessä viitekehyksessä* esitettyä tilinpäätöksen tavoitetta, sekä valittu menettelytapa; ja

- (d) jokaiselta tilinpäätöksessä esitettävältä kaudelta poikkeamisen taloudellinen vaikutus jokaiseen tilinpäätöksen erään, joka olisi esitetty, jos vaatimusta olisi noudatettu.
- 6G Silloin kun yhteisö on poikennut jonkin IFRS-standardin vaatimuksesta jollakin aikaisemmalla kaudella ja tämä poikkeaminen vaikuttaa tarkasteltavana olevan kauden tilinpäätöksen lukuihin, sen on esitettävä tilinpäätöksessään kappaleissa 6F(c)–6F(d) tarkoitetut tiedot.
- 6H Kappaletta 6G sovelletaan esimerkiksi silloin, kun yhteisö on jollakin aikaisemmalla kaudella poikennut jonkin IFRS-standardin vaatimuksesta, joka koskee varojen tai velkojen arvostamista, ja tämä poikkeaminen vaikuttaa tarkasteltavana olevan kauden tilinpäätöksessä esitettävien varojen ja velkojen muutosten arvostamiseen.
- 6I Niissä äärimmäisen harvinaisissa olosuhteissa, joissa johto toteaa, että jonkin IFRS-standardin mukaisen vaatimuksen noudattaminen johtaisi niin harhaanjohtavaan tulokseen, että se olisi vastoin *Käsitteellisessä viitekehyksessä* esitettyä tilinpäätöksen tavoitetta, mutta asianomainen sääntelynormisto ei salli poikkeamista kyseisestä vaatimuksesta, yhteisön on mahdollisimman pitkälti rajoitettava niitä harhaanjohtavia seikkoja, joita vaatimuksen noudattamisesta havaitaan aiheutuvan, esittämällä tilinpäätöksessään seuraavat tiedot:
- (a) kyseisen IFRS-standardin nimi, vaatimuksen luonne ja syy, jonka vuoksi johto on todennut kyseisen vaatimuksen noudattamisen johtavan kyseisissä olosuhteissa niin harhaanjohtavaan tulokseen, että se olisi *Käsitteellisessä viitekehyksessä* esitetyn tilinpäätöksen tavoitteen vastaista; ja
- (b) jokaiselta tilinpäätöksessä esitettävältä kaudelta kutakin tilinpäätöksen erää koskevat oikaisut, joiden johto on todennut olevan tarpeellisia oikean kuvan antamiseksi.
- 6J Kappaleita 6E–6I sovellettaessa tiedon katsotaan olevan tilinpäätöksen tavoitteen vastainen silloin, kun se ei esitä todenmukaisesti niitä liiketoimia, muita tapahtumia ja olosuhteita, joita sen joko väitetään esittävän tai joita sen voitaisiin kohtuudella odottaa esittävän, ja näin ollen se todennäköisesti vaikuttaisi tilinpäätöksen käyttäjien taloudellisiin päätöksiin. Arvioidessaan, johtaisiko jonkin IFRS-standardin tietyn vaatimuksen noudattaminen niin harhaanjohtavaan tulokseen, että se olisi *Käsitteellisessä viitekehyksessä* esitetyn tilinpäätöksen tavoitteen vastaista, johto harkitsee sitä:
- (a) minkä vuoksi tilinpäätöksen tavoitetta ei saavuteta kyseisissä olosuhteissa; ja
- (b) miten yhteisön olosuhteet poikkeavat muiden vaatimusta noudattavien yhteisöjen olosuhteista. Jos muut samankaltaisissa olosuhteissa toimivat yhteisöt noudattavat vaatimusta, oletetaan lähtökohtaisesti, että vaatimuksen noudattaminen ei voi johtaa yhteisön osalta niin harhaanjohtavaan tulokseen, että se olisi *Käsitteellisessä viitekehyksessä* esitetyn tilinpäätöksen tavoitteen vastaista, mutta tämä oletamus on kumottavissa.

Toiminnan jatkuvuus

- 6K Johdon on tilinpäätöstä laatiessaan arvioitava yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa. Yhteisön tilinpäätös on laadittava toiminnan jatkuvuuteen perustuen, paitsi milloin johdon aikomuksena on lopettaa yhteisö tai lakkauttaa sen toiminta tai kun sillä ei ole muuta realistista vaihtoehtoa. Silloin kun johto on arviota tehdessään tietoinen sellaisista tapahtumiin tai olosuhteisiin liittyvistä olennaisista epävarmuustekijöistä, jotka saattavat antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa, yhteisön on ilmoitettava nämä epävarmuustekijät tilinpäätöksessä. Silloin kun yhteisön tilinpäätöstä ei laadita toiminnan jatkuvuuteen perustuen, tästä on annettava tieto, ja on ilmoitettava, millä perusteella tilinpäätös on laadittu ja minkä vuoksi toiminnan jatkuvuuden periaatetta ei katsota voitavan soveltaa.
- 6L Toiminnan jatkuvuutta koskevan oletuksen asianmukaisuutta arvioidessaan johto ottaa huomioon kaiken käytettävissä olevan informaation tulevaisuudesta, joka kattaa vähintään kaksitoista kuukautta raportointikauden lopusta lukien, tähän kuitenkin rajoittumatta. Harkinnan aste riippuu kussakin tapauksessa vallitsevista tosiasioista. Kun yhteisön toiminta on ollut kannattavaa ja sillä on ollut rahoitusta saatavilla, yhteisön johtopäätös toiminnan jatkuvuuteen perustuvan laskentaperusteen asianmukaisuudesta saattaa olla tehtävissä ilman yksityiskohtaista analyysia. Muissa tapauksissa johto voi joutua harkitsemaan useita nykyiseen ja ennakoituun kannattavuuteen, velkojen maksusuunnitelmiin ja mahdollisiin vaihtoehtoihin rahoituslähteisiin liittyviä tekijöitä, ennen kuin se voi todeta, että toiminnan jatkuvuuden periaatteen soveltaminen on asianmukaista.

Suoriteperusteinen laskentaperuste

- 6M Yhteisön on laadittava tilinpäätöksensä suoriteperusteista laskentaperustetta käyttäen rahavirtoja koskevaa informaatiota lukuun ottamatta.
- 6N Suoriteperusteista laskentaperustetta käyttäessään yhteisö merkitsee erät tilinpäätökseen varoiksi, veloiksi, omaksi pääomaksi, tuotoiksi ja kuluiksi (tilinpäätöksen perustekijät), kun ne vastaavat *Käsitteellisessä viitekehyksessä* esitettyjä perustekijöiden määritelmiä ja täyttävät kyseisiä perustekijöitä koskevat kirjaamiskriteerit.

Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet

Tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden valinta ja soveltaminen

- ...
- 11 Kappaleessa 10 tarkoitetussa harkinnassaan johdon on tukeuduttava seuraaviin lähteisiin alenevassa järjestyksessä ja arvioitava niiden käyttökelpoisuutta:
- ...
- (b) *Käsitteellisessä viitekehyksessä* annetut varojen, velkojen, tuottojen ja kulujen määritelmät ja kirjauskriteerit sekä niiden arvostukseen liittyvät käsitteet.
- ...

Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot

Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden valinnasta ja soveltamisesta

- 27A Yhteisön on esitettävä olennainen tilinpäätöksen laatimisperiaatteita koskeva informaatio (ks. kappale 5). Tilinpäätöksen laatimisperiaatteita koskeva informaatio on olennaista, jos sen – tarkasteltuna yhdessä yhteisön tilinpäätökseen sisältyvän muun informaation kanssa – voi kohtuudella odottaa vaikuttavan päätöksiin, joita yleiseen käyttöön tarkoitetun tilinpäätöksen ensisijaiset käyttäjät tekevät kyseisen tilinpäätöksen perusteella.
- 27B Tilinpäätöksen laatimisperiaatteita koskeva informaatio, joka liittyy epäolennaisiin liiketoimiin, muihin tapahtumiin tai olosuhteisiin, on epäolennaista, eikä sitä tarvitse esittää. Tilinpäätöksen laatimisperiaatteita koskeva informaatio saattaa kuitenkin olla olennaista siihen liittyvien liiketoimien, muiden tapahtumien tai olosuhteiden luonteen vuoksi, vaikka rahamäärät olisivat epäolennaisia. Kaikki olennaisiin liiketoimiin, muihin tapahtumiin tai olosuhteisiin liittyvä tilinpäätöksen laatimisperiaatteita koskeva informaatio ei kuitenkaan ole itsessään olennaista.
- 27C Tilinpäätöksen laatimisperiaatteita koskevan informaation odotetaan olevan olennaista, jos yhteisön tilinpäätöksen käyttäjät tarvitsisivat sitä ymmärtääkseen muuta tilinpäätökseen sisältyvää olennaista informaatiota. Yhteisö esimerkiksi todennäköisesti pitää tilinpäätöksen laatimisperiaatteita koskevaa informaatiota tilinpäätöksensä kannalta olennaisena, jos kyseinen informaatio liittyy olennaisiin liiketoimiin, muihin tapahtumiin tai olosuhteisiin ja:
- (a) yhteisö on muuttanut tilinpäätöksen laatimisperiaatetta raportointikaudella ja tämä muutos on johtanut olennaiseen muutokseen tilinpäätökseen sisältyvässä informaatioissa;
- (b) yhteisö on valinnut tilinpäätöksen laatimisperiaatteen yhdestä tai useammasta IFRS-standardissa sallittavasta vaihtoehdosta – tällainen tilanne voisi syntyä, jos yhteisö päättäisi käyttää sijoituskiinteistöjen arvostamiseen alkuperäiseen hankintameno perustuvaa arvoa käyvän arvon sijaan;
- (c) tilinpäätöksen laatimisperiaate on kehitetty tämän standardin mukaisesti, kun nimenomaisesti sovellettavaa IFRS-standardia ei ole;

- (d) tilinpäätöksen laatimisperiaate liittyy alueeseen, jolla yhteisön täytyy tehdä merkittäviä harkintaan perustuvia ratkaisuja tai oletuksia tilinpäätöksen laatimisperiaatetta sovellettaessa, ja yhteisö esittää kyseiset harkintaan perustuvat ratkaisut tai oletukset kappaleiden 27G ja 31A mukaisesti; tai
 - (e) vaadittava kirjanpitokäsittely on monimutkainen, ja yhteisön tilinpäätöksen käyttäjät eivät muutoin ymmärtäisi kyseisiä olennaisia liiketoimia, muita tapahtumia tai olosuhteita – tällainen tilanne voisi syntyä, jos yhteisö soveltaa johonkin olennaisten liiketoimien luokkaan useampaa kuin yhtä IFRS-standardia.
- 27D Tilinpäätöksen laatimisperiaatteita koskeva informaatio, joka keskittyy siihen, miten yhteisö on soveltanut IFRS-standardien vaatimuksia omiin olosuhteisiinsa, on yhteisökohtaista informaatiota, joka on tilinpäätöksen käyttäjille hyödyllisempää kuin standardoitu informaatio tai informaatio, jossa vain kerrataan IFRS-standardien vaatimuksia tai esitetään yhteenveto niistä.
- 27E Jos yhteisö esittää epäolennaista tilinpäätöksen laatimisperiaatteita koskevaa informaatiota, tällainen informaatio ei saa hämärtää olennaista tilinpäätöksen laatimisperiaatteita koskevaa informaatiota.
- 27F Yhteisön johtopäätös siitä, että tilinpäätöksen laatimisperiaatteita koskeva informaatio on epäolennaista, ei vaikuta muihin IFRS-standardeihin sisältyviin vaatimuksiin tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista.
- 27G Yhteisön on esitettävä olennaisen tilinpäätöksen laatimisperiaatteita koskevan informaation yhteydessä tai muualla liitetiedoissa tiedot harkintaan perustuvista ratkaisuista – muista kuin arvioita edellyttävistä (ks. kappale 31A) – jotka johto on tehnyt yhteisön noudattamia tilinpäätöksen laatimisperiaatteita soveltaessaan ja joilla on merkittävin vaikutus tilinpäätöksessä esitettäviin lukuihin.**
- 27H Johto tekee yhteisön noudattamia tilinpäätöksen laatimisperiaatteita soveltaessaan useita harkintaan perustuvia ratkaisuja – muita kuin arvioita edellyttäviä – joilla saattaa olla merkittävä vaikutus tilinpäätöksessä esitettäviin lukuihin. Johto tekee harkintaan perustuvia ratkaisuja esimerkiksi määrittäessään:
- (a) milloin rahoitusvarojen ja, kun kyse on vuokralle antajista, vuokrasopimuksen kohteena olevien omaisuuserien omistamiseen liittyvät merkittävät riskit ja edut ovat siirtyneet kaikilta olennaisilta osin toisille yhteisöille;
 - (b) ovatko tietyt tuotteiden myynnit tosiasialliselta sisällöltään rahoitusjärjestelyjä, jolloin niistä ei synny myyntituottoja; ja
 - (c) määrätäänkö rahoitusvaroihin kuuluvan erän sopimusehdoissa tiettyinä ajankohtina toteutuvista rahavirroista, jotka ovat yksinomaan pääoman ja jäljellä olevan pääomamäärän koron maksua.
- 27I Joidenkin kappaleen 27G mukaisten tietojen esittämistä vaaditaan muissa IFRS-standardeissa. Esimerkiksi IFRS 12:n *Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot osuuksista muissa yhteisöissä* mukaan yhteisön on annettava tiedot harkintaan perustuvista ratkaisuista, jotka se on tehnyt määrittäessään, onko sillä määräysvalta toisessa yhteisössä. IAS 40:n *Sijoituskiinteistöt* mukaan tilinpäätöksessä on esitettävä kriteerit, jotka yhteisö on kehittänyt sijoituskiinteistön erottamiseen omassa käytössä olevasta kiinteistöstä ja kiinteistöstä, joka on tarkoitettu myytäväksi tavanomaisessa liiketoiminnassa, kun kiinteistöjen luokittelu on vaikeaa.

Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutoksista

- 28 Silloin kun IFRS-standardin ensimmäistä kertaa tapahtuvalla soveltamisella on vaikutusta tarkasteltavana olevaan kauteen tai johonkin aikaisempaan kauteen, kun sillä olisi tällaista vaikutusta mutta oikaisun määrää ei ole käytännössä mahdollisuutta selvittää, tai kun sillä saattaisi olla vaikutusta tuleviin kausiin, yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään:

...

Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot arvioihin liittyvistä epävarmuustekijöistä

- 31A Yhteisön on annettava tietoa tulevaisuutta koskevista oletuksista ja muista keskeisistä raportointikauden päättämisaikakohdan arvioihin liittyvistä epävarmuustekijöistä, jotka aiheuttavat merkittävän riskin varojen ja velkojen kirjanpitoarvojen olennaisesta muuttumisesta seuraavan tilikauden aikana. Liitetiedoissa on annettava kyseisistä varoista ja veloista seuraavat tiedot:
- (a) niiden luonne; ja
 - (b) niiden kirjanpitoarvot raportointikauden lopussa.

- 31B Joidenkin varojen ja velkojen kirjanpitoarvon määrittäminen edellyttää, että arvioidaan epävarmojen tulevaisuuden tapahtumien vaikutuksia näihin varoihin ja velkoihin raportointikauden lopussa. Jos esimerkiksi viime aikoina havainnoituja markkinahintoja ei ole, tarvitaan tulevaisuuteen suuntautuvia arvioita, jotta pystytään määrittämään aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden luokista kerrytettävissä oleva rahamäärä, teknisen vanhentumisen vaikutus vaihto-omaisuuteen, käynnissä olevan oikeudenkäynnin tuloksesta riippuvat varaukset ja pitkäaikaisiin työsuhde-etuuksiin liittyvät velat, kuten eläkevelvoitteet. Näihin arvioihin liittyy oletuksia esimerkiksi riskeihin perustuvista oikaisuksista rahavirtoihin tai käytettäviin diskonttauskorkoihin, tulevista palkkojen muutoksista ja muihin menoihin vaikuttavista tulevista hinnanmuutoksista.
- 31C Kappaleen 31A mukaisesti esitettävät tiedot oletuksista ja muista arvioihin liittyvistä epävarmuustekijöistä koskevat sellaisia arvioita, jotka edellyttävät johdolta kaikkein vaativimpia, subjektiivisimpia tai monimutkaisimpia harkintaan perustuvia ratkaisuja. Kun epävarmuustekijöiden mahdollisiin tuleviin toteumiin vaikuttavien muuttujien ja oletusten määrä kasvaa, harkintaan perustuvat ratkaisut muuttuvat subjektiivisemmiksi ja monimutkaisemmiksi ja varojen ja velkojen kirjanpitoarvojen olennaisten muutosten todennäköisyys kasvaa yleensä vastaavasti.
- 31D Kappaleen 31A mukaisia tietoja ei vaadita esitettäväksi varoista ja veloista, joihin liittyy merkittävä riski kirjanpitoarvon olennaisesta muuttumisesta seuraavan tilikauden aikana, jos ne arvostetaan raportointikauden lopussa käypään arvoon, joka perustuu toimivilla markkinoilla täysin samanlaiselle omaisuuserälle tai velalle noteerattuun hintaan. Tällaiset käyvät arvot voivat muuttua olennaisesti seuraavan tilikauden aikana, mutta nämä muutokset eivät johdu oletuksista tai muista raportointikauden päättymisajankohdan arvioihin liittyvistä epävarmuustekijöistä.
- 31E Yhteisö esittää kappaleen 31A mukaiset tiedot tavalla, joka auttaa tilinpäätöksen käyttäjiä ymmärtämään, millaisia harkintaan perustuvia ratkaisuja johto tekee tulevaisuuden ja muiden arvioihin liittyvien epävarmuustekijöiden suhteen. Esitettävän informaation luonne ja laajuus vaihtelevat tehdyn oletuksen luonteen ja muiden olosuhteiden mukaan. Yhteisö esittää esimerkiksi seuraavan tyyppisiä tietoja:
- (a) oletuksen tai muun arvioihin liittyvän epävarmuuden luonne;
 - (b) kirjanpitoarvojen herkkyys niitä laskettaessa käytetyille menetelmille, oletuksille ja arvioille sekä syyt, joista tämä herkkyys johtuu;
 - (c) epävarmuuden odotettu toteuma sekä niiden varojen ja velkojen, joihin sillä on vaikutusta, kirjanpitoarvojen jokseenkin mahdollisten toteumien vaihteluväli seuraavan tilikauden aikana; ja
 - (d) selostus muutoksista, jotka on tehty kyseisiä varoja ja velkoja koskeviin aikaisempiin oletuksiin, jos epävarmuus on edelleen olemassa.
- 31F Tässä standardissa ei vaadita yhteisöä esittämään budjettitietoja eikä ennusteita kappaleen 31A mukaisissa tiedoissa.
- 31G Joskus ei ole käytännössä mahdollista antaa tietoa jonkin oletuksen tai muun raportointikauden päättymisajankohdan arvioihin liittyvän epävarmuustekijän mahdollisten vaikutusten laajuudesta. Tällöin yhteisö ilmoittaa, että nykyisen tietämyksen perusteella on jokseenkin mahdollista, että oletuksista poikkeavat tulemat saattavat seuraavan tilikauden aikana edellyttää olennaista muutosta sen omaisuuserän tai velan kirjanpitoarvoon, johon niillä on vaikutusta. Yhteisö ilmoittaa kaikissa tapauksissa sen nimenomaisen omaisuuserän tai velan (tai varojen tai velkojen luokan) luonteen ja kirjanpitoarvon, johon oletuksella on vaikutusta.
- 31H Kappaleen 27G mukaiset tiedot niistä nimenomaisista harkintaan perustuvista ratkaisuista, jotka johto on tehnyt yhteisön noudattamia tilinpäätöksen laatimisperiaatteita soveltaessaan, eivät koske kappaleessa 31A tarkoitettuja arvioihin liittyviä epävarmuustekijöitä.

- 31I Muissa IFRS-standardeissa vaaditaan esittämään tilinpäätöksessä tietoja joistakin sellaisista oletuksista, joiden esittämistä muutoin vaadittaisiin kappaleen 31A mukaisesti. Esimerkiksi IAS 37:n *Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat* mukaan tilinpäätöksessä on tietyissä tapauksissa ilmoitettava tärkeimmät vastaisia tapahtumia koskevat oletukset, jotka vaikuttavat kuhunkin varausten ryhmään. IFRS 13:ssa *Käyvän arvon määrittäminen* vaaditaan, että tilinpäätöksessä esitetään tiedot merkittävistä oletuksista (mukaan lukien arvostusmenetelmä(t) ja syöttötiedot), joita yhteisö käyttää määrittäessään käypään arvoon taseeseen merkittävien varojen ja velkojen käypiä arvoja.

Kirjanpidolliset arviot

- 32 Tilinpäätöksen laatimisperiaate saattaa edellyttää tilinpäätökseen sisältyvien erien arvostamista tavalla, johon sisältyy arvostukseen liittyvää epävarmuutta – toisin sanoen tilinpäätöksen laatimisperiaate saattaa edellyttää tällaisten erien arvostamista rahamääriin, jotka eivät ole suoraan havainnoitavissa ja joudutaan sen sijaan arvioimaan. Tällöin yhteisö muodostaa kirjanpidollisen arvion, jotta tilinpäätöksen laatimisperiaatteen mukainen tavoite saavutetaan. Kirjanpidollisten arvioiden muodostamiseen kuuluu, että käytetään viimeisimpään saatavilla olevaan luotettavaan informaatioon perustuvaa harkintaa tai oletuksia. Esimerkkejä kirjanpidollisista arvioista ovat:

...

- (c) omaisuuserän tai velan käypä arvo sovellettaessa IFRS 13:a;

...

- (e) takuuvuoroita koskeva varaus sovellettaessa IAS 37:ää.

...

Voimaantulo ja siirtymäsäännöt

...

- 54J Huhtikuussa 2024 julkaistulla asiakirjalla IFRS 18 muutettiin kappaleita 1, 3, 5, 11 ja 32, lisättiin kappaleet 3A, 6A–6N, 27A–27I ja 31A–31I niihin liittyvine otsikkoineen ja alaotsikkoineen, lisättiin kappaletta 28 edeltävä alaotsikko ja poistettiin kappale 2. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia, kun se soveltaa IFRS 18:aa.

Poistetaan kappaleeseen 5 sisältyvän *IFRS-tilinpäätösstandardien* määritelmän alaviite.

Lisätään alaviite kappaleen 54H loppuun.

- * Huhtikuussa 2024 IASB julkaisi IFRS 18:n *Tilinpäätöksen esittämistapa ja tilinpäätöksessä esitettävät tiedot* ja siirsi IAS 1:een *Tilinpäätöksen esittäminen* sisältyvän ”olennaisen” määritelmän IFRS 18:aan.

IAS 10 Raportointikauden päättymisen jälkeiset tapahtumat

Muutetaan kappaleita 13 ja 16 ja lisätään kappale 23D.

Kirjaaminen ja arvostaminen

...

Osingot

...

- 13 Jos osinkojen jakamisesta tehdään päätös raportointikauden päättymisen jälkeen mutta ennen kuin tilinpäätös hyväksytään julkistettavaksi, osinkoja ei merkitä raportointikauden lopussa velaksi taseeseen, koska kyseisenä ajankohtana ei ole olemassa velvoitetta. Tällaiset osingot esitetään liitetiedoissa IFRS 18:n *Tilinpäätöksen esittämistapa ja tilinpäätöksessä esitettävät tiedot* mukaisesti.

Toiminnan jatkuvuus

...

- 16 IAS 8:ssa *Tilinpäätöksen laatimisperuste* vaaditaan tiettyjen tietojen esittämistä, jos:
- (a) tilinpäätöstä ei ole laadittu toiminnan jatkuvuuteen perustuen; tai
 - (b) johto on tietoinen olennaisista tapahtumiin tai olosuhteisiin liittyvistä epävarmuustekijöistä, jotka saattavat antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa. Tapahtumat tai olosuhteet, joita koskevat tiedot on esitettävä tilinpäätöksessä, voivat syntyä raportointikauden päättymisen jälkeen.

...

Voimaantulo

...

- 23D Huhtikuussa 2024 julkaistulla asiakirjalla IFRS 18 muutettiin kappaleita 13 ja 16. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia, kun se soveltaa IFRS 18:aa.

Lisätään alaviite kappaleessa 23C olevaan ilmaisuun "IAS 1:n kappaleeseen 7... sisältyvään olennaisen määritelmään".

- * Huhtikuussa 2024 IASB julkaisi IFRS 18:n *Tilinpäätöksen esittämistapa ja tilinpäätöksessä esitettävät tiedot* ja siirsi IAS 1:een *Tilinpäätöksen esittäminen* sisältyvän "olennaisen" määritelmän IFRS 18:aan.

IAS 12 Tuloverot

Muutetaan kappaleita 62A, 77 (ja siihen liittyvää alaotsikkoa) ja 78 (ja siihen liittyvää alaotsikkoa) ja kappaletta 81. Lisätään kappale 98N.

Kauden verotettavaan tuloon perustuvan veron ja laskennallisen veron kirjaaminen

...

Muuten kuin tulosvaikutteisesti kirjattavat erät

...

62A IFRS-standardeissa vaaditaan tai sallitaan, että tietyt erät kirjataan suoraan omaa pääomaa hyvittäen tai veloittaen. Esimerkkejä tällaisista eristä ovat:

- (a) kertyneiden voittovarojen alkusaldon oikaisu, joka johtuu joko takautuvasti sovelletusta tilinpäätöksen laatimisperiaatteen muutoksesta tai virheen korjaamisesta (ks. IAS 8 *Tilinpäätöksen laatimisperuste*); ja
- (b) yhdistelmäinstrumentin oman pääoman komponentin alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä syntyvät erät (ks. kappale 23).

...

Esittäminen

...

Verokulu

Tulosvaikutteisesti kirjattaviin eriin liittyvä verokulu (tai -tuotto)

77 Jatkuvien toimintojen osalta tulosvaikutteisesti kirjattaviin eriin liittyvä verokulu (tai -tuotto) on esitettävä voittoa tai tappiota osoittavan laskelman tuloverojen ryhmässä.

...

Kurssierot tuloveroista aiheutuvista ulkomaanvaluutan määräisistä varoista ja veloista

78 Jos kurssierot tuloveroista aiheutuvista ulkomaanvaluutan määräisistä varoista ja veloista kirjataan tulosvaikutteisesti IAS 21:n mukaisesti, ne on luokiteltava IFRS 18:n *Tilinpäätöksen esittämistapa ja tilinpäätöksessä esitettävät tiedot* kappaleen 67 vaatimusten mukaisesti.

Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot

...

81 Myös seuraavat erät on ilmoitettava erikseen:

...

- (ab) kuhunkin muuhun laajan tuloksen erään liittyvä tuloveron määrä (ks. kappale 62 sekä IFRS 18:n kappale 93);

...

- (h) lopetetuista toiminnoista ilmoitetaan verokulu, joka liittyy:
 - (i) lopettamisesta johtuvaan voittoon tai tappioon; ja
 - (ii) lopetetun toiminnon voittoon tai tappioon kaudelta, sekä vastaavat erät jokaiselta esitettävältä aikaisemmalta kaudelta;

...

Voimaantulo

...

98N Huhtikuussa 2024 julkaistulla asiakirjalla IFRS 18 muutettiin kappaleita 62A, 77 (ja siihen liittyvää alaotsikkoa) ja 78 (ja siihen liittyvää alaotsikkoa) ja kappaletta 81. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia, kun se soveltaa IFRS 18:aa.

Lisätään alaviite kappaleen 92 loppuun.

* Huhtikuussa 2024 IASB julkaisi IFRS 18:n *Tilinpäätöksen esittämistapa ja tilinpäätöksessä esitettävät tiedot* ja siirsi nämä IAS 1:een *Tilinpäätöksen esittäminen* sisältyvät vaatimukset IFRS 18:aan.

Lisätään alaviite kappaleen 98B loppuun.

* Julkaistessaan IFRS 18:n IASB siirsi nämä IAS 1:een sisältyvät vaatimukset IFRS 18:aan.

Lisätään alaviite kappaleessa 98H olevaan tekstiin "IAS 8:n *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet*".

* Julkaistessaan IFRS 18:n IASB muutti IAS 8:n nimeksi *Tilinpäätöksen laatimisperuste*.

IAS 16 Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet

Muutetaan kappaletta 51. Lisätään kappale 81O.

Arvostaminen kirjaamisen jälkeen

...

Poistot

...

Poistopohja ja poistoaika

...

- 51 Omaisuuserän jäännösarvo ja taloudellinen vaikutusaika on tarkistettava vähintään jokaisen tilikauden lopussa, ja jos odotukset poikkeavat aikaisemmista arvioista, muutos (tai muutokset) on käsiteltävä kirjanpidollisen arvion muutoksena IAS 8:n *Tilinpäätöksen laatimisperuste* mukaisesti.

...

Voimaantulo

...

- 81O Huhtikuussa 2024 julkaistulla asiakirjalla IFRS 18 *Tilinpäätöksen esittämistapa ja tilinpäätöksessä esitettävät tiedot* muutettiin kappaletta 51. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia, kun se soveltaa IFRS 18:aa.

Lisätään alaviite kappaleen 81B loppuun.

- * Huhtikuussa 2024 IASB julkaisi IFRS 18:n *Tilinpäätöksen esittämistapa ja tilinpäätöksessä esitettävät tiedot* ja siirsi nämä IAS 1:een *Tilinpäätöksen esittäminen* sisältyvät vaatimukset IFRS 18:aan.

Lisätään alaviite kappaleessa 81G olevaan tekstiin "IAS 8:n *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet*".

- * Julkaistessaan IFRS 18:n IASB muutti IAS 8:n nimeksi *Tilinpäätöksen laatimisperuste*.

IAS 19 Työsuhde-etuudet

Muutetaan kappaleita 25, 134, 158 ja 171. Lisätään kappale 180.

Lyhytaikaiset työsuhde-etuudet

...

Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot

- 25 Vaikka tässä standardissa ei edellytetä määrättyjen lyhytaikaisia työsuhde-etuuksia koskevien tietojen esittämistä tilinpäätöksessä, muut IFRS-standardit saattavat sisältää tietojen esittämistä koskevia vaatimuksia. Esimerkiksi IAS 24:n mukaan tilinpäätöksessä on esitettävä johtoon kuuluvien avainhenkilöiden työsuhde-etuudet. IFRS 18:n *Tilinpäätöksen esittämistapa ja tilinpäätöksessä esitettävät tiedot* mukaan tilinpäätöksessä on esitettävä työsuhde-etuuksista aiheutuvat kulut.

...

Työsuhteen päättymisen jälkeiset etuudet: etuusperusteiset järjestelyt

...

Esittäminen tilinpäätöksessä

...

Etuusperusteisen menon osatekijät

- 134 Kappaleessa 120 vaaditaan, että yhteisö kirjaa työsuoritukseen perustuvan menon ja etuusperusteisen nettovelan (tai -omaisuuserän) nettokoron tulosvaikutteisesti. Tässä standardissa ei määrätä, kuinka yhteisön tulee esittää työsuoritukseen perustuva meno ja etuusperusteisen nettovelan (tai -omaisuuserän) nettokorko tilinpäätöksessä. Yhteisö esittää nämä osatekijät IFRS 18:n mukaisesti.

...

Muut pitkäaikaiset työsuhde-etuudet

...

Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot

- 158 Vaikka tämä standardi ei sisällä vaatimusta määrättyjen muita pitkäaikaisia työsuhde-etuuksia koskevien tietojen esittämisestä tilinpäätöksessä, muut IFRS-standardit saattavat sisältää tietojen esittämistä koskevia vaatimuksia. Esimerkiksi IAS 24:n mukaan tilinpäätöksessä on esitettävä johtoon kuuluvien avainhenkilöiden työsuhde-etuudet. IFRS 18:n mukaan tilinpäätöksessä on esitettävä työsuhde-etuuksista aiheutuvat kulut.

Työsuhteen päättämiseen liittyvät etuudet

...

Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot

- 171 Vaikka tämä standardi ei sisällä vaatimuksia määrättyjen työsuhteen päättämiseen liittyviä etuuksia koskevien tietojen esittämisestä tilinpäätöksessä, muut IFRS-standardit saattavat sisältää tietojen esittämistä koskevia vaatimuksia. Esimerkiksi IAS 24:n mukaan tilinpäätöksessä on esitettävä johtoon kuuluvien avainhenkilöiden työsuhte-etuudet. IFRS 18:n mukaan tilinpäätöksessä on esitettävä työsuhte-etuuksista aiheutuvat kulut.

Siirtymäsäännöt ja voimaantulo

...

- 180 Huhtikuussa 2024 julkaistulla asiakirjalla IFRS 18 muutettiin kappaleita 25, 134, 158 ja 171. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia, kun se soveltaa IFRS 18:aa.

Lisätään alaviite kappaleessa 173 olevaan tekstiin "IAS 8:n *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet*".

- * Julkaistessaan IFRS 18:n *Tilinpäätöksen esittämistapa ja tilinpäätöksessä esitettävät tiedot* huhtikuussa 2024 IASB muutti IAS 8:n nimeksi *Tilinpäätöksen laatimisperuste*.

Lisätään alaviite kappaleessa 175 olevaan tekstiin "IAS 8:n *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet*".

- * Julkaistessaan IFRS 18:n IASB muutti IAS 8:n nimeä.

IAS 20 *Julkisten avustusten kirjanpidollinen käsittely ja julkisesta tuesta tilinpäätöksessä esitettävät tiedot*

Muutetaan kappaleita 16, 29 ja 32 ja lisätään kappale 49.

Julkiset avustukset

- ...
- 16 Tuottoihin perustuvassa lähestymistavassa on perustavanlaatuista se, että julkiset avustukset tulee kirjata tulosvaikutteisesti systemaattisella tavalla niillä kausilla, joilla yhteisö kirjaa kuluiksi menot, joita avustus on tarkoitettu kattamaan. Julkisten avustusten maksuperusteinen tulosvaikutteinen kirjaaminen ei ole suoriteperustetta koskevan oletuksen mukaista (ks. IAS 8 *Tilinpäätöksen laatimisperuste*), ja se olisi hyväksyttävää vain siinä tapauksessa, että ei olisi olemassa mitään perustetta avustuksen kohdistamiseen muihin kausiin kuin siihen, jonka aikana se on saatu.
- ...

Tuottoihin liittyvien avustusten esittäminen

- 29 Tuottoihin liittyvät avustukset luokitellaan ja esitetään voittoa tai tappiota osoittavassa laskelmassa IFRS 18:n *Tilinpäätöksen esittämistapa ja tilinpäätöksessä esitettävät tiedot* vaatimusten mukaisesti. Ne kirjataan tulosvaikutteisesti joko tuotoksi tai vähennykseksi raportoitessa niitä vastaavia kuluja.
- ...

Julkisten avustusten takaisinmaksu

- 32 Julkista avustusta, joka joudutaan maksamaan takaisin, on käsiteltävä kirjanpidollisen arvion muutoksena (ks. IAS 8). Tuottoihin liittyvän avustuksen takaisinmaksu on kohdistettava ensin mahdolliseen tulouttamattomaan avustuksesta kirjattuun velkaan. Siltä osin kuin takaisinmaksu ylittää tällaisen velan tai kun tällaista velkaa ei ole, takaisinmaksu on kirjattava välittömästi tulosvaikutteisesti. Omaisuuserään liittyvän avustuksen takaisinmaksu on kirjattava lisäämällä omaisuuserän kirjanpitoarvoa tai vähentämällä taseeseen merkityn tuloennakon saldoa takaisin maksettavalla määrällä. Kertyneet lisäpoistot, jotka siihen mennessä olisi kirjattu tulosvaikutteisesti, ellei avustusta olisi ollut, on kirjattava välittömästi tulosvaikutteisesti.
- ...

Voimaantulo

- ...
- 49 Huhtikuussa 2024 julkaistulla asiakirjalla IFRS 18 muutettiin kappaleita 16, 29 ja 32. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia, kun se soveltaa IFRS 18:aa.

Lisätään alaviite kappaleen 42 loppuun.

- * Huhtikuussa 2024 IASB julkaisi IFRS 18:n *Tilinpäätöksen esittämistapa ja tilinpäätöksessä esitettävät tiedot* ja siirsi nämä IAS 1:een *Tilinpäätöksen esittäminen* sisältyvät vaatimukset IFRS 18:aan.

Lisätään alaviite kappaleen 46 loppuun.

- * Julkaistessaan IFRS 18:n IASB siirsi nämä IAS 1:een sisältyvät vaatimukset IFRS 18:aan.

IAS 21 *Valuuttakurssien muutosten vaikutukset*

Muutetaan kappaletta 48 ja lisätään kappale 60N.

Muun kuin toimintavaluutan käyttäminen esittamisvaluuttana

...

Luopuminen tai osittainen luopuminen ulkomaisesta yksiköstä

- 48 Kun ulkomaisesta yksiköstä luovutaan, kyseiseen ulkomaiseen yksikköön liittyvät, muihin laajan tuloksen eriin kirjatut valuuttakurssierot, joiden kertynyt määrä on esitetty omassa pääomassa omana eränään, on siirrettävä omasta pääomasta tulosvaikutteisiksi (luokittelun muutoksesta johtuvana oikaisuna), kun luovutusvoitto tai -tappio kirjataan (ks. IFRS 18 *Tilinpäätöksen esittämistapa ja tilinpäätöksessä esitettävät tiedot*).

...

Voimaantulo ja siirtymäsäännöt

...

- 60N Huhtikuussa 2024 julkaistulla asiakirjalla IFRS 18 muutettiin kappaletta 48. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia, kun se soveltaa IFRS 18:aa.

Lisätään alaviite kappaleessa 60 olevaan tekstiin "IAS 8:n *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet*".

- * Julkaistessaan IFRS 18:n *Tilinpäätöksen esittämistapa ja tilinpäätöksessä esitettävät tiedot* huhtikuussa 2024 IASB muutti IAS 8:n nimeksi *Tilinpäätöksen laatimisperuste*.

Lisätään alaviite kappaleen 60A loppuun.

- * Julkaistessaan IFRS 18:n IASB siirsi nämä IAS 1:een *Tilinpäätöksen esittäminen* sisältyvät vaatimukset IFRS 18:aan.

Lisätään alaviite kappaleen 60H loppuun.

- * Julkaistessaan IFRS 18:n IASB siirsi nämä IAS 1:een sisältyvät vaatimukset IFRS 18:aan.

IAS 24 Lähipiiriä koskevat tiedot tilinpäätöksessä

Muutetaan kappaletta 20 ja lisätään kappale 28D.
--

Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot

Kaikki yhteisöt

- ...
- 20 Kappaleessa 19 vaadittava lähipiirivelkojen ja -saamisten ryhmäkohtainen erittely laajentaa IFRS 18:n *Tilinpäätöksen esittämistapa ja tilinpäätöksessä esitettävät tiedot* sisältämiä vaatimuksia joko taseessa tai liitetiedoissa esitettävistä tiedoista. Ryhmiä on laajennettu niin, että lähipiirisaldoja koskeva erittely on kattavampi, ja niitä sovelletaan myös lähipiiriliiketoimiin.

...

Voimaantulo ja siirtymäsäännöt

- ...
- 28D Huhtikuussa 2024 julkaistulla asiakirjalla IFRS 18 muutettiin kappaletta 20. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia, kun se soveltaa IFRS 18:aa.

IAS 26 *Eläke-etuusjärjestelyjen kirjanpito ja raportointi*

Lisätään alaviite kappaleen 38 loppuun.

- * Huhtikuussa 2024 IASB julkaisi IFRS 18:n *Tilinpäätöksen esittämistapa ja tilinpäätöksessä esitettävät tiedot* ja siirsi IAS 1:een *Tilinpäätöksen esittäminen* sisältyvät olennaisen tilinpäätöksen laatimisperiaatteita koskevan informaation esittämistä koskevat vaatimukset IAS 8:aan *Tilinpäätöksen laatimisperuste*.

IAS 27 *Erillistilinpäätös*

Lisätään alaviite kappaleessa 18G olevaan tekstiin "(määritelty IAS 8:ssa *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet*)".

- * Julkaistessaan IFRS 18:n *Tilinpäätöksen esittämistapa ja tilinpäätöksessä esitettävät tiedot* huhtikuussa 2024 IASB muutti IAS 8:n nimeksi *Tilinpäätöksen laatimisperuste*.

Lisätään alaviite kappaleessa 18J olevaan tekstiin "IAS 8:n *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet*".

- * Julkaistessaan IFRS 18:n IASB muutti IAS 8:n nimeä.

IAS 28 Osakkuus- ja yhteisyrityssijoitukset

Muutetaan kappaletta 10 ja lisätään kappale 45L.

Pääomaosuusmenetelmä

- 10 Pääomaosuusmenetelmää sovellettaessa osakkuus- tai yhteisyrityssijoitus kirjataan alun perin hankintamenon määräisenä ja kirjanpitoarvoa lisätään tai vähennetään, jotta sijoittajan osuus sijoituskohteen hankinta-ajankohdan jälkeisistä voitoista tai tappioista tulee otetuksi huomioon. Sijoittaja kirjaa tulosvaikutteisesti osuutensa sijoituskohteen voitosta tai tappiosta. Sijoituskohteesta saatu varojen jako vähentää sijoituksen kirjanpitoarvoa. Kirjanpitoarvoa voidaan joutua oikaisemaan myös, jos sijoittajan suhteellisessa osuudessa sijoituskohteen omasta pääomasta tapahtuu muutoksia, jotka johtuvat sijoituskohteen muiden laajan tuloksen erien muutoksista. Tällaisia muutoksia aiheutuu esimerkiksi aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden uudelleenarvostuksesta ja muuntoeroista. Sijoittajan osuus näistä muutoksista kirjataan sijoittajan muihin laajan tuloksen eriin (ks. IFRS 18 *Tilinpäätöksen esittämistapa ja tilinpäätöksessä esitettävät tiedot*).

...

Voimaantulo ja siirtymäsäännöt

...

- 45L Huhtikuussa 2024 julkaistulla asiakirjalla IFRS 18 muutettiin kappaletta 10. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia, kun se soveltaa IFRS 18:aa.

Lisätään alaviite kappaleessa 45B olevaan tekstiin "IAS 8:n *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet*".

- * Julkaistessaan IFRS 18:n *Tilinpäätöksen esittämistapa ja tilinpäätöksessä esitettävät tiedot* huhtikuussa 2024 IASB muutti IAS 8:n nimeksi *Tilinpäätöksen laatimisperuste*.

IAS 29 *Taloudellinen raportointi hyperinflaatiomaissa*

Muutetaan kappaleita 8 ja 25 ja lisätään kappale 42.

Tilinpäätöksen oikaiseminen

- ...
- 8 Jos yhteisön toimintavaluutta on hyperinflatorinen, niin yhteisön tilinpäätös on esitettävä raportointikauden lopun mukaisessa mittayksikössä riippumatta siitä, perustuuko tilinpäätös alkuperäisiin hankintamenoihin vai tarkasteluhetken hankintamenoihin. Myös IFRS 18:n *Tilinpäätöksen esittämistapa ja tilinpäätöksessä esitettävät tiedot* mukaan vaadittavat edellisen kauden vertailutiedot ja kaikki aikaisempia kausia koskevat tiedot on esitettävä raportointikauden lopun mukaisessa mittayksikössä. Jos vertailutiedot esitetään jonkin muun esittämisvaluutan määräisinä, sovelletaan IAS 21:n *Valuuttakurssien muutosten vaikutukset* kappaleita 42(b) ja 43.
- ...

Alkuperäisiin hankintamenoihin perustuva tilinpäätös

Tase

- ...
- 25 Ensimmäisen kauden päättyessä ja tulevilla kausilla kaikki oman pääoman erät oikaistaan yleistä hintaindeksiä käyttäen kauden alusta tai sitä myöhemmästä erän saamispäivästä lähtien. Oman pääoman muutokset kaudella esitetään IFRS 18:n mukaisesti.
- ...

Voimaantulo

- ...
- 42 Huhtikuussa 2024 julkaistulla asiakirjalla IFRS 18 muutettiin kappaleita 8 ja 25. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia, kun se soveltaa IFRS 18:aa.

IAS 32 Rahoitusinstrumentit: esittämistapa

Muutetaan kappaleita 34, 39–41 ja AG29 ja lisätään kappale 97U.

Esittämistapa

...

Omat osakkeet (ks. myös kappale AG36)

...

- 34 Hallussa pidettyjen omien osakkeiden määrä esitetään erikseen joko taseessa tai oman pääoman muutoksia osoittavassa laskelmassa tai liitetiedoissa IFRS 18:n *Tilinpäätöksen esittämistapa ja tilinpäätöksessä esitettävät tiedot* mukaisesti. Yhteisö esittää IAS 24:n *Lähipiiriä koskevat tiedot tilinpäätöksessä* mukaiset tiedot, jos yhteisö hankkii omia oman pääoman ehtoisia instrumenttejaan takaisin lähipiiriin kuuluvilta.

Korot, osingot, tappiot ja voitot (ks. myös kappale AG37)

...

- 39 Oman pääoman vähennyksenä kauden aikana käsitellyt transaktiomenot esitetään oman pääoman muutoksia osoittavassa laskelmassa tai liitetiedoissa IFRS 18:n mukaisesti.
- 40 Kuluksi luokiteltavat osingot voidaan esittää voittoa tai tappiota ja muita laajan tuloksen eriä osoittavassa laskelmassa (tai osoittavissa laskelmissa) tai liitetiedoissa joko yhdessä muiden velkojen korkojen kanssa tai omana eränään. Tämän standardin lisäksi korkojen ja osinkojen esittämistapaa ja niistä esitettäviä tietoja koskevia vaatimuksia sisältyy IFRS 18:aan ja IFRS 7:ään. Joissakin olosuhteissa yhteisö voi päättää, että se esittää korkokulut erillään osinkokuluista voittoa tai tappiota ja muita laajan tuloksen eriä osoittavassa laskelmassa (tai osoittavissa laskelmissa), koska korkojen ja osinkojen välillä on eroja esimerkiksi verovähennyskelpoisuuden suhteen. Verovaikutuksia koskevat tiedot esitetään IAS 12:n mukaisesti.
- 41 Rahoitusvelan kirjanpitoarvon muutoksiin liittyvät voitot ja tappiot kirjataan tulosvaikutteisesti tuotoksi tai kuluksi silloinkin, kun ne liittyvät instrumenttiin, joka sisältää oikeuden yhteisön varoihin kaikkien velkojen vähentämisen jälkeen käteisvaroja tai muita rahoitusvaroja vastaan (ks. kappale 18(b)). IFRS 18:n mukaan yhteisö esittää tällaisen instrumentin arvomuutoksesta johtuvat voitot tai tappiot omana eränään laajassa tuloslaskelmassa, jos tällainen esittäminen on tarpeen hyödyllisen jäsennetyn yhteenvedon antamiseksi yhteisön tuotoista ja kuluista.

...

Voimaantulo ja siirtymäsäännöt

...

- 97U Huhtikuussa 2024 julkaistulla asiakirjalla IFRS 18 muutettiin kappaleita 34, 39–41 ja AG29. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia, kun se soveltaa IFRS 18:aa.

...

Liite

Soveltamisohjeistus:

IAS 32 Rahoitusinstrumentit: esittämistapa

...

Esittämistapa

Velat ja oma pääoma (kappaleet 15–27)

...

Käsittely konsernitilinpäätöksessä

- AG29 Yhteisö esittää konsernitilinpäätöksessään määräysvallattomien omistajien osuudet – toisin sanoen toisten osapuolten osuudet tytäryritystensä omasta pääomasta ja tuloksesta – IFRS 18:n ja IFRS 10:n mukaisesti. Kun yhteisö luokittelee rahoitusinstrumentin (tai sen komponentin) konsernitilinpäätöksessä, se ottaa huomioon kaikki konserniin kuuluvien yhteisöjen ja instrumentin haltijoiden välillä sovitut ehdot sen ratkaisemiseksi, onko konsernilla kokonaisuutena velvollisuus luovuttaa käteisvaroja tai muita rahoitusvaroja instrumenttiin liittyen tai toteuttaa se tavalla, joka johtaisi sen luokitteluun velaksi. Silloin kun konserniin kuuluva tytäryritys laskee liikkeeseen rahoitusinstrumentin ja emoyritys tai muu konserniin kuuluva yhteisö sopii lisäehdoista suoraan instrumentin haltijoiden kanssa (esimerkiksi takaus), konsernilla ei ehkä ole päätösvaltaa osingonjaon tai takaisinmaksun suhteen. Vaikka tytäryrityksen saattaa olla asianmukaista luokitella instrumentti omassa tilinpäätöksessään ottamatta näitä lisäehtoja huomioon, otetaan konserniin kuuluvien yhteisöjen ja instrumentin haltijoiden välisten muiden sopimusten vaikutus huomioon sen varmistamiseksi, että konsernitilinpäätös kuvastaa konsernikokonaisuuden tekemiä sopimuksia ja liiketoimia. Siltä osin kuin tällainen velvoite tai suorittamista koskeva sopimuskohta on olemassa, instrumentti (tai sen komponentti, jota velvoite koskee) luokitellaan konsernitilinpäätöksessä rahoitusvelaksi.

Lisätään alaviite kappaleen 96A loppuun.

- * Huhtikuussa 2024 IASB julkaisi IFRS 18:n *Tilinpäätöksen esittämistapa ja tilinpäätöksessä esitettävät tiedot* ja siirsi nämä IAS 1:een *Tilinpäätöksen esittäminen* sisältyvät vaatimukset IFRS 7:ään *Rahoitusinstrumentit: tilinpäätöksessä esitettävät tiedot*.

Lisätään alaviite kappaleen 96C loppuun.

- * Julkaistessaan IFRS 18:n IASB siirsi nämä IAS 1:een sisältyvät vaatimukset IFRS 7:ään.

Lisätään alaviite kappaleiden 97A ja 97K loppuun.

- * Julkaistessaan IFRS 18:n IASB siirsi nämä IAS 1:een sisältyvät vaatimukset IFRS 18:aan.

Lisätään alaviite kappaleessa 97N olevaan tekstiin "IAS 8:n *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet*".

- * Julkaistessaan IFRS 18:n IASB muutti IAS 8:n nimeksi *Tilinpäätöksen laatimisperuste*.

Kappaleessa 98 muutetaan lauseen lopussa olevaa alaviitettä.

- * IASB siirsi elokuussa 2005 kaikki rahoitusinstrumenteista tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja koskevat vaatimukset IFRS 7:ään.

IAS 33 Osakekohtainen tulos

Muutetaan kappaleita 4A, 13 ja 67A–68A, poistetaan kappaleet 73–73A ja lisätään kappaleet 73B–73C ja 74F.

Soveltamisala

- ...
- 4A Jos yhteisö esittää voittoon tai tappioon vaikuttavat erät IFRS 18:n *Tilinpäätöksen esittämistapa ja tilinpäätöksessä esitettävät tiedot* kappaleessa 12(b) kuvatulla tavalla voittoa tai tappiota osoittavassa laskelmassa, joka on erillinen laajaa tulosta esittävästä laskelmasta, se esittää osakekohtaisen tuloksen vain kyseisessä voittoa tai tappiota osoittavassa laskelmassa.
- ...

Arvostaminen

Laimentamaton osakekohtainen tulos

- ...
- Tulos**
- ...
- 13 Emoyhteisön kantaosakkeiden omistajille kuuluvaa kauden voittoa tai tappiota määritettäessä on otettava huomioon kaikki emoyhteisön kantaosakkeiden omistajille kuuluvat, kaudelle kirjatut tuotto- ja kuluerät, mukaan luettuina verokulut ja vieraaksi pääomaksi luokitelluille etuosakkeille kuuluvat osingot (ks. IFRS 18).
- ...

Esittäminen

- ...
- 67A Jos yhteisö esittää voittoon tai tappioon vaikuttavat erät IFRS 18:n kappaleessa 12(b) kuvatulla tavalla voittoa tai tappiota osoittavassa laskelmassa, joka on erillinen laajaa tulosta esittävästä laskelmasta, se esittää kappaleiden 66 ja 67 mukaan vaadittavat laimentamattoman ja laimennusvaikutuksella oikaistun osakekohtaisen tuloksen kyseisessä voittoa tai tappiota osoittavassa laskelmassa.
- 68 **Jos yhteisö esittää lopetetun toiminnon, sen on joko esitettävä lopetetun toiminnon laimentamaton ja laimennusvaikutuksella oikaistu osakekohtainen tulos laajassa tuloslaskelmassa tai esitettävä kyseiset tiedot liitetiedoissa.**
- 68A Jos yhteisö esittää voittoon tai tappioon vaikuttavat erät IFRS 18:n kappaleessa 12(b) kuvatulla tavalla voittoa tai tappiota osoittavassa laskelmassa, joka on erillinen laajaa tulosta esittävästä laskelmasta, se esittää kappaleessa 68 vaadittavat lopetetun toiminnon laimentamattoman ja laimennusvaikutuksella oikaistun osakekohtaisen tuloksen kyseisessä voittoa tai tappiota osoittavassa laskelmassa tai esittää kyseiset tiedot liitetiedoissa.
- ...

Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot

- ...
- 73 [poistettu]

- 73A [poistettu]
- 73B Tässä standardissa vaadittavan laimentamattoman ja laimennusvaikutuksella oikaistun osakekohtaisen tuloksen esittämisen lisäksi yhteisö saa esittää liitetiedoissa muita osakekohtaisia lukuja, joissa käytetään tuloksellisuutta kuvaavaa lukua osoittajana, joka poikkeaa kappaleissa 12–18 ja 33–35 vaadittavasta osoittajasta. Tällaisen osoittajan (tai tällaisten osoittajien) on kuitenkin oltava emoyhteisön kantaosakkeiden omistajille kuuluva rahamäärä (tai kuuluvat rahamäärät):
- (a) IFRS 18:n kappaleissa 69, 86 ja 118 tarkoitetusta loppu- tai välisummasta; tai
 - (b) IFRS 18:n kappaleessa 117 määritellystä johdon määrittelemästä tuloksellisuutta kuvaavasta luvusta.
- 73C Jos yhteisö kappaletta 73B soveltaessaan esittää muun osakekohtaisen luvun, yhteisön on:
- (a) esitettävä kyseiset muut laimentamattomat ja laimennusvaikutuksella oikaistut luvut samanarvoisina.
 - (b) laskettava kyseinen muu osakekohtainen luku käyttäen tämän standardin mukaan määritettyä kantaosakkeiden lukumäärän painotettua keskiarvoa.
 - (c) esitettävä kyseinen muu osakekohtainen luku liitetiedoissa. Tätä informaatiota ei voida esittää tilinpäätöksen päälaskelmissa.
 - (d) esitettävä IFRS 18:n kappaleissa 121–125 vaadittavat tiedot niiden osoittajien osalta, jotka ovat johdon määrittelemiä tuloksellisuutta kuvaavia lukuja.

Voimaantulo

- ...
- 74F Huhtikuussa 2024 julkaistulla asiakirjalla IFRS 18 muutettiin kappaleita 4A, 13 ja 67A–68A, lisättiin kappaleet 73B–73C ja poistettiin kappaleet 73–73A. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia, kun se soveltaa IFRS 18:aa.

Lisätään alaviite kappaleen 74A loppuun.

- * Huhtikuussa 2024 IASB julkaisi IFRS 18:n *Tilinpäätöksen esittämistapa ja tilinpäätöksessä esitettävät tiedot* ja siirsi nämä IAS 1:een *Tilinpäätöksen esittäminen* sisältävät vaatimukset IFRS 18:aan.

Lisätään alaviite kappaleen 74D loppuun.

- * Julkaistessaan IFRS 18:n IASB siirsi nämä IAS 1:een sisältyvät vaatimukset IFRS 18:aan.

IAS 34 Osavuositarkastukset

Muutetaan kappaleita 1–5, 7–10, 11A–12, 19 (ja siihen liittyvää otsikkoa), 20 ja 24 ja lisätään kappaleet 16A(m) ja 61.

Soveltamisala

- 1 Tässä standardissa ei määrätä, milta yhteisöiltä osavuositarkastuksen julkistamista tulisi edellyttää, eikä sitä, miten usein tai kuinka pian osavuositarkastuksen päättymisen jälkeen osavuositarkastus tulisi julkistaa. Julkinen valta, arvopaperimarkkinoiden valvojat, pörssit tai laskentatoimen ammattilaisten yhteisöt edellyttävät kuitenkin usein osavuositarkastusten julkistamista yhteisöiltä, joiden vieraan tai oman pääoman ehtoiset arvopaperit ovat julkisen kaupankäynnin kohteena. Tätä standardia noudatetaan, mikäli yhteisöltä edellytetään IFRS-tilinpäätösstandardien mukaisen osavuositarkastuksen laatimista tai mikäli yhteisö julkistaa sellaisen vapaaehtoisesti. IASC suosittelee tähän standardiin sisältyvien kirjaamista, arvostamista ja esitettävien tietojen koskevien periaatteiden mukaisten osavuositarkastusten esittämistä yhteisöille, joiden arvopaperit ovat julkisen kaupankäynnin kohteena. Erityisesti yhteisöille, joiden arvopaperit ovat julkisen kaupankäynnin kohteena, suositellaan:
 - (a) osavuositarkastuksen esittämistä vähintäänkin tilikauden ensimmäiseltä puoliskolta; ja
 - (b) osavuositarkastuksen asettamista saataville viimeistään 60 päivää osavuositarkastuksen päättymisen jälkeen.
- 2 Kunkin vuositilinpäätöksen tai osavuositarkastuksen osalta arvioidaan erikseen, onko se IFRS-tilinpäätösstandardien mukainen. Se, ettei yhteisö mahdollisesti ole esittänyt osavuositarkastuksia tietyn tilikauden aikana tai että se on mahdollisesti esittänyt osavuositarkastuksia, jotka eivät ole tämän standardin mukaisia, ei estä yhteisön vuositilinpäätöstä olemasta IFRS-tilinpäätösstandardien mukainen, jos se muutoin on sitä.
- 3 Jos yhteisön osavuositarkastuksen sanotaan olevan IFRS-tilinpäätösstandardien mukainen, sen on oltava kaikkien tämän standardin vaatimusten mukainen. Kappaleessa 19 vaaditaan tiettyjen tätä koskevien tietojen esittämistä.

Määritelmät

- 4 Tässä standardissa käytetään seuraavia termejä seuraavassa merkityksessä:

...

Osavuositarkastus on taloudellinen raportti, joka sisältää joko (IFRS 18:ssa *Tilinpäätöksen esittämistapa ja tilinpäätöksessä esitettävät tiedot* kuvatus) tilinpäätöskokonaisuuden tai (tässä standardissa kuvatus) lyhennetyt tilinpäätöksen osavuositarkastus.

Osavuositarkastuksen sisältö

- 5 IFRS 18:ssa määritellään, että tilinpäätöskokonaisuus sisältää seuraavat osat:
 - (a) raportointikauden tuloslaskelma (tai -laskelmat);
 - (b) tase raportointikauden lopussa;
 - (c) laskelma oman pääoman muutoksista raportointikauden aikana;
 - (d) raportointikauden rahavirtalaskelma;
 - (e) raportointikauden liitetiedot;
 - (ea) edellistä kautta koskevat vertailutiedot IFRS 18:n kappaleissa 31–32 tarkemmin määrittävällä tavalla; ja
 - (f) tase edellisen kauden alussa, jos sitä vaaditaan IFRS 18:n kappaleessa 37.

Yhteisö voi käyttää laskelmistaan myös muita kuin tässä standardissa käytettyjä nimityksiä. Yhteisö voi esimerkiksi käyttää ”taseen” sijaan nimitystä ”taloudellista asemaa osoittava laskelma”.

...

- 7 Mitään tässä standardissa esitettyä ei ole tarkoitettu kieltämään tai rajoittamaan yhteisöä julkistamasta osavuositarkastuksessaan (IFRS 18:ssa kuvattua) tilinpäätöskokonaisuutta lyhennettyjen tilinpäätöslaskelmien ja tiettyjen selittävien liitetietojen sijasta. Tässä standardissa ei myöskään kielletä eikä rajoiteta yhteisöä sisällyttämästä lyhennettyihin tilinpäätöslaskelmiin enemmän tietoja kuin tässä standardissa määrättävät vähimmäislaskelmarivit tai tietyt selittävät liitetiedot. Tähän standardiin sisältyvät ohjeet kirjaamisesta ja arvostamisesta koskevat myös osavuositarkastusta laadittavaa kokonaista tilinpäätöstä, ja tällaisen tilinpäätöksen tulee sisältää myös kaikki tässä standardissa edellytetyt tiedot (erityisesti kappaleen 16A mukaiset liitetiedot) samoin kuin muissa IFRS-standardoissa vaadittavat tiedot.

Osavuositarkastuksen vähimmäissisältö

- 8 Osavuositarkastuksen on sisällettävä vähintään seuraavat osat:
- (a) lyhennetty tuloslaskelma (tai lyhennetyt tuloslaskelmat);
 - (b) lyhennetty tase;
 - (c) lyhennetty laskelma oman pääoman muutoksista;
 - (d) lyhennetty rahavirtalaskelma; sekä
 - (e) tietyt selittävät liitetiedot.
- 8A Jos yhteisö esittää voittoa tai tappioon vaikuttavat erät IFRS 18:n kappaleessa 12(b) kuvatulla tavalla voittoa tai tappiota osoittavassa laskelmassa, joka on erillinen laajaa tulosta esittävästä laskelmasta, se esittää lyhennetyn osavuosi-informaation kyseisestä voittoa tai tappiota osoittavasta laskelmasta.

Osavuositilinpäätöksen muoto ja sisältö

- 9 Jos yhteisö julkistaa osavuositarkastuksessaan tilinpäätöskokonaisuuden, tämän tilinpäätöksen muodon ja sisällön on täytettävä IFRS 18:n mukaiset tilinpäätöskokonaisuutta koskevat vaatimukset.
- 10 Jos yhteisö julkistaa osavuositarkastuksessaan lyhennetyn tilinpäätöksen, tämän lyhennetyn tilinpäätöksen on sisällettävä vähintään kaikki viimeisimpään vuositilinpäätökseen sisältyneet otsikkorivit ja välisummat sekä tässä standardissa edellytetyt selittävät liitetiedot. Laatiessaan lyhennettyä tilinpäätöstä yhteisön on sovellettava tätä standardia ja myös IFRS 18:n kappaleisiin 41–45 ja IAS 8:n *Tilinpäätöksen laatimisperuste* kappaleisiin 6A–6N sisältyviä vaatimuksia. Laskelmarivejä tai liitetietoja on lisättävä, mikäli niiden poisjättäminen tekisi lyhennetystä osavuositilinpäätöksestä harhaanjohtavan.
- ...
- 11A Jos yhteisö esittää voittoa tai tappioon vaikuttavat erät IFRS 18:n kappaleessa 12(b) kuvatulla tavalla voittoa tai tappiota osoittavassa laskelmassa, joka on erillinen laajaa tulosta esittävästä laskelmasta, se esittää laimentamattoman ja laimennusvaikutuksella oikaistun osakekohtaisen tuloksen kyseisessä voittoa tai tappiota osoittavassa laskelmassa.
- 12 IFRS 18 sisältää ohjeistusta tilinpäätöksen rakenteesta. IFRS 18:aan liittyvissä havainnollistavissa esimerkeissä havainnollistetaan, miten tase, tuloslaskelma (tai -laskelmat) ja oman pääoman muutoksia osoittava laskelma voidaan esittää.
- ...

Muut tilinpäätöksessä esitettävät tiedot

- 16A Sen lisäksi, että yhteisö esittää tiedot merkittävistä tapahtumista ja liiketoimista kappaleiden 15–15C mukaisesti, sen on sisällytettävä osavuositilinpäätöksen liitetietoihin tai muualle osavuositarkastukseen seuraavat tiedot. Seuraavat tiedot on annettava joko osavuositilinpäätöksessä tai tekemällä osavuositilinpäätöksestä ristikkäisviittaukset johonkin muuhun asiakirjaan (kuten johdon katsaukseen tai riskiraporttiin), joka on tilinpäätöksen käyttäjien saatavilla samoin ehdoin ja samana ajankohtana kuin osavuositilinpäätös. Jos tilinpäätöksen käyttäjillä ei ole pääsyä ristikkäisviittausten sisällytettyyn tietoon samoilla ehdoilla ja samanaikaisesti, osavuositarkastus on epätäydellinen. Tiedot on normaalisti esitettävä perustuen ajanjaksoon tilikauden alusta osavuositarkastuksen loppuun.
- ...

- (m) IFRS 18:n kappaleissa 121–125 vaadittavat tiedot johdon määrittelemistä tuloksellisuutta kuvaavista luvuista.

...

IFRS-tilinpäätösstandardien noudattamista koskevat tiedot

- 19 Jos yhteisön osavuositarkastus on tämän standardin mukainen, tästä on annettava tieto. Osavuositarkastusta ei pidä sanoa IFRS-tilinpäätösstandardien mukaiseksi, ellei se ole kaikkien IFRS-tilinpäätösstandardeihin sisältyvien vaatimusten mukainen.

Ajanjaksot, joilta osavuositilinpäätöksen esittämistä edellytetään

- 20 Osavuositarkastuksen on sisällettävä osavuositilinpäätös (lyhennetty tai kokonainen) seuraavilta ajanjaksoilta:

...

- (b) tuloslaskelma (tai -laskelmat) tarkasteltavana olevalta osavuositilinpäätöksen alku- ja loppu-tilikauden alusta osavuositilinpäätöksen loppuun sekä vertailutietoina tuloslaskelma (tai -laskelmat) kuluva tilikautta välittömästi edeltävän tilikauden vastaavilta ajanjaksoilta (tarkasteltavana olevalta jaksolta ja tilikauden alusta osavuositilinpäätöksen loppuun). Osavuositarkastuksessa voidaan IFRS 18:n mukaan sallitulla tavalla esittää kaudelta tuloslaskelma (tai -laskelmat).

...

Olennaisuus

- 24 IFRS 18:ssa määritellään olennainen informaatio ja vaaditaan, että olennaiset erät, kuten (esimerkiksi) lopetetut toiminnot, esitetään erikseen, ja IAS 8:ssa vaaditaan kirjanpidollisten arvioiden muutosten, virheiden ja tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutosten esittämistä. Nämä kaksi standardia eivät sisällä olennaisuutta koskevia määrällisiä ohjeita.

Voimaantulo

- 61 Huhtikuussa 2024 julkaistulla asiakirjalla IFRS 18 muutettiin kappaleita 1–5, 7–10, 11A–12, 19 (ja siihen liittyvää otsikkoa), 20 ja 24 ja lisättiin kappale 16A(m). Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia, kun se soveltaa IFRS 18:aa. Ensimmäisen vuoden, jona IFRS 18:aa sovelletaan, osavuositilinpäätöksissä yhteisön on sovellettava IFRS 18:n liitteen C kappaleita C4–C6.

Lisätään alaviite kappaleen 47 loppuun.

- * Huhtikuussa 2024 IASB julkaisi IFRS 18:n *Tilinpäätöksen esittämistapa ja tilinpäätöksessä esitettävät tiedot* ja siirsi nämä IAS 1:een *Tilinpäätöksen esittäminen* sisältyvät vaatimukset IFRS 18:aan.

Lisätään alaviite kappaleiden 51 ja 52 loppuun.

- * Julkaistessaan IFRS 18:n IASB siirsi nämä IAS 1:een sisältyvät vaatimukset IFRS 18:aan.

Lisätään alaviite kappaleessa 52 olevaan tekstiin "IAS 8:n *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet*".

- * Julkaistessaan IFRS 18:n IASB muutti IAS 8:n nimeksi *Tilinpäätöksen laatimisperuste*.

Lisätään alaviite kappaleissa 53, 56 ja 58 olevaan tekstiin "IAS 8:n *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet*".

- * Julkaistessaan IFRS 18:n IASB muutti IAS 8:n nimeä.

Lisätään alaviite kappaleen 59 loppuun.

- * Julkaistessaan IFRS 18:n IASB siirsi IAS 1:een sisältyvän "olennaisen" määritelmän IFRS 18:aan.

Lisätään alaviite kappaleen 60 loppuun.

- * Julkaistessaan IFRS 18:n IASB siirsi IAS 1:een sisältyvät olennaisen tilinpäätöksen laatimisperiaatteita koskevan informaation esittämistä koskevat vaatimukset IAS 8:aan.

IAS 36 *Omaisuserien arvon alentuminen*

Lisätään alaviite kappaleen 140A loppuun.

- * Huhtikuussa 2024 IASB julkaisi IFRS 18:n *Tilinpäätöksen esittämistapa ja tilinpäätöksessä esitettävät tiedot* ja siirsi nämä IAS 1:een *Tilinpäätöksen esittäminen* sisältyvät vaatimukset IFRS 18:aan.

IAS 37 Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat

Lisätään alaviite kappaleen 104 loppuun.
--

- * Huhtikuussa 2024 IASB julkaisi IFRS 18:n *Tilinpäätöksen esittämistapa ja tilinpäätöksessä esitettävät tiedot* ja siirsi IAS 1:een *Tilinpäätöksen esittäminen* sisältyvän ”olennaisen” määritelmän IFRS 18:aan.

IAS 38 Aineettomat hyödykkeet

Muutetaan kappaletta 102 ja lisätään kappale 130N.

Taloudelliselta vaikutusajaltaan rajalliset aineettomat hyödykkeet

...

Jäännösarvo

...

- 102 Omaisuuserän jäännösarvo arvioidaan omaisuuserän luovutuksesta saatavan määrän perusteella käyttäen arviointiajankohtana vallitsevia hintoja vastaavanlaiselle omaisuuserälle, jonka taloudellinen vaikutusaika on päättynyt ja jota on käytetty samankaltaisissa olosuhteissa kuin tarkasteltavana olevaa omaisuuserää tullaan käyttämään. Jäännösarvo tarkistetaan vähintään jokaisen tilikauden päättyessä. Omaisuuserän jäännösarvon muutos käsitellään kirjanpidollisen arvion muutoksena IAS 8:n *Tilinpäätöksen laatimisperuste* mukaisesti.

...

Siirtymäsäännöt ja voimaantulo

...

- 130N Huhtikuussa 2024 julkaistulla asiakirjalla IFRS 18 *Tilinpäätöksen esittämistapa ja tilinpäätöksessä esitettävät tiedot* muutettiin kappaletta 102. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia, kun se soveltaa IFRS 18:aa.

Lisätään alaviite kappaleen 130B loppuun.

- * Huhtikuussa 2024 IASB julkaisi IFRS 18:n *Tilinpäätöksen esittämistapa ja tilinpäätöksessä esitettävät tiedot* ja siirsi nämä IAS 1:een *Tilinpäätöksen esittäminen* sisältyvät vaatimukset IFRS 18:aan.

IAS 40 *Sijoituskiinteistöt*

Muutetaan kappaletta 31 ja lisätään kappale 85I.

Arvostaminen kirjaamisen jälkeen

Tilinpäätöksen laatimisperiaate

- ...
- 31 IAS 8:ssa *Tilinpäätöksen laatimisperuste* määrätään, että tilinpäätöksen laatimisperiaattia saadaan muuttaa vapaaehtoisesti vain, jos muutos johtaa siihen, että tilinpäätös antaa luotettavaa ja merkityksellisempää informaatiota liiketoimien, muiden tapahtumien tai olosuhteiden vaikutuksista yhteisön taloudelliseen asemaan, taloudelliseen tulokseen tai rahavirtoihin. On erittäin epätodennäköistä, että siirtyminen käyvän arvon mallista hankintamenomalliin johtaisi merkityksellisempään esittämiseen.
- ...

Voimaantulo

- ...
- 85I Huhtikuussa 2024 julkaistulla asiakirjalla IFRS 18 *Tilinpäätöksen esittämistapa ja tilinpäätöksessä esitettävät tiedot* muutettiin kappaletta 31. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia, kun se soveltaa IFRS 18:aa.

Lisätään alaviite kappaleen 85A loppuun.

- * Huhtikuussa 2024 IASB julkaisi IFRS 18:n *Tilinpäätöksen esittämistapa ja tilinpäätöksessä esitettävät tiedot* ja siirsi nämä IAS 1:een *Tilinpäätöksen esittäminen* sisältyvät vaatimukset IFRS 18:aan.

IAS 41 *Maatalous*

Muutetaan kappaleita 50 ja 53 ja lisätään kappale 66.

Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot

Yleistä

...

- 50 Yhteisön on esitettävä täsmäytyslaskelma biologisten hyödykkeiden kirjanpitoarvon muutoksista kauden alun ja lopun välillä. Täsmäytyslaskelman on sisällettävä:

...

- 53 Maataloustoiminta on usein alttiina ilmastollisille riskeille, sairauksille ja muille luonnonriskeille. Jos toteutuu tapahtuma, jonka johdosta syntyy olennainen tuotto- tai kuluerä, tämän erän luonne ja määrä esitetään tilinpäätöksessä IFRS 18:n *Tilinpäätöksen esittämistapa ja tilinpäätöksessä esitettävät tiedot* mukaisesti. Esimerkkejä tällaisista tapahtumista ovat tarttuvan sairauden puhkeaminen, tulva, ankarat kuivat kaudet tai pakkaset ja hyönteisten aiheuttama tuho.

...

Voimaantulo ja siirtymäsäännöt

...

- 66 Huhtikuussa 2024 julkaistulla asiakirjalla IFRS 18 muutettiin kappaleita 50 ja 53. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia, kun se soveltaa IFRS 18:aa.

Lisätään alaviite kappaleessa 59 olevaan tekstiin "IAS 8:n *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet*".

- * Julkaistessaan IFRS 18:n *Tilinpäätöksen esittämistapa ja tilinpäätöksessä esitettävät tiedot* huhtikuussa 2024 IASB muutti IAS 8:n nimeksi *Tilinpäätöksen laatimisperuste*.

IFRIC 1 Käytöstä poistamista ja alkuperäiseen tilaan palauttamista koskevien sekä muiden vastaavanlaisten velkojen muutokset

Muutetaan otsikon ”Viittaukset” alla olevia viittauksia IAS 1:een ja IAS 8:aan. Muutetaan kappaleita 6 ja 8 ja lisätään kappale 9C.

Viittaukset

- IFRS 16 *Vuokrasopimukset*
- IFRS 18 *Tilinpäätöksen esittämistapa ja tilinpäätöksessä esitettävät tiedot*
- IAS 8 *Tilinpäätöksen laatimisperuste*
- IAS 16 *Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet* (uudistettu 2003)
- IAS 23 *Vieraan pääoman menot*
- IAS 36 *Omaisuserien arvon alentuminen* (uudistettu 2004)
- IAS 37 *Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat*
- ...

Päätös

- ...
- 6 Jos velkaan liittyvä omaisuuserä arvostetaan uudelleenarvostusmallin mukaisesti:
- ...
- (d) IFRS 18:n mukaan muut laajan tuloksen erät on esitettävä laskelmariveinä laajaa tulosta esittävässä laskelmassa. Velan muutoksesta johtuva uudelleenarvostusrahaston muutos on tämän vaatimuksen noudattamiseksi yksilöitävä ja esitettävä erikseen.
- ...
- 8 Kaudella tapahtuva diskonttausvaikutuksen purkautuminen on kirjattava tulosvaikutteisesti korkokuluksi muista veloista kuin niistä, jotka aiheutuvat sellaisista liiketoimista, jotka liittyvät vain rahoituksen hankkimiseen, sitä mukaa kuin se toteutuu ja luokiteltava – IFRS 18:n kappaletta 61 soveltaen – voittoa tai tappiota osoittavan laskelman rahoituksen ryhmään. IAS 23:n mukainen aktivoiminen ei ole sallittua.

Voimaantulo

- ...
- 9C Huhtikuussa 2024 julkaistulla asiakirjalla IFRS 18 muutettiin kappaleita 6 ja 8. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia, kun se soveltaa IFRS 18:aa.
- ...

Lisätään alaviite kappaleen 9A loppuun.

- * Huhtikuussa 2024 IASB julkaisi IFRS 18:n *Tilinpäätöksen esittämistapa ja tilinpäätöksessä esitettävät tiedot* ja siirsi nämä IAS 1:een *Tilinpäätöksen esittäminen* sisältyvät vaatimukset IFRS 18:aan.

Muutetaan kappaleen 10 lopussa olevaa alaviitettä.

- * Julkaistessaan IFRS 18:n IASB muutti IAS 8:n nimeksi *Tilinpäätöksen laatimisperuste*.

IFRIC 2 Jäsenten osuudet osuustoiminnallisissa yhteisöissä ja muut vastaavat instrumentit

Lisätään alaviite kappaleessa 17 olevaan tekstiin "IAS 8:n *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet*".

- * Julkaistessaan IFRS 18:n *Tilinpäätöksen esittämistapa ja tilinpäätöksessä esitettävät tiedot* huhtikuussa 2024 IASB muutti IAS 8:n nimeksi *Tilinpäätöksen laatimisperuste*.

IFRIC 5 Oikeudet osuuksiin rahastoista, jotka on tarkoitettu käytöstä poistamiseen, alkuperäiseen tilaan palauttamiseen ja ympäristön kunnostamiseen

Muutetaan otsikon "Viittaukset" alla olevaa viittausta IAS 8:aan.

Viittaukset

- IFRS 9 *Rahoitusinstrumentit*
- IFRS 10 *Konsernitilinpäätös*
- IFRS 11 *Yhteisjärjestelyt*
- IAS 8 *Tilinpäätöksen laatimisperuste*
- IAS 28 *Osakkuus- ja yhteisyrityssijoitukset*
- IAS 37 *Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat*

IFRIC 6 *Tietyillä markkinoilla toimimisesta aiheutuvat velat – sähkö- ja elektroniikkalaiteromu*

Muutetaan otsikon ”Viittaukset” alla olevaa viittausta IAS 8:aan.

Viittaukset

- IAS 8 *Tilinpäätöksen laatimisperuste*
- IAS 37 *Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat*

IFRIC 12 *Palvelutoimilupajärjestelyt*

Muutetaan otsikon "Viittaukset" alla olevaa viittausta IAS 8:aan.

Viittaukset

- *Tilinpäätöksen laatimista ja esittämistä koskevat yleiset perusteet*
- IFRS 1 *Ensimmäinen IFRS-standardien käyttöönotto*
- IFRS 7 *Rahoitusinstrumentit: tilinpäätöksessä esitettävät tiedot*
- IFRS 9 *Rahoitusinstrumentit*
- IFRS 15 *Myyntituotot asiakassopimuksista*
- IFRS 16 *Vuokrasopimukset*
- IAS 8 *Tilinpäätöksen laatimisperuste*
- IAS 16 *Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet*
- IAS 20 *Julkisten avustusten kirjanpidollinen käsittely ja julkisesta tuesta tilinpäätöksessä esitettävät tiedot*
- IAS 23 *Vieraan pääoman menot*
- IAS 32 *Rahoitusinstrumentit: esittämistapa*
- IAS 36 *Omaisuserien arvon alentuminen*
- IAS 37 *Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat*
- IAS 38 *Aineettomat hyödykkeet*
- SIC- 29 *Palvelutoimilupajärjestelyt: tilinpäätöksessä esitettävät tiedot*

IFRIC 14 IAS 19 – Etuusperusteisen omaisuuserän yläraja, vähimmäisrahastointivaatimukset ja näiden välinen yhteys

Muutetaan otsikon ”Viittaukset” alla olevia viittauksia IAS 1:een ja IAS 8:aan. Muutetaan kappaletta 10 ja lisätään kappale 27D.

Viittaukset

- IFRS 18 *Tilinpäätöksen esittämistapa ja tilinpäätöksessä esitettävät tiedot*
- IAS 8 *Tilinpäätöksen laatimisperuste*
- IAS 19 *Työsuhde-etuudet* (muutettu 2011)
- IAS 37 *Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat*
- ...

Päätös

Palautuksen tai vastaisten järjestelyyn suoritettavien maksujen vähennyksen saatavuus

- ...
- 10 IAS 8:n mukaan yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään tiedot sellaisista raportointikauden päättymisajankohdan arvioihin liittyvistä keskeisistä epävarmuustekijöistä, jotka aiheuttavat merkittävän riskin taseeseen merkityn nettomääräisen omaisuuserän tai velan kirjanpitoarvon olennaisesta muuttumisesta. Tähän voi kuulua tieto ylijäämän senhetkistä realisoitavuutta koskevista rajoituksista taikka saatavissa olevan taloudellisen hyödyn määrittämisperusteesta.
- ...

Voimaantulo

- ...
- 27D Huhtikuussa 2024 julkaistulla asiakirjalla IFRS 18 muutettiin kappaletta 10. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia, kun se soveltaa IFRS 18:aa.

Lisätään alaviite kappaleen 27A loppuun.

- * Huhtikuussa 2024 IASB julkaisi IFRS 18:n *Tilinpäätöksen esittämistapa ja tilinpäätöksessä esitettävät tiedot* ja siirsi nämä IAS 1:een *Tilinpäätöksen esittäminen* sisältävät vaatimukset IFRS 18:aan.

IFRIC 16 *Ulkomaiseen yksikköön tehdyn nettosijoituksen suojaukset*

Muutetaan otsikon "Viittaukset" alla olevaa viittausta IAS 8:aan.

Viittaukset

- IFRS 9 *Rahoitusinstrumentit*
- IAS 8 *Tilinpäätöksen laatimisperuste*
- IAS 21 *Valuuttakurssien muutosten vaikutukset*

IFRIC 17 *Käteisvaroihin kuulumattomien varojen jakaminen omistajille*

Muutetaan otsikon "Viittaukset" alla olevaa viittausta IAS 1:een. Muutetaan kappaletta 2 ja lisätään kappale 21.

Viittaukset

- IFRS 3 *Liiketoimintojen yhdistäminen* (uudistettu 2008)
- IFRS 5 *Myytävänä olevat pitkäaikaiset omaisuuserät ja lopetetut toiminnot*
- IFRS 7 *Rahoitusinstrumentit: tilinpäätöksessä esitettävät tiedot*
- IFRS 10 *Konsernitilinpäätös*
- IFRS 13 *Käyvän arvon määrittäminen*
- IFRS 18 *Tilinpäätöksen esittämistapa ja tilinpäätöksessä esitettävät tiedot*
- IAS 10 *Raportointikauden päättymisen jälkeiset tapahtumat*
- ...

Tausta

- ...
- 2 Kansainvälisiin tilinpäätösstandardeihin (IFRS-standardit) ei sisälly ohjeistusta siitä, kuinka yhteisön tulee arvostaa omistajille tapahtuvat varojen jakamiset (joista yleensä käytetään nimitystä osingot). IFRS 18:n mukaan yhteisön on esitettävä yksityiskohtaiset tiedot osingoista, jotka on kirjattu varojen jakamisena omistajille, oman pääoman muutoksia osoittavassa laskelmassa tai esitettävä ne liitetiedoissa.
- ...

Voimaantulo

- ...
- 21 Huhtikuussa 2024 julkaistulla asiakirjalla IFRS 18 muutettiin kappaletta 2. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia, kun se soveltaa IFRS 18:aa.

Poistetaan kappaleessa 1 olevassa sanassa "omistajilleen" oleva alaviite.

IFRIC 19 Rahoitusvelkojen kuolettaminen oman pääoman ehtoisilla instrumenteilla

Muutetaan otsikon "Viittaukset" alla olevia viittauksia IAS 1:een ja IAS 8:aan. Muutetaan kappaletta 11 ja lisätään kappale 18.

Viittaukset

- *Tilinpäätöksen laatimista ja esittämistä koskevat yleiset perusteet*
- IFRS 2 *Osakeperusteiset maksut*
- IFRS 3 *Liiketoimintojen yhdistäminen*
- IFRS 9 *Rahoitusinstrumentit*
- IFRS 13 *Käyvän arvon määrittäminen*
- IFRS 18 *Tilinpäätöksen esittämistapa ja tilinpäätöksessä esitettävät tiedot*
- IAS 8 *Tilinpäätöksen laatimisperuste*
- IAS 32 *Rahoitusinstrumentit: esittämistapa*
- ...

Päätös

- ...
- 11 Yhteisön on esitettävä kappaleiden 9 ja 10 mukaisesti kirjattu voitto tai tappio erillisenä laskelmarivinä voittoa tai tappiota osoittavassa laskelmassa tai esitettävä se liitetiedoissa.

Voimaantulo ja siirtymäsäännöt

- ...
- 18 Huhtikuussa 2024 julkaistulla asiakirjalla IFRS 18 *Tilinpäätöksen esittämistapa ja tilinpäätöksessä esitettävät tiedot* muutettiin kappaletta 11. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia, kun se soveltaa IFRS 18:aa.

IFRIC 20 *Pintamaan poistamisesta aiheutuvat menot avolouhoksen tuotantovaiheessa*

Muutetaan otsikon "Viittaukset" alla olevaa viittausta IAS 1:een.

Viittaukset

- *Taloudellisen raportoinnin käsitteellinen viitekehys*
- *IFRS 18 Tilinpäätöksen esittämistapa ja tilinpäätöksessä esitettävät tiedot*
- *IAS 2 Vaihto-omaisuus*
- *IAS 16 Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet*
- *IAS 38 Aineettomat hyödykkeet*

IFRIC 21 *Julkiset maksut*

Muutetaan otsikon "Viittaukset" alla olevia viittauksia IAS 1:een ja IAS 8:aan.

Viittaukset

- IFRS 18 *Tilinpäätöksen esittämistapa ja tilinpäätöksessä esitettävät tiedot*
- IAS 8 *Tilinpäätöksen laatimisperuste*
- IAS 12 *Tuloverot*
- IAS 20 *Julkisten avustusten kirjanpidollinen käsittely ja julkisesta tuesta tilinpäätöksessä esitettävät tiedot*
- IAS 24 *Lähipiiriä koskevat tiedot tilinpäätöksessä*
- IAS 34 *Osavuosikatsaukset*
- IAS 37 *Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat*
- IFRIC 6 *Tietyillä markkinoilla toimimisesta aiheutuvat velat – sähkö- ja elektroniikkalaiteromu*

Lisätään alaviite kappaleessa A2 olevaan tekstiin "IAS 8:n *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet*".

- * Julkaistessaan IFRS 18:n *Tilinpäätöksen esittämistapa ja tilinpäätöksessä esitettävät tiedot* huhtikuussa 2024 IASB muutti IAS 8:n nimeksi *Tilinpäätöksen laatimisperuste*.

IFRIC 22 *Ulkomaanvaluutan määraiset liiketoimet ja etukäteisvastike*

Muutetaan otsikon "Viittaukset" alla olevaa viittausta IAS 8:aan.

Viittaukset

- *Taloudellisen raportoinnin käsitteellinen viitekehys*
- IAS 8 *Tilinpäätöksen laatimisperuste*
- IAS 21 *Valuuttakurssien muutosten vaikutukset*

Lisätään alaviite kappaleessa A2 olevaan tekstiin "IAS 8:aa *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet*".

- * Julkaistessaan IFRS 18:n *Tilinpäätöksen esittämistapa ja tilinpäätöksessä esitettävät tiedot* huhtikuussa 2024 IASB muutti IAS 8:n nimeksi *Tilinpäätöksen laatimisperuste*.

IFRIC 23 Tuloverokäsittelyjä koskeva epävarmuus

Muutetaan otsikon "Viittaukset" alla olevia viittauksia IAS 1:een ja IAS 8:aan. Muutetaan kappaleita 14 ja A4 ja lisätään kappale B1A.

Viittaukset

- IAS 8 *Tilinpäätöksen laatimisperuste*
- IAS 10 *Raportointikauden päättymisen jälkeiset tapahtumat*
- IAS 12 *Tuloverot*
- ...

Päätös

...

Tosiseikkojen ja olosuhteiden muutokset

...

- 14 Yhteisön on käsiteltävä tosiseikkojen ja olosuhteiden muutoksen tai uuden informaation vaikutus kirjanpidollisen arvion muutoksena IAS 8:n *Tilinpäätöksen laatimisperuste* mukaisesti. Yhteisön on sovellettava IAS 10:tä *Raportointikauden päättymisen jälkeiset tapahtumat* ratkaistessaan, onko raportointikauden päättymisen jälkeinen tapahtuma sellainen, jonka johdosta tilinpäätöslaskelmia oikaistaan, vai sellainen, jonka johdosta tilinpäätöslaskelmia ei oikaista.

...

Liite A

Soveltamisohjeistus

Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot

- A4 Kun on tuloverokäsittelyjä koskevaa epävarmuutta, yhteisön on ratkaistava, esittääkö se tilinpäätöksessään:
- (a) harkintaan perustuvat ratkaisut, jotka on tehty verotettavaa tuloa (tai verotuksellista tappiota), verotuksellisia arvoja, käyttämättömiä verotuksellisia tappioita, käyttämättömiä verotukseen liittyviä hyvityksiä ja verokantoja määritettäessä, IAS 8:n kappaleen 27G mukaisesti; ja
 - (b) tietoja oletuksista ja arvioista, jotka on tehty verotettavaa tuloa (tai verotuksellista tappiota), verotuksellisia arvoja, käyttämättömiä verotuksellisia tappioita, käyttämättömiä verotukseen liittyviä hyvityksiä ja verokantoja määritettäessä, IAS 8:n kappaleiden 31A–31E mukaisesti.

...

Liite B

Voimaantulo ja siirtymäsäännöt

Voimaantulo

...

B1A Huhtikuussa 2024 julkaistulla asiakirjalla IFRS 18 *Tilinpäätöksen esittämistapa ja tilinpäätöksessä esitettävät tiedot* muutettiin kappaleita 14 ja A4. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia, kun se soveltaa IFRS 18:aa.

SIC- 7 Euron käyttöönotto

Muutetaan otsikon "Viittaukset" alla olevia viittauksia IAS 1:een ja IAS 8:aan.

Viittaukset

- IFRS 18 *Tilinpäätöksen esittämistapa ja tilinpäätöksessä esitettävät tiedot*
- IAS 8 *Tilinpäätöksen laatimisperuste*
- IAS 10 *Raportointikauden päättymisen jälkeiset tapahtumat*
- IAS 21 *Valuuttakurssien muutosten vaikutukset* (uudistettu 2003)
- IAS 27 *Konsernitilinpäätös ja erillistilinpäätös* (muutettu 2008)

Lisätään alaviite otsikon "Voimaantulo" alla olevan toisen kappaleen loppuun.

- * Huhtikuussa 2024 IASB julkaisi IFRS 18:n *Tilinpäätöksen esittämistapa ja tilinpäätöksessä esitettävät tiedot* ja siirsi nämä IAS 1:een *Tilinpäätöksen esittäminen* sisältyvät vaatimukset IFRS 18:aan.

SIC- 10 Julkinen tuki – ei nimenomaista yhteyttä liiketoimintaan

Muutetaan otsikon "Viittaukset" alla olevaa viittausta IAS 8:aan.

Viittaukset

- IAS 8 *Tilinpäätöksen laatimisperuste*
- IAS 20 *Julkisten avustusten kirjanpidollinen käsittely ja julkisesta tuesta tilinpäätöksessä esitettävät tiedot*

SIC- 25 Tuloverot – yhteisön tai sen osakkeenomistajien verotuksellisen aseman muutokset

Muutetaan otsikon "Viittaukset" alla olevia viittauksia IAS 1:een ja IAS 8:aan.

Viittaukset

- IFRS 18 *Tilinpäätöksen esittämistapa ja tilinpäätöksessä esitettävät tiedot*
- IAS 8 *Tilinpäätöksen laatimisperuste*
- IAS 12 *Tuloverot*

Lisätään alaviite otsikon "Voimaantulo" alla olevan toisen kappaleen loppuun.

- * Huhtikuussa 2024 IASB julkaisi IFRS 18:n *Tilinpäätöksen esittämistapa ja tilinpäätöksessä esitettävät tiedot* ja siirsi nämä IAS 1:een *Tilinpäätöksen esittäminen* sisältävät vaatimukset IFRS 18:aan.

SIC- 29 Palvelutoimilupajärjestelyt: tilinpäätöksessä esitettävät tiedot

Muutetaan otsikon "Viittaukset" alla olevaa viittausta IAS 1:een.

Viittaukset

- IFRS 16 *Vuokrasopimukset*
- IFRS 18 *Tilinpäätöksen esittämistapa ja tilinpäätöksessä esitettävät tiedot*
- IAS 16 *Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet* (uudistettu 2003)
- IAS 37 *Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat*
- IAS 38 *Aineettomat hyödykkeet* (uudistettu 2004)
- IFRIC 12 *Palvelutoimilupajärjestelyt*

SIC- 32 Aineettomat hyödykkeet – verkkosivustoista johtuvat menot

Muutetaan otsikon "Viittaukset" alla olevaa viittausta IAS 1:een. Muutetaan kappaletta 5. Lisätään numeroimaton kappale otsikon "Voimaantulo" alla olevan viimeisen kappaleen jälkeen.

Viittaukset

- IFRS 3 *Liiketoimintojen yhdistäminen*
- IFRS 15 *Myyntituotot asiakassopimuksista*
- IFRS 16 *Vuokrasopimukset*
- IFRS 18 *Tilinpäätöksen esittämistapa ja tilinpäätöksessä esitettävät tiedot*
- IAS 2 *Vaihto-omaisuus* (uudistettu 2003)
- IAS 16 *Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet* (uudistettu 2003)
- IAS 36 *Omaisuserien arvon alentuminen* (uudistettu 2004)
- IAS 38 *Aineettomat hyödykkeet* (uudistettu 2004)
- ...

Käsiteltävä asia

- ...
- 5 Tämä tulkinta ei koske menoja, jotka johtuvat verkkosivuston laitteistojen (esimerkiksi verkkopalvelimien, koekäyttöpalvelimien, tuotantopalvelimien ja internetyhteyksien) hankinnasta, kehittämisestä ja käytöstä. Tällaisia menoja käsitellään IAS 16:n mukaisesti. Lisäksi, jos yhteisölle syntyy menoja sen verkkosivuston internet-palveluntarjoajan hosting-palvelusta, nämä menot kirjataan kuluiksi IFRS 18:n kappaleen 46 ja *Taloudellisen raportoinnin käsitteellisen viitekehysten* mukaisesti silloin, kun palvelu saadaan.
- ...

Voimaantulo

...

Vuonna 2018 julkaistulla asiakirjalla *Muutokset IFRS-standardeihin sisältyviin Käsitteellistä viitekehystä koskeviin viittauksiin* muutettiin kappaletta 5. Yhteisön on sovellettava tätä muutosta 1.1.2020 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua, jos yhteisö soveltaa samanaikaisesti kaikkia muita asiakirjalla *Muutokset IFRS-standardeihin sisältyviin Käsitteellistä viitekehystä koskeviin viittauksiin* tehtyjä muutoksia. Yhteisön on sovellettava SIC-32:n muutosta takautuvasti IAS 8:n *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet* mukaisesti. Jos yhteisö kuitenkin toteaa, ettei takautuva soveltaminen olisi käytännössä mahdollista tai että siitä aiheutuisi kohtuuttomia kustannuksia tai ponnisteluja, sen on sovellettava SIC-32:n muutosta IAS 8:n kappaleisiin 23–28, 50–53 ja 54F perustuvalla tavalla.

Huhtikuussa 2024 julkaistulla asiakirjalla IFRS 18 *Tilinpäätöksen esittämistapa ja tilinpäätöksessä esitettävät tiedot* muutettiin kappaletta 5. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia, kun se soveltaa IFRS 18:aa.

Lisätään alaviite otsikon "Voimaantulo" alla olevan toisen kappaleen loppuun.

- * Huhtikuussa 2024 IASB julkaisi IFRS 18:n *Tilinpäätöksen esittämistapa ja tilinpäätöksessä esitettävät tiedot* ja siirsi nämä IAS 1:een *Tilinpäätöksen esittäminen* sisältyvät vaatimukset IFRS 18:aan.

Lisätään alaviite otsikon "Voimaantulo" alla olevassa viidennessä kappaleessa olevaan tekstiin "IAS 8:n *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet*".

* Julkaistessaan IFRS 18:n IASB muutti IAS 8:n nimeksi *Tilinpäätöksen laatimisperuste*.