

IFRS valokeilassa

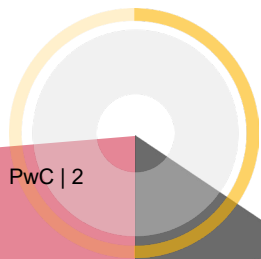
Ethän unohda uusia laajempia yhdistämis- ja erittelyperiaatteita, kun valmistaudut uudistamaan tilinpäätöksesi IFRS 18 -tilinpäätösstandardin edellyttämällä tavalla

Lokakuu 2024



Sisältö

Johdanto	3
Tietojen yhdistäminen ja eritteleminen	3
Tuloslaskelman esittämiseen liittyviä vaatimuksia.....	4
Liitetietojen rooli	5
Kululaji- vai toimintokohtainen tuloslaskelma – onko liitetietovaatimuksissa eroja?	6
Muuttuvatko tuloslaskelmalla esitetyt erät uusien periaatteiden myötä?	6
Esittämistapaa tulee pohtia uudemman kerran	6
Oletko jo aloittanut valmistautumisen?	7
Keneltä saan lisätietoja?	8



Johdanto

IASB julkaisi IFRS 18 -tilinpäätösstandardin ("Presentation and Disclosure in Financial Statements") huhtikuussa 2024. Tilinpäätösstandardia tulee soveltaa 1.1.2027 alkaen ja se korvaa IAS 1 -tilinpäätösstandardin. Monet varmasti jo tietävät, että tuloslaskelman rakenne muuttuu. IFRS 18 edellyttää, että tuloslaskelman erät luokitellaan johonkin seuraavista viidestä luokasta: liiketoiminta, investoinnit, rahoitus, tuloverot ja lopetetut toiminnot. Uusi tilinpäätösstandardi edellyttää myös, että yhtiöt esittävät tuloslaskelmalla tietyt väli- ja loppusummat. Lisäksi IFRS 18 tuo muutaman uuden liitetietovaatimuksen, joista paljon keskustelua ovat herättäneet johdon määrittelemät tunnusluvut ("management-defined performance measures¹") ja niihin liittyvien tietojen esittäminen tilinpäätöksessä koottuna yhteen liitetietoon.

Edellisen lisäksi ethän unohda, että IFRS 18 sisältää myös aikaisempaa enemmän ohjeistusta liiketapahtumien sekä erien yhdistämis- ja erittelyperiaatteista. Uusia yhdistämis- ja erittelyvaatimuksia on sovellettava, ellei niiden soveltaminen kumoa muissa tilinpäätösstandardeissa olevia erityisiä yhdistämis- tai erittelyvaatimuksia.

Tietojen yhdistäminen ja eritleminen

Yhdistämis- ja erittelyperiaatteet koskevat niin päälaskelmia kuin liitetietoja. Yhtiöiden tulee identifioida yksittäisistä transaktioista aiheutuvat varat, velat, oma pääoma, tuotot, kulut ja rahavirrat. Lisäksi yhtiöiden pitää luokitella ja yhdistää erät yhteisten ominaispiirteiden ("characteristic") perusteella ja eritellä niitä erilaisten ominaispiirteiden pohjalta.

Tietoja tulee yhdistellä tai eritellä päälaskelmilla niin, että ne tuottavat hyödyllisen ja jäsenllyyn yhteenvedon ("useful structured summary"). Muu olennainen informaatio esitetään liitetiedoissa. Olennaisuus määrittelee sen, että tieto tulee esittää, mutta ei sitä, missä tieto esitetään. Päälaskelmien ja liitetietojen roolit määrittelevät esityspaikan.

Päälaskelmien rooli on antaa jäsenlly ja hyödyllinen yhteenvedo yhtiön varoista, veloista, omasta pääomasta, tuotoista, kuluista ja rahavirroista. Sen perusteella tilinpäätöksen käyttäjä saa ymmärrettävän yleiskuvan päälaskelmalla esitetyistä eristä. Tavoitteena on myös lisätä vertailukelpoisuutta eri yhtiöiden välillä ja auttaa tunnistamaan eriä tai alueita, joista käyttäjä saattaa haluta etsiä lisätietoja liitetiedoista. Liitetietojen rooli on auttaa tilinpäätöksen käyttäjää ymmärtämään päälaskelmilla esitettyjä eriä ja antaa lisätietoja, jotka täydentävät päälaskelmilla esitettyjä tietoja.

¹ Huomioi, että IFRS 18 -tilinpäätösstandardia ei ole vielä suomennettu, joten tässä artikkelissa käyttämämme termit voivat muuttua, kun tilinpäätösstandardin virallinen suomenkielinen käännös julkaistaan.

Esimerkki

Yhtiöllä on liiketoimiensa seurauksena merkittävä oman pääoman ehtoinen sijoitus ja merkittävä vieraan pääoman ehtoinen sijoitus. Yhtiö tunnistaa, että sen tekemillä sijoituksilla on sekä samanlaisia (molemmat ovat rahoitusvaroja) että erilaisia ominaispiirteitä (erilaiset arvostusperiaatteet ja erilaiset riskit). Yhtiön tulee antaa tietoja oman ja vieraan pääoman ehtoisista sijoituksista tilinpäätöksessä, koska sijoitukset ovat olennaisia. Yhtiö soveltaa harkintaa päättäessään, tuottaako rahoitusvarojen yhdistäminen vai erittely taseessa hyödyllisen ja jäsennellyn yhteenvedon. Tosiseikoista ja olosuhteista riippuen yhtiö voi joko päätyä siihen, että

- yhden erän esittäminen taseessa täyttää päälaskelman roolin ja esittää molemmat sijoitukset samassa tase-erässä. Yhtiö erittelee tase-erän liitetiedoissa, koska erien erilaisten ominaispiirteiden takia erittely antaa olennaista tietoa tai
- täyttääkseen päälaskelman roolin yhtiö esittää sijoitukset omina erinään taseessa. Mahdolliset lisätiedot vieraan pääoman ehtoisista sijoituksista ja osakesijoituksista esitetään liitetiedoissa, mikäli ne ovat olennaisia.

Tuloslaskelman esittämiseen liittyviä vaatimuksia

Tuloslaskelman tulee antaa hyödyllinen ja jäsennelly yhteenvedo yhtiön tuotoista ja kuluista. IFRS 18 sisältää muun muassa seuraavia vaatimuksia, joita tulee noudattaa, jotta tämä tavoite saavutetaan:

- tuotot ja kulut tulee jakaa eri luokkiin ("categories")
- vaaditut väli- ja yhteissummat on esitettävä
- liiketoiminnan kulut on jaoteltava tavalla, joka antaa hyödyllisimmän jäsennellyn yhteenvedon, eli joko kululaji- tai toimintokohtaisesti

Lisäksi IFRS 18 sisältää luettelon eristä, jotka tulee esittää tuloslaskelmalla. Vaadittua erää ei kuitenkaan tarvitse esittää, jos se ei ole tarpeen hyödyllisen ja jäsennellyn yhteenvedon antamiseksi. Toisaalta tarvittaessa tulee esittää lisäeriä.

Näiden vaatimusten täyttämiseksi ei ole oikotietä, vaan erien yhdistäminen ja erittely vaativat harkintaa. IFRS 18 sisältää ominaispiirteistä ei-tyhjentäviä luetteloita, joista saa apua sovellettaessa uusia periaatteita. Tuloslaskelmaan liittyviä ominaispiirteitä ovat muun muassa kululaji, toiminto, arvostusperuste, arviointiepävarmuus ja määrä.

Tuottoja ja kuluja, joilla saattaa olla riittävän erilaiset ominaispiirteet, jotta esittäminen tuloslaskelmalla hyödyllisen ja jäsennellyn yhteenvedon tuottamiseksi tai liitetiedoissa olennaisen informaation antamiseksi on tarpeen, ovat esimerkiksi:

- vaihto-omaisuuden kirjanpitoarvon alaskirjaus nettorealisointiarvoon
- aineellisten hyödykkeiden arvonalentumistappiot
- toiminnan uudelleenjärjestelyyn liittyvät tuotot ja kulut
- aineettomien hyödykkeiden myyntivoitot ja -tappiot (tappiot toki harvinaisempia arvonalentumisvaatimusten takia)
- "kertaluonteiset" erät

Kaikkea olennaista tietoa ei voida esittää tuloslaskelmalla (tai muulla päälaskelmalla), sillä päälaskelman tulee antaa tilinpäätöksen käyttäjälle hyödyllinen ja jäsenelty yhteenveto. Kun yhtiö katsoo, että olennaisten erien jaottelu ei ole tarpeen päälaskelmalla, eria tulee kuvata ja eritellä tarkemmin liitetiedoissa.

Esitettävät erät tulee nimetä kuvaavasti, esitettiin ne sitten päälaskelmalla tai liitetiedoissa.

Liitetietojen rooli

Liitetietojen rooli on auttaa tilinpäätöksen käyttäjää ymmärtämään päälaskelmilla esitettyjä eria ja antaa lisätietoja, jotka täydentävät päälaskelmilla esitettyjä tietoja. Tietoja tulee eritellä, jos erittely antaa olennaista tietoa. Informaatio on olennaista, jos sen pois jättämisen, vääristelemisen tai vaikeaselkoisuuden voisi kohtuudella odottaa vaikuttavan käyttäjien tilinpäätösten perusteella tekemiin päätöksiin.

Päälaskelmalla esitetty erä muodostuu transaktioista, joilla on vähintään yksi yhteinen ominaispiirre (esim. työsuhde-etuudet) ja ne on siten voitu esittää yhtenä eränä. Päälaskelmalla esitettyyn erään sisältyvillä transaktioilla on myös erilaisia ominaispiirteitä (esim. tuloslaskelman erään "työsuhde-etuudet" sisältyy palkkoja, sosiaaliturvasta aiheutuvia kuluja, eläkkeitä, osakekannustinpalkkioita jne.).

Tilinpäätöstä laadittaessa tulisi tarkastella, onko jokin päälaskelmalla tai liitetiedoissa esitetty erä määrällisesti niin suuri, että tilinpäätöksen käyttäjän voi olettaa kysyvän, mitä erä sisältää. Jos näin on, siitä tulee antaa lisätietoja. Pohdittaessa, miten tietoja tulisi eritellä ja mistä tulisi antaa lisätietoja, on hyvä selvittää, mitä erilaisia ominaispiirteitä erään sisältyvillä tapahtumilla on ja arvioida, minkä ominaispiirteen perusteella tehtävä erittely johtaisi olennaiseen tietoon.

Esitettävät erät tulee nimetä niin, että ne kuvaavat erän sisältöä, ja välttää ns. "muut"-otsikoiden käyttöä. Jos jokin merkittävä erä muodostuu monista erilaisista, pienistä tapahtumista ja erän kuvaava nimeäminen on hankalaa, tulisi erän sisältöä kuvata sanallisesti. Tämä on merkittävä muutos usein totuttuun raportointitapaan.

Kululaji- vai toimintokohtainen tuloslaskelma – onko liitetietovaatimuksissa eroja?

On. IFRS 18:n mukaan yhtiön tulee määrittää, tuottaako kululaji- vai toimintokohtainen esittämistapa hyödyllisimmän jäsennellyn yhteenvedon yhtiön liiketoiminnan kuluista ja esittää kulut sen mukaisesti. Päälaskelmalla esitetyt tiedot/erät tulee eritellä tarkemmin liitetiedoissa, jotta tilinpäätös antaa olennaiset tiedot. Liiketoiminnan kulujen jaotteluvaatimuksista on poikkeus, jos yhtiö esittää liiketoiminnan kulut (tai osan niistä) toimintokohtaisesti. Toimintokohtaisesti esitetyistä kulueristä yhtiön ei tarvitse tehdä tarkempaa jaottelua kuin mitä alla on kuvattu.

Yhtiön tulee esittää yhdessä liitetiedossa seuraavat tiedot eriteltyinä toiminnoittain sekä niiden yhteismäärä:

- poistot
- työsuhde-etuudet
- aineettomien ja aineellisten hyödykkeiden arvonalentumistappiot ja kulukirjaukset
- vaihto-omaisuuden kirjanpitoarvon alaskirjaus nettorealisointiarvoon

Poikkeus liittyy vain liiketoiminnan kulujen erittelemiseen, eikä se vapauta yhtiötä muiden tilinpäätösstandardien liitetietovaatimuksista eikä muiden kulujen tai muiden erien erittelemisestä uusien vaatimusten mukaisesti.

Muuttuvatko tuloslaskelmalla esitetyt erät uusien periaatteiden myötä?

Tähän ei ole yhtä oikeaa vastausta. Se, muuttuuko tuloslaskelman esittämistapa (kululaji- vai toimintokohtainen) vai esitetäänkö tuloslaskelmalla uusia erä, riippuu yhtiön nykyisestä esittämistavasta ja -tarkkuudesta sekä toisaalta siitä, mitä merkittäviä tuotto- ja kulueriä yhtiön pääasialliseen liiketoimintaan ja muihin toimintoihin liittyy. On myös hyvä muistaa, että liiketoiminnan kulujen esittämistapa ei ole vapaasti valittavissa. Liiketoiminnan kulujen esittämistapaa määritettäessä on huomioitava erilaisia asioita, kuten se, kumpi esittämistapa on vallitseva käytäntö toimialalla. Tämä johtuu siitä, että uusien säännösten tavoitteena on myös parantaa vertailukelpoisuutta yhtiöiden välillä.

Esittämistapaa tulee pohtia uudemman kerran

Uudet yhdistämis- ja erittelyperiaatteet koskevat kaikkia päälaskelmia ja liitetietoja (edellä mainittua poikkeusta lukuun ottamatta), joten esittämistä tulee pohtia kautta linjan. Nyt onkin hyvä hetki aloittaa pohdinta, minkä erilaisten ominaispiirteiden mukainen erittely antaa tilinpäätöksen käyttäjälle kustakin erästä olennaista tietoa. Tase-erien kohdalla erilainen ominaispiirre saattaa olla esimerkiksi arvostamiseen liittyvä epävarmuus ja muu erään liittyvä riski.

Standardiluonnokseen sisältyvä havainnollistava esimerkki

IASB julkaisi heinäkuussa 2024 standardiluonnoksen, havainnollistavia esimerkkejä ilmastoon liittyvistä ja muista epävarmuustekijöistä tilinpäätöksessä ("Climate-related and Other Uncertainties in the Financial Statements, Proposed illustrative examples"). Standardiluonnoksen yksi esimerkki havainnollistaa, kuinka IFRS 18:n erittelyperiaatteita saatetaan soveltaa aineellisiin käyttöomaisuushyödykkeisiin, joilla on erilaiset vihreään siirtymään liittyvät riskit. Kyseisessä esimerkissä yhtiöllä oli edelleen poistoajaltaan pitkiä käyttöomaisuushyödykkeitä, joiden käytöstä tuotannossa aiheutuu iso määrä päästöjä. Yhtiö oli myös investoinut uusiin käyttöomaisuushyödykkeisiin, joiden käytöstä aiheutuu huomattavasti vähemmän kasvihuonekaasupäästöjä. Kun yhtiö toimii toimialalla, jolla vihreään siirtymään liittyvät riskit ovat merkittäviä, voi käyttöomaisuushyödykkeiden jaottelu edellä mainittujen riskien perusteella antaa olennaista tietoa.



Edellä mainittu esimerkki kuvaa hyvin uusia erittelyperiaatteita ja sitä, että tietojen erittelemistä tulee ajatella entistä laaja-alaisemmin.

Oletko jo aloittanut valmistautumisen?

IFRS 18 vaikuttaa jokaiseen yhtiöön, joka laatii tilinpäätöksensä IFRS-tilinpäätösstandardien mukaisesti. Uutta tilinpäätösstandardia sovelletaan takautuvasti ja IFRS 18:n käyttöönottovuonna tulee raportoida myös vertailukauden tiedot uuden tilinpäätösstandardin mukaisesti. Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että vertailukauden tiedot, myös osavuositiedot, on pystyttävä esittämään vielä voimassa olevan IAS 1:n lisäksi myös IFRS 18:n mukaisesti.

Valmistautuminen IFRS 18:n käyttöönottoon kannattaa aloittaa jo nyt ja varmistaa, että kaikki tarvittavat tiedot saadaan tuotettua ja raportoitua uuden tilinpäätösstandardin mukaisesti.

Keneltä saan lisätietoja?



IFRS 18 -tilinpäätösstandardin soveltaminen

Netta Mikkilä, Partner, netta.mikkila@pwc.com,
020 787 7386

Helka Ivaska, helka.ivaska@pwc.com, 020 787 7343

Ville Toivonen, ville.toivonen@pwc.com, 020 787 8114



Käyttöönottoon liittyvät käytännön kysymykset

Risto Korpi, risto.korpi@pwc.com, 020 787 7695

Maija Ollila, maija.ollila@pwc.com, 020 787 7881



Järjestelmät, prosessit ja kontrollit

Krister Saarelainen, krister.saarelainen@pwc.com,
020 787 8204

Outi Naamanka, outi.naamanka@pwc.com, 020 787 7507

Tutustu lisää palveluihimme [verkkosivuillamme!](#)

This publication has been prepared for general guidance on matters of interest only, and does not constitute professional advice. You should not act upon the information contained in this publication without obtaining specific professional advice. No representation or warranty (express or implied) is given as to the accuracy or completeness of the information contained in this publication, and, to the extent permitted by law, PricewaterhouseCoopers Oy, its members, employees and agents do not accept or assume any liability, responsibility or duty of care for any consequences of you or anyone else acting, or refraining to act, in reliance on the information contained in this publication or for any decision based on it.

© 2024 PricewaterhouseCoopers Oy. All rights reserved. Not for further distribution without the permission of PwC. "PwC" refers to the network of member firms of PricewaterhouseCoopers International Limited (PwCIL), or, as the context requires, individual member firms of the PwC network. Each member firm is a separate legal entity and does not act as agent of PwCIL or any other member firm. PwCIL does not provide any services to clients. PwCIL is not responsible or liable for the acts or omissions of any of its member firms nor can it control the exercise of their professional judgment or bind them in any way. No member firm is responsible or liable for the acts or omissions of any other member firm nor can it control the exercise of another member firm's professional judgment or bind another member firm or PwCIL in any way.

