

IFRS valokeilassa

Viime hetken muistutuksia IFRS-tilinpäätösten laatijoille

Tammikuu 2024



Sisältö

Johdanto	3
Ajankohtaisia aiheita	3
Geopoliittiset riskit	3
Inflaatioon ja korkoihin liittyvät liitetiedot	4
Ilmastonmuutos sekä vastuullisuusraportoinnin ja taloudellisen raportoinnin välinen yhteys	4
Hyperinflatoriset maat.....	5
Liikkeeseen laskettujen vakuutus sopimusten tunnistaminen.....	5
Globaali minimivero ("GloBE"-mallisäännöt).....	6
Rahoitusvaroihin kuulumattomien omaisuuserien arvonalentuminen	7
Erien vähentäminen toisistaan (netotus) tilinpäätöksessä	9
Asioita, joihin ei kiinnitetä tarpeeksi huomiota	10
Liite: Uudet tilinpäätösstandardit ja tulkinnat.....	11
Uudet ja tulevat IFRS-tilinpäätösstandardit, jotka ovat voimassa 1.1.2023 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla	11
Myöhemmin voimaan tulevat IFRS-tilinpäätösstandardit, tulkinnat ja muutokset ..	15
IFRIC agendapäätökset 2023.....	19

Johdanto

Tämä on käännös neljännesvuosittain PwC:n tietoportaalissa Viewpointissa englanniksi julkaistavasta [yhteenvedosta](#) ja perustuu 31.12.2023 voimassa oleviin IFRS® Tilinpäätösstandardien raportointivaatimuksiin.

Tähän julkaisuun on kerätty valikoituja aihealueita, jotka yhteisöjen olisi hyvä huomioida päättyneen kalenterivuoden 2023 tilinpäätösraportoinnissa. Julkaisuun on liitetty lista IFRS Tilinpäätösstandardeista ja IFRIC® tulkintoista, joita sovelletaan ensimmäistä kertaa 31.12.2023 päättyvillä tilikausilla, sekä listataan tilinpäätösstandardit ja tulkinnat, jotka eivät ole vielä astuneet voimaan 31.12.2023 päättyneellä tilikaudella, mutta joista edellytetään esittämään tietoja standardien ja tulkintojen soveltamisen mahdollisista olennaisiksi katsotuista vaikutuksista yhteisön tilinpäätökseen (IAS 8.30 edellyttämällä tavalla).

Tämä julkaisu on tarkoitettu yleiseksi ohjeeksi, ja jokaisen yhteisön johdon on arvioitava ohjeistuksen soveltuvuutta ja olennaisuutta yhteisön toiminnalle ja tilinpäätösraportoinnille. Julkaisu ei kata kaikkia yhteisöille mahdollisesti relevantteja aihealueita.

Ajankohtaisia aiheita

Geopoliittiset riskit

Edelleen jatkuvat geopoliittiset konfliktit aiheuttavat merkittäviä siirtymiä globaalissa riskiympäristössä ja niillä voi olla laaja-alaisia taloudellisia vaikutuksia. Sijoittajat haluavat ymmärtää miten haastavat geopoliittiset tilanteet vaikuttavat eri yhteisöjen liiketoimintaan, riskeihin ja tulevaisuuden näkyymiin. Tällaisiin riskeihin liittyen yhteisöjen tulisi raportoinnissaan erityisesti huomioida seuraavia asioita:

- Pakotteiden ja muiden sanktioiden vaikutus yhteisön liiketoimintaan, investointeihin ja rahoitukseen (mukaan lukien rahavaroihin liittyvät rajoitukset sekä vieraan valuutan määräiset investoinnit)
- Arvon alentumiset, tappiolliset sopimukset sekä ehdolliset varat ja velat.
- Toimitussopimuksiin liittyvät sopimusrikkomukset ja rahoitussopimuksiin liittyvien kovenanttien rikkoutuminen
- Altistuminen valuuttakurssiriskeille ja ulkomaanvaluutan määräisten liiketoimien muuntaminen
- Vaikutusvallan tai määräysvallan taso konfliktialueilla sijaitsevilla tytä- ja osakkuusyrityksissä
- Vaikutukset käypiin arvoihin
- Tilikauden päättymisen jälkeiset tapahtumat, ja niihin liittyvät liitetiedot olennaisista tapahtumista, joiden johdosta tilinpäätöslaskelmia ei oikaista

PwC:n [In depth INT2022-05](#) -julkaisu antaa raportointiohjeistusta liittyen Venäjän ja Ukrainan väliseen konfliktiin vaikutuksiin, sekä sisältää näkökulmia pohdittaviksi merkittäviin geopoliittisiin konflikteihin liittyen.

Inflaatioon ja korkoihin liittyvät liitetiedot

Yhteisöt ovat velvollisia esittämään liitetietoja johdon käyttämästä harkinnasta, jolla on olennainen vaikutus tilinpäätökseen, sekä arvioihin liittyvistä epävarmuustekijöistä. Osana näitä tietoja tulee antaa tiedot kohtuullisen mahdollisista muutoksista sellaisissa käytetyissä oletuksissa, jotka voisivat johtaa olennaisiin oikaisuihin varojen tai velkojen kirjanpitoarvoissa seuraavan tilikauden aikana. Edelleen korkeana jatkunut inflaatio sekä korkotaso voivat tarkoittaa, että edellisiin tilikausiin verrattuna yhteisöjen tulee:

- Tarkastella uudelleen laskentaperiaatteiden soveltamisessa käytetyn johdon harkinnan asianmukaisuus
- Huomioida että lyhyen ja pitkän duraation varoihin ja velkoihin liittyviin arvioihin saattaa liittyä entistä suurempaa epävarmuutta, mikä saattaa edellyttää enemmän liitetietoja
- Arvioida vaativatko esitetyt herkkyyshanalyysit päivitystä (esimerkiksi tulisiko käyttää korkeampaa korkokannan vaihteluväliä, kun esitetään herkkyystietoja korkokantojen muutoksista).

Lisätietoa taloudellisesta raportoinnista korkean inflaation sekä korkotason raportointikausilla löytyy PwC:n julkaisusta [In depth INT2022-12](#).

Ilmastonmuutos sekä vastuullisuusraportoinnin ja taloudellisen raportoinnin välinen yhteys

Ilmastonmuutokseen liittyvillä riskeillä voi olla vaikutuksia yhteisöjen liiketoimintaan sekä taloudelliseen suorituskykyyn. Vaikka IFRS-tilinpäätösstandardit eivät suoraan käsittele ilmaston liittyviä riskejä, ilmaston liittyvien riskitekijöiden vaikutuksia sisältyy usein johdon tilinpäätöstä laadittaessa käyttämään harkintaan ja arvioihin. Esimerkiksi seuraaviin ilmastoliitännäisten aihealueiden taloudellisiin vaikutuksiin tulisi kiinnittää erityistä huomiota niiden merkityksen kasvaessa: hiilineutraaliustavoitteet (net zero), "vihreät lainat", julkisen kaupankäynnin kohteena olevat ilmastoliitännäiset velkaohjelmat, tai osallistuminen vapaaehtoiseen päästökauppaan (kts. [In depth INT2023-02](#)).

Voi olla, että raportoivan yhteisön ilmaston liittyvissä riskeissä ei ole tapahtunut merkittäviä muutoksia edelliseen tilinpäätökseen verrattuna, mutta monille sijoittajille ilmaston liittyvien riskien merkitys on kasvanut. Yhteisöjen tulisi varmistua siitä, että ne ovat riittävästi arvioineet kokonaisuutta, ja että kaikki sellainen merkittävä tieto, joka vaikuttaa olennaisesti tilinpäätökseen, tulee esitetyksi.

Lisää tietoa tästä aiheesta löytyy PwC:n julkaisuista [In brief INT2020-14](#) sekä [In depth INT2021-11](#).

Yhteisöjen tulee varmistaa ilmastoliitännäisten oletusten johdonmukaisuus taloudellisen ja ei-taloudellisen raportoinnin välillä. Esimerkiksi, mikäli yhteisö julkisesti kertoo vastuullisuusraportoinnissaan parhaan arvionsa kansainvälisen ilmastopimuksen vaikutuksesta yhteisön toimintaan ja IFRS-tilinpäätösstandardit vaativat arvostusperiaatteena parhaan arvion käyttöä, tulisi yhteisön huomioida arvioiden yhdenmukaisuus taloudellisen raportoinnin ja vastuullisuusraportoinnin välillä. Lisätietoja aiheesta on PwC:n julkaisussa [In depth INT2021-11](#).

Mikäli vastuullisuusraportoinnissa esitetään taloudellisesta raportoinnista eriäviä näkemyksiä (esimerkiksi yhteisö perustaa arvionsa eriäville markkinaosapuolten oletuksille) yhteisön tulisi antaa lisätietoja siitä, miksi taloudellisen raportoinnin tiedot annetaan eri periaatteella.

Hyperinflatoriset maat

Nykyisen globaalin taloudellisen ympäristön ja siitä johtuvien huononevien taloudellisten olosuhteiden seurauksena Ghana ja Sierra Leone ovat IAS 29 *Taloudellinen raportointi hyperinflaatiomaissa* -standardin mukaisia hyperinflatorisia maita 31.12.2023 tai sen jälkeen päättyvillä raportointikausilla. Haiti on ollut hyperinflatorinen maa 31.3.2023 päättyvistä raportointikausista alkaen. Etelä-Sudan ei mahdollisesti ole hyperinflatorinen 31.12.2023 alkaen, mikä tarkoittaisi, että sellaiset yhteisöt, joiden toiminnallinen valuutta on Etelä-Sudanin valuutta, lopettaisivat IAS 29 soveltamisen. Yhteisöjen tulee kuitenkin huomioida kaikki sellaiset merkittävät tapahtumat ja olosuhteet, jotka ovat ristiriidassa tämän oletuksen kanssa tilinpäätösraportointia tehdessään. Hyperinflatorisissa maissa ei ole muita muutoksia 31.12.2023 päättyneellä tilikaudella aikaisempiin tilikausiin nähden.

Lisätietoja on PwC:n julkaisussa [In brief INT2023-09](#).

Mikäli yhteisön toimintavaluutta on hyperinflatorisen maan valuutta, yhteisön tilinpäätös on IAS 29 -standardin mukaan oikaistava raportointikauden päättymisen mukaisen mittayksikön määräiseksi. Näin ollen raportointikauden tapahtumat sekä ei-monetaariset erät kauden lopussa oikaistaan vastaamaan tilinpäätöshetken hintaindeksiä. Vertailutiedot tyypillisesti oikaistaan vastaamaan tasehetken hintaindeksiä, koska IAS 29 -standardia sovelletaan ikään kuin maa olisi aina ollut hyperinflatorinen. Yhteisöjen ei kuitenkaan tarvitse esittää vertailukauden avaavaa tasetta.

Sellaisten monikansallisten yhteisöjen, joilla on tytäryhtiöitä hyperinflatorisissa maissa, tulisi huomioida IAS 21 -standardin kappaleiden 42–43 vaatimukset. Sellaisen tytäryhteisön tilinpäätös, jonka toimintavaluutta on hyperinflatorisen maan valuutta, oikaistaan IAS 29 -standardin mukaiseksi ennen yhteisön konsolidointia. Näiden tytäryhteisöjen vertailutietoja, jotka aikaisemmin on esitetty emoyhtiön vakaassa valuutassa, ei oikaista.

Liikkeeseen laskettujen vakuutussopimusten tunnistaminen

Vuosi 2023 piti sisällään merkittäviä uudistuksia vakuutussopimusten tilinpäätösraportointiin – Vuosi 2023 on ensimmäinen tilikausi, joka raportoidaan soveltaen uutta IFRS 17 Vakuutussopimukset -standardia. Muidenkin kuin vakuutusyhtiöiden tulee kiinnittää huomioita IFRS 17 -standardiin. Sopimuksen ei tarvitse olla nimetty vakuutussopimukseksi, tai edes olla vakuutusyhtiön myöntämä, jotta se kuuluu IFRS 17 soveltamisalaan. Mikä tahansa sopimus, jolla siirretään muu kuin rahoitusriski osapuolelta toiselle, voi täyttää vakuutussopimuksen määritelmän, mikäli siirretty riski katsotaan merkittäväksi.

Vakuutussopimuksen määritelmä itsessään ei ole muuttunut, mutta IFRS 17 tuo huomattavia muutoksia kirjaamiseen ja arvostamiseen aikaisemmin sovellettuun IFRS 4 -standardiin nähden, minkä vuoksi jatkossa on tärkeää, että kaikki yhteisöt tunnistavat myönnettyt vakuutussopimukset ja ymmärtävät minkä tyyppiset järjestelyt ovat IFRS 17 -standardin soveltamisalan ulkopuolella.

Lisätietoja aiheesta on PwC:n julkaisussa [In depth INT2022-14](#).

Globaali minimivero ("GloBE"-mallisäännöt)

Yhteensä 136 maata sopi 8.10.2021 kahden "pilarin" kansainvälisestä verouudistuksesta ('Minimum Tax Implementation Handbook (pilari 2)'). Muiden seikkojen ohessa, Pilari 1 ehdottaa verojen osittaista uudelleenallokointia toimivaltaisille markkinoille, kun taas Pilari 2 tavoittelee kansainvälisesti 15 %:n efektiivistä minimiveroa. OECD:n sopimuksen seurauksena seuraavien muutamien vuosien aikana odotetaan tietyissä maissa todennäköisesti muutoksia yritysverokantoihin. Yritysverokantojen muutosten vaikutus verosaamisten ja -velkojen arvostukseen on riippuvainen eri maissa tehtävien lakimuutosten luonteesta sekä ajankohdasta. Lisätietoja aiheesta löytyy englanninkielisestä julkaisuistamme "[Pillar Two Country tracker](#)" sekä IFRS Talks podcastin jaksosta '[Global minimum tax](#)'. Säännökset vaikuttavat tilikauden tuloveroihin silloin kun lainsäädäntö tulee voimaan.

Toukokuussa 2023 IASB julkaisi muutoksia IAS 12 'Tuloverot' tilinpäätösstandardiin, jotka tarjoavat väliaikaisen helpotuksen GloBE-mallisääntöjen käyttöönotosta aiheutuvien laskennallisten verojen kirjaamiseen, mukaan lukien ehdot täyttävät kotimaiset täydennysverot. Väliaikainen poikkeus on voimassa 31.12.2023 päättyvillä tilikausilla, ja esittämiskaatimukset ovat voimassa 1.1.2023 tai tämän jälkeen alkavilla raportointikausilla, kuitenkin niin, että aikaisempi soveltaminen on sallittu. Toukokuussa 2023 tehdyt muutokset IAS 12 tilinpäätösstandardiin sisältävät myös muita liitetietovaatimuksia, mutta nämä vaatimukset ovat voimassa vasta 1.1.2023 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Lisätietoja aiheesta löytyy PwC:n julkaisusta [In depth INT2023-10](#).

31.12.2023 päättyvillä raportointikausilla ehdot täyttävillä täydennysveroilla ei ole vaikutusta laskennallisten verojen kirjaamiseen ja arvostamiseen niissä maissa, joissa GloBE-mallisäännöistä on säädetty tai ne ovat käytännössä hyväksytty. Mikäli GloBE-mallisäännöillä on tai sillä oletetaan olevan vaikutusta yhteisöön, tästä saattaa tulla liitetietovaatimuksia. Suppeat muutokset IAS 12 tilinpäätösstandardiin toivat liitetietovaatimuksia niille yhteisöille, joihin asia vaikuttaa.

Tähän liittyen yhteisöjen on esitettävä tilinpäätöksessään:

- että se on soveltanut poikkeusta, joka koskee pilari 2:n tuloveroihin liittyvien laskennallisten verosaamisten ja -velkojen kirjaamista ja tietojen esittämistä niistä tilinpäätöksessä (IAS 12.88A).
- Sen pilari 2:n tuloveroihin liittyvä kauden verotettavaan tuloon perustuva verokulu (tai -tuotto) (IAS 12.88B); ja
- Kausilla, joilla pilari 2:n lainsäädäntöä on säädetty tai käytännössä hyväksytty mutta se ei ole vielä voimassa, yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään tiedossa tai kohtuudella arvioitavissa oleva informaatio, joka auttaa tilinpäätöksen käyttäjiä ymmärtämään yhteisön altistumista kyseisestä lainsäädännöstä aiheutuville pilari 2:n tuloveroille. Siltä osin kuin informaatio ei ole tiedossa tai kohtuudella arvioitavissa yhteisön on sen sijaan esitettävä tilinpäätöksessään tieto tästä ja tietoja siitä, miten yhteisö on edistynyt altistumisensa arvioinnissa. (IAS 12 kappale 88C88D)

Rahoitusvaroihin kuulumattomien omaisuuserien arvonalentuminen

Arvonalentuminen on ajankohtainen aihealue useille yhteisöille nykyisessä taloudellisessa ympäristössä. Tilinpäätösvalvojat keskittyvät edelleen tähän aihealueeseen ja pyrkivät edistämään läpinäkyvyyttä kyseisen aihealueen raportoinnissa. Konsernit, joilla on merkittäviä määriä liikearvoa ja aineettomia hyödykkeitä tai joihin eniten vaikuttaa ilmastonmuutos, korkea inflaatio tai nykyiset taloudelliset vaikutukset kansainvälisistä konflikteista, ovat suuremman riskin alaisia siihen, että tilinpäätösvalvojat haastavat heidän tekemiä arvonalentumistestauslaskelmia ja etenkin niihin liittyviä liitetietoja.

Lue lisää yleisistä havaitsemistamme virheistä rahoituseriin kuulumattomien omaisuuserien arvonalentumiseen liittyen [täältä](#) sekä PwC:n julkaisusta [In brief INT2023-02](#).

Yleisten virheiden lisäksi, yllä mainitut taloudelliset ja geopoliittiset epävarmuudet sekä valvojien huomio aihealuetta kohtaan nostavat esiin seuraavia seikkoja huomioitavaksi arvonalentumistestauksessa:

Lisääntynyt epävarmuus kohonneen inflaation, korkotason ja geopoliittisen epävarmuuden johdosta

- Kasvaneen epävarmuuden aikoina on todennäköisesti helpompaa huomioida taloudellisen tilanteen vaikutus arvonalentumistestauksessa käyttäen useita eri rahavirtaskenaarioita ja soveltaen suhteellisia todennäköisyyksiä sekä näistä laskettua painotettua keskiarvoa sen sijaan, että yhdessä keskitetyssä ennusteessa olisi pyritty huomioimaan riski oikaisemalla diskonttauskorkoa heijastamaan kohonnuttua epävarmuuden tasoa.
- Kustannustason nousu on muodostumassa huomioitavaksi seikaksi useissa maissa, jotka eivät ole kärsineet huomattavasta inflaatiosta moniin vuosiin. Tästä johtuen on syytä huomata, että yleisen inflaation huomioimisen lisäksi käyttöarvolaskelmien tulisi sisältää tiettyjen kustannusten muutokset. Kun inflaatioon liittyvillä olettamilla voisi olla olennainen vaikutus tilinpäätökseen, ylimääräisiä liitetietoja voidaan vaatia sen kuvaamiseksi, miten inflaatio on huomioitu käyttöarvolaskelmissa.
- Useiden markkinoiden kohonneesta epävarmuudesta johtuen jokseenkin mahdollisten muutosten vaihteluväli on kasvanut. Keskeiset oletamat ja olettamien laajemmat vaihteluvälit tulisi esittää selkeästi ja kattaen eri rahavirtaa tuottavat yksiköt. Eri rahavirtaa tuottavissa yksiköissä käytetyt erilaiset oletamat tulisi kuvata, mikäli olennaista. Lisäksi, mikäli arvonalentumisia todetaan, yhteisön tulisi selkeästi esittää arvonalentumisen syy ja perustuuko arvonalentuminen ulkoiseen informaatioon vai muutoksiin yhteisön omista arvioista.
- Mikäli kerrytettävissä olevan rahamäärän ja kirjanpitoarvon välinen erotus (ns. headroom) on herkkä muutoksille keskeisessä oletuksessa, tulee yhteisön esittää, kuinka suuri muutos oletuksessa pienentäisi headroomin nolleen (esimerkiksi +/- x% liikevaihdon kasvussa tai diskonttauskorossa)

Valvojien painottamat aihealueet

Valvojat ovat huomioineet, että vaikka pitkän ajan kasvuodotukset, joilla extrapoloidaan ennusteperiodin jälkeistä kassavirtaa (arvioidaan terminaaliarvoa), sekä diskonttauskorko ennen veroja ovat tärkeitä, ne harvemmin ovat keskeisiä arvioita, joihin rahavirtojen ennusteina olevat viimeisimmät budjetit ja ennusteet perustuvat. Tämän vuoksi huomiota tulisi kiinnittää myös siihen, että rahavirtojen ennusteissa käytetyt tasaisen kasvuvauhdin ennusteet toteutuvat jo ennusteperiodilla ennen terminaalikautta. Tilinpäätöksessä kuvattujen laatimisperiaatteiden tulisi aina olla yhdenmukaiset arvonalentumistestauksessa käytettyjen periaatteiden kanssa. Valvojat ovat kommentoineet, että he jatkavat niiden yhteisöjen haastamista, jotka ovat määrittäneet kerrytettävissä olevan rahamäärän käyttöarvon avulla, mutta joiden kassavirtaennusteet näyttävät sisältävän hyötyjä uuden liiketoiminnan kehittämisestä, tai ovat riippuvaisia tulevaisuuden investointikapasiteetista. Mikäli käyttöarvon liitetietojen ja toiminnan jatkuvuuden arvioinnin liitetiedot viittaavat toisiinsa, tulisi yhteisön selkeästi esittää, miten ennusteessa käytetyt tulevaan suorituskyvyn parantamiseen liittyvät toimet on huomioitu käyttöarvon laskelmissa. Euroopassa ESMA on julkaissut vuoden 2023 tilinpäätösten painopistealueet viime vuoden lokakuussa, ja ne löytyvät [täältä](#).

Huomiot liittyen arvonalentumisten peruuttamiseen

Edellä mainittujen seikkojen lisäksi yhteisöjen tulee arvioida, tulisiko aiemmin tehty alaskirjaus peruuttaa. Sen arvioiminen, onko aiemmin tehdyn alaskirjauksen peruutuksesta viitteitä, saattaa edellyttää johdon harkintaa. Jos tällaisia viitteitä havaitaan, yhteisön täytyy laskea omaisuuserän kerrytettävissä oleva rahamäärä. Lisätietoja aiheesta löytyy PwC:n manuaalista, kohdista [FAQ 24.153.2](#) ja [FAQ 24.154.2](#).

Erien vähentäminen toisistaan (netotus) tilinpäätöksessä

Erien vähentäminen toisistaan ('netotus') on erillisten varojen ja velkojen, tuottojen ja kulujen tai rahavirtojen esittämistä nettona tilinpäätöksessä. Erien netottaminen on lähtökohtaisesti kiellettyä, paitsi silloin kuin tilinpäätösstandardit sitä nimenomaisesti edellyttävät tai sen sallivat. Tämä johtuu siitä, että netottaminen heikentää tilinpäätöksen käyttäjien mahdollisuutta saada oikea ja riittävä ymmärrys liiketoimista, muista tapahtumista ja olosuhteista tai yhteisön tulevista rahavirroista.

Erien vähentäminen toisistaan on sallittua yleisesti vain tiettyjen kriteerien täytyessä. Lisäksi useimmissa tilanteissa, jossa kriteerit erien vähentämiselle toisistaan täyttyvät, erien vähentäminen toisistaan on pakollista – se ei ole valinta.

Ohjeistusta tilanteisiin, joissa netottamisen on havaittu olevan yleistä:

Erä, jota netotus koskee:	IFRS-ohjeistus
Yleinen erien vähentäminen toisistaan, mukaan lukien tuloslaskelma	PwC IFRS Manual of accounting 4.39-4.40
Rahoitusinstrumentit	PwC IFRS Manual of accounting 47.15-47.28
Verot ja laskennalliset verot	PwC IFRS Manual of accounting 14.149-14.153
Rahavirtalaskelma	PwC IFRS Manual of accounting 7.15-7.18

Asioita, joihin ei kiinnitetä tarpeeksi huomiota

Tilinpäätöksistä voi olla haastavaa tunnistaa sellaisia tapahtumia, jotka olisi pitänyt kirjata, mutta joita ei kuitenkaan kirjattu. Alla olevassa listassa on tilinpäätösten laatijoille ja tilintarkastajille koottuna tärkeitä asioita, joita ei tule unohtaa. Näiden erien esittämiseen tilinpäätöksessä tulee kiinnittää huomioita

- Takaussopimuksista kirjattavat velat
- Tappiollisista sopimuksista kirjattavat varaukset
- Ennallistamiseen liittyvät varaukset
- Velat liittyen omien osakkeiden ostoihin ja takaisinostoihin
- Rahoituskovenanttien noudattaminen ja kovenanttirikkomusten vaikutukset
- Palvelusopimukseen sisältyvät vuokrasopimukset.
- Strukturoidut järjestelyt – konsernitalinpäätökseen yhdistelemättömät erityistä tarkoitusta varten perustetut yhtiöt ja yhteisöt
- Osakeperusteisten maksujen käsittely konserniyhtiössä, joka vastaanottaa palvelun

Lisätietoja PwC:n julkaisussa: [In depth INT2023-12](#).

Liite: Uudet tilinpäätösstandardit ja tulkinnat

Uudet ja tulevat IFRS-tilinpäätösstandardit, jotka ovat voimassa 1.1.2023 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla

Tässä dokumentissa on listattu kaikki uudet sekä tulevat tilinpäätösstandardit, tulkinnat ja niiden muutokset, jotka ovat voimassa 1.1.2023 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Listassa on mukana myös muutoksia, jotka IASB on julkaissut vuosittain osana Vuosittaiset parannukset -projektiaan. Osa näistä muutoksista on hyvin pieniäkin.

Lisäksi linkit IFRIC-tulkintakomitean vuoden 2023 aikana tekemiin agendapäätöksiin on sisällytetty luettelona tämän asiakirjan loppuun. Agendapäätökset sisältävät usein selittäviä tietoja, joiden tarkoituksena on antaa ohjeita IFRS-tilinpäätösstandardien johdonmukaiseksi soveltamiseksi, ja siksi suosittelemme pysymään ajan tasalla agendapäätöksistä.

Kaikki alla esitetyt muutokset eivät ole olennaisia kaikille yhteisöille. Mikäli jollakin muutoksista ei selvästi ole vaikutusta yhteisön tilinpäätökseen, voidaan se jättää esittämättä laatimisperiaatteissa. Toisaalta, mikäli muutoksella on merkitystä yhteisölle, tulee sen vaikutus kuvata mahdollisimman selkeästi.

Yhteisön on esitettävä vuoden 2023 tilinpäätöksessään IAS 8.28 mukaiset tiedot niistä tilinpäätösstandardeista ja tulkinnoista, jotka se on ottanut käyttöön 1.1.2023 alkaen. Tietojen tulee sisältää mm. tilinpäätöksen laadintaperiaatteen muutoksen luonteen kuvaus, ja oikaisun määrä.

Jos mitään olennaisia uusia tilinpäätösstandardeja tai tulkintoja ei ole otettu käyttöön, tämä tulee mainita tilinpäätöksen laadintaperiaatteissa.

Konsernitilinpäätös on laadittu noudattaen samoja laadintaperiaatteita kuin vuonna 2022, lukuun ottamatta seuraavia uusia standardeja, tulkintoja ja muutoksia olemassa oleviin tilinpäätösstandardeihin, joita konserni on soveltanut 1.1.2023 alkaen.

[HUOM: jos konserni on jo soveltanut jotain tilinpäätösstandardia ennen sen pakollista käyttöönottoa, tulee tilinpäätösstandardin vaikutukset ja perusteet käyttöönotolle kertoa tässä ensimmäisessä osiossa.]

Otsikko	Keskeiset vaatimukset	Voimaan tulo*
IFRS 17 Vakuutus-sopimukset ja muutokset IFRS 17:ään vakuutus-sopimukset: IFRS 17:ään ja IFRS 9:ään soveltamisen aloittaminen – Vertailutiedot	<p>IFRS 17 julkaistiin toukokuussa 2017, ja se korvaa IFRS 4 Vakuutus-sopimukset. Standardi vaatii ajantasaista arvostusmallia, jossa arviot määritetään uudelleen jokaisella raportointikaudella. Sopimusten arvostaminen perustuu seuraaviin osiin:</p> <ul style="list-style-type: none"> • diskontatut todennäköisyyksillä painotetut rahavirrat • eksplisiittinen riskioikaisu ja • sopimukseen sisältyvä palvelumarginaali, joka edustaa kertymätöntä voittoa sopimuksesta ja tuloutetaan vakuutuskauden aikana. <p>Standardin mukaan diskonttauskorkojen muutokset saadaan kirjata joko tulosvaikutteisesti tai muihin laajan tuloksen eriin.</p> <p>Lyhytkestoista sopimuksista aiheutuvaan jäljellä olevan vakuutuskauden velkaan saadaan soveltaa vaihtoehtoisia yksinkertaistettua vakuutusmaksujen kohdistamiseen perustuvaa lähestymistapaa. Tällaisia sopimuksia on usein muita kuin henkivakuutuksia tarjoavilla vakuutus-entantajilla.</p> <p>Yleiseen arvostusmalliin on lisäksi olemassa mukautus, josta käytetään nimitystä ”muuttuviin palkkioihin perustuva lähestymistapa”. Mukautus koskee tiettyjä vakuutus-entantajien tekemiä sopimuksia, joiden mukaan vakuutus-entantajat osallistuvat perustana olevien erien tuottoon. Muuttuviin palkkioihin perustuvaa lähestymistapaa sovellettaessa yrityksen osuus perustana olevien erien käypien arvojen muutoksista sisällytetään sopimukseen sisältyvään palvelumarginaaliin. Tätä mallia soveltavien vakuutus-entantajien tulos vaihtelee todennäköisesti vähemmän kuin yleistä mallia sovellettaessa.</p> <p>Uudet säännöt vaikuttavat tilinpäätökseen ja keskeisiin tunnuslukuihin yrityksillä, jotka tekevät vakuutus-sopimuksia vakuutus-entantajana tai tekevät sijoitus-sopimuksia, joihin sisältyy harkinnanvaraisia oikeuksia osuuteen ylijäämästä.</p> <p>Heinäkuussa 2020 standardiin tehtyjen kohdennettujen muutosten tavoite on helpottaa standardin käyttöönottoa ja vähentää käyttöönotosta aiheutuvia kustannuksia sekä tehdä käyttöönottajille helpommaksi standardin käyttöönoton</p>	1.1.2023

	<p>vaikutusten selostaminen sijoittajille ja muille tilinpäätöksen käyttäjille. Muutokset myös siirsivät standardin voimaantulopäivän 1.1.2023 tai sen jälkeen alkaville tilikausille.</p> <p>IASB edelleen muutti standardia joulukuussa 2021 lisäämällä standardiin siirtymävaihtoehtoon, jonka perusteella yhteisö voi soveltaa nk. overlay-menettelyä, joka sallii yhteisön esittää rahoitusvarojen vertailutiedot ikään kuin kyseiseen rahoitusvaroihin kuuluvaan erään olisi sovellettu IFRS 9:n mukaisia luokittelua ja arvostamista koskevia vaatimuksia. Menettelyä voi soveltaa instrumenttikohtaisesti ja se on käytettävissä, jos yhteisö ottaa IFRS 17- ja IFRS 9 -standardit samanaikaisesti käyttöön, eikä kyseistä rahoitusvaroihin kuuluvaa erää koskevia vertailutietoja ei ole oikaistu IFRS 9:n mukaisiksi.</p>	
<p>Muutokset IAS 12:een Tuloverot: Yksittäisestä liiketoimesta johtuviin varoihin ja velkoihin liittyvä laskennallinen vero</p>	<p>IAS 12 määrittelee, kuinka yhteisö käsittelee kirjanpidossaan tuloveroja, mukaan lukien laskennallisia veroja, jotka kuvaavat yhteisön tulevaisuudessa maksettavaksi tulevia tai sen hyväksi luettavia veroja.</p> <p>Tietyissä olosuhteissa yhteisöt eivät kirjaa laskennallista veroa, kun ne kirjaavat omaisuuserän tai velan ensimmäistä kertaa taseeseen. Aikaisemmin oli ollut epävarmuutta siitä, sovelletaanko poikkeusta mm. seuraaviin liiketoimiin: vuokrasopimuksiin ja käytöstä poistamisesta johtuviin velvoitteisiin - liiketoimiin, joista yhteisöt kirjaavat sekä omaisuuserän että velan.</p> <p>Muutokset selventävät, että poikkeusta ei sovelleta ja yhteisöjen on kirjattava laskennalliset verot tällaisiin liiketoimiin liittyen. Muutosten tavoitteena on vähentää vuokrasopimuksiin ja käytöstä poistamisesta johtuviin velvoitteisiin liittyviä raportointieroja.</p>	1.1.2023
<p>Muutokset IAS 1:een Tilinpäätöksen esittäminen, IFRS Practice Statement 2:een, IAS 8:aan Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset</p>	<p>IASB:n tekemä muutos IAS 1 tilinpäätösstandardiin edellyttää yhtiöitä esittämään niiden olennaiset laatimisperiaatteet merkittävien laatimisperiaatteiden sijaan (tämä on informaatiota, jonka, arvioitaessa yhdessä muun tilinpäätöksessä esitetyn informaation kanssa, voisi kohtuudella odottaa vaikuttavan päätöksiin, joita yleiseen käyttöön tarkoitetun tilinpäätöksen ensisijaiset käyttäjät tekevät tiettyä raportoivaa yhteisöä koskevaa taloudellista informaatiota sisältävän tilinpäätöksen perusteella) ja</p>	1.1.2023

<p>ja virheet: Laatimisperiaatteiden esittäminen ja kirjanpidollisten arvioiden määrittelmä</p>	<p>selventää kuinka tunnistaa, että informaatio laatimisperiaatteista on olennaista.). Lisäksi muutos selventää, että epäolennaisia laatimisperiaatteita ei tarvitse esittää. Kuitenkin, jos tällaisia esitetään, ne eivät saa hämärtää olennaisia laatimisperiaatteita.</p> <p>IAS 8 tilinpäätösstandardiin tehty muutos selventää kuinka yhtiöiden tulee erottaa muutokset laatimisperiaatteissa muutoksista kirjanpidollisissa arvioissa. Näiden erottaminen on tärkeää, koska kirjanpidollisten arvioiden muutoksia sovelletaan ei-takautuvasti tuleviin transaktioihin ja muihin tuleviin tapahtumiin, kun taas laatimisperiaatteiden muutoksia sovelletaan yleensä takautuvasti aikaisempiin transaktioihin ja muihin aikaisempiin tapahtumiin sekä tilikauden tapahtumiin.</p>	
<p>Muutokset IAS 12:een – OECD pilari 2 säännöt</p>	<p>Joulukuussa 2021 Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestö (OECD) julkaisi pilari 2 mallisäännöt (the Global Anti-Base Erosion Proposal, tai 'GloBE') uudistaakseen kansainvälistä yhteisöverotusta. Sääntöjen soveltamisalaan kuuluvien suurten monikansallisten yhteisöjen on laskettava GloBE efektiivinen veroaste jokaiselle maalle, jossa yhteisö toimii. Yhteisöt ovat velvollisia maksamaan täydennysveroa maakohtaisen GloBE efektiivisen verokannan ja 15 % minimiverokannan erotuksesta.</p> <p>Toukokuussa 2023 IASB teki kapea-alaisen muutoksen IAS 12:een, joka tarjoaa väliaikaisen helpotuksen vaatimukseen kirjata ja esittää laskennalliset verot, jotka johtuvat verolaista, josta on säädetty tai joka on käytännössä hyväksytty pilari 2:n mallisääntöjen täytäntöönpanemiseksi, mukaan lukien verolaki, jolla pannaan täytäntöön kyseisissä säännöissä kuvatut ehdot täyttävät kotimaiset täydennysverot.</p> <p>Lisäksi muutokset edellyttävät yhteisöjä esittämään tilinpäätöksessään:</p> <ul style="list-style-type: none"> • että se on soveltanut poikkeusta, joka koskee pilari 2:n tuloveroihin liittyvien laskennallisten verosaamisten ja -velkojen kirjaamista ja tietojen esittämistä niistä tilinpäätöksessä • erikseen sen pilari 2:n tuloveroihin liittyvä kauden verotettavaan tuloon perustuva verokulu (tai -tuotto) • kausilla, joilla pilari 2:n lainsäädäntöä on säädetty tai käytännössä hyväksytty mutta se ei ole vielä voimassa, tiedossa tai kohtuudella arvioitavissa oleva informaatio, 	<p>Välittömästi**</p>

	<p>joka auttaa tilinpäätöksen käyttäjiä ymmärtämään yhteisön altistumista kyseisestä lainsäädännöstä aiheutuville pilari 2:n tuloveroille. Siltä osin kuin informaatio ei ole tiedossa tai kohtuudella arvioitavissa yhteisön on sen sijaan esitettävä tilinpäätöksessään tieto tästä ja tietoja siitä, miten yhteisö on edistynyt altistumisensa arvioinnissa.</p> <p>**Muutokset hyväksyttiin EU:ssa 9.11.2023.</p>	
--	--	--

*Koskee kyseisenä päivänä tai sen jälkeen alkavia raportointikausia.

Myöhemmin voimaan tulevat IFRS-tilinpäätösstandardit, tulkinnat ja muutokset

Yhteisön tulee esittää tiedot niistä tilinpäätösstandardeista, jotka on julkaistu, mutta joita se ei vielä ole ottanut käyttöön tilikaudella 2023 (IAS 8.30). Eli, yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään tiedossa tai kohtuudella arvioitavissa oleva informaatio, jolla on merkitystä arvioitaessa uuden IFRS-tilinpäätösstandardin käyttöönoton vaikutusta yhteisön tilinpäätökseen kaudella, jolla sitä sovelletaan ensimmäistä kertaa.

Huomioithan liittyen näihin **ei vielä sovellettaviin tilinpäätösstandardeihin ja muutoksiin**, että IAS 8.31 antaa listan tiedoista, joiden esittämistä tilinpäätöksessä yhteisö voi harkita (mm. kuvaus laadintaperiaatteen muutoksesta tai muutosten luonne, kuvaus vaikutuksesta tilinpäätökseen).

Seuraavassa esitetään luettelo tilinpäätösstandardeista ja tulkinnoista, jotka on julkaistu mutta tulevat voimaan 1.1.2024 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla.

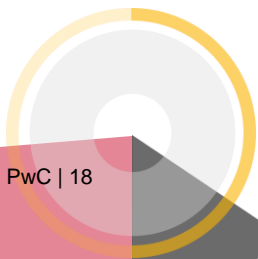
Otsikko	Keskeiset vaatimukset	Voimaan tulo*
Supplier finance arrangements – Amendments to IAS 7 and IFRS 7	<p>IASB on antanut uusia tietovaatimuksia toimittajarahojärjestelyistä (Supplier Financing Arrangements) sen jälkeen, kun IFRS-tulkintatoimikunnan esityslistapäätöksen palautteen perusteella havaittiin, että IAS 7 Rahavirtalaskelma ja IFRS 7 Rahoitusinstrumentit: Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot eivät täytä tilinpäätöksen käyttäjien tietotarpeita.</p> <p>Uusien liitetietojen tarkoituksena on antaa sellaista tietoa yhteisön toimittajarahojärjestelyistä, jonka perusteella</p>	1.1.2024 (ei vielä hyväksytty EU:ssa)

	<p>sijoittajat voivat arvioida järjestelyiden vaikutuksia yhteisön velvoitteisiin, rahavirtoihin ja maksuvalmiusriskiin.</p> <p>Uudet liitetietovaatimukset sisältävät seuraavia tietoja:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) Toimittajarahojärjestelyiden ehdot. b) Toimittajarahoituksen osana olevien rahoitusvelkojen kirjanpitoarvot ja ne tase-erät, joihin nämä velat sisältyvät. c) Niiden kohdassa b) esitettyjen rahoitusvelkojen kirjanpitoarvo, joista toimittajat ovat jo saaneet maksun toimittajarahojärjestelyn rahoittajilta. d) Eräpäivien vaihteluväli sekä toimittajarahojärjestelyn piirissä että ulkopuolella olevista ostovelosta e) Kohdan b) mukaan esitettyjen rahoitusvelkojen kirjanpitoarvojen ei-rahavirtavaikutteiset muutokset. f) Yhteisön käytettävissä olevat toimittajarahojärjestelyt ja käytetyistä toimittajarahojärjestelyistä johtuvat maksuvalmiusriskikeskittymät. <p>Siirtymäsäännösten perusteella vertailutietoja tai määrättyjä alkusaldoja ei vaadita ensimmäisenä soveltamisvuotena.</p>	
Amendments to IAS 21 - Lack of Exchangeability	<p>Muutokset vaikuttavat yhteisöön, jolla on transaktioita tai toiminto vieraassa valuutassa, joka ei ole vaihdettavissa toiseen valuuttaan arvostuspäivänä määrättyä tarkoitusta varten.</p> <p>Valuutta on vaihdettavissa silloin, kun sillä on mahdollisuus hankkia toista valuuttaa (huomioiden normaali hallinnollinen viive), ja liiketoimi tapahtuisi markkinoiden tai vaihtomekanismin kautta, joka luo toimeenpantavia oikeuksia ja velvoitteita.</p>	1.1.2025 (ei vielä hyväksytty EU:ssa)
<p>Velkojen luokittelu lyhyt- tai pitkäaikaisiksi - Muutokset IAS 1:een</p> <p>Pitkäaikaiset velat, joihin liittyy kovenantti - muutokset IAS 1:een.</p>	<p>IASB julkaisi tammikuussa 2020 ja lokakuussa 2022 muutoksia IAS 1:een.</p> <p>IAS 1:n mukaan, jotta yhteisö voi luokitella velan pitkäaikaiseksi, sillä on oltava oikeus lykätä velan suorittamista vähintään kahdentoista kuukauden päähän raportointikauden päättymisestä. Muutokset selventävät, että:</p> <ul style="list-style-type: none"> • lainajärjestelyjen kovenantit, jotka yhteisön on täytettävä raportointikauden päättymisen jälkeen, eivät vaikuta velan luokitteluun raportointipäivänä lyhyt- tai pitkäaikaiseksi. Kuitenkin ne kovenantit, jotka yhteisön on täytettävä raportointipäivänä tai sitä ennen, tulee huomioida velan luokittelussa lyhyt- tai pitkäaikaisiksi, 	1.1.2024

	<p>vaikka kovenantin täyttymistä arvioitaisiin vasta raportointipäivän jälkeen.</p> <ul style="list-style-type: none"> • se, että johto odottaa suorittavansa tai aikoo suorittaa lainan kahdentoista kuukauden sisällä raportointikauden päättymisestä tai että laina on suoritettu raportointipäivän ja taloudellisen raportin julkistamisen välisenä aikana, eivät vaikuta velan luokitteluun lyhyt- tai pitkäaikaiseksi raportointipäivänä • suoritus tarkoittaa sellaista siirtoa vastapuolelle, joka johtaa velan kuolettamiseen. Siirto voi olla käteisvaroja, muita vastikkeita tai yhteisön omia oman pääoman ehtoisia instrumentteja. 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 luokittelee option oman pääoman ehtoiseksi instrumentiksi kirjaamalla sen erillään velasta yhdistelmäinstrumentin oman pääoman komponentiksi. Muutos voi vaikuttaa yhtiöiden vaihtovelkakirjalainojen esittämiseen. <p>Muutokset tuovat myös lisää liitetietovaatimuksia sellaisia lainoja koskien, joihin liittyy kovenanteja, mukaan lukien seuraavat tiedot:</p> <ol style="list-style-type: none"> a) velkojen kirjanpitoarvo b) tiedot kovenanteista c) tieto mahdollisista tosiseikoista ja olosuhteista, jotka viittaavat siihen, että yhteisön voi olla vaikeaa täyttää kovenantit <p>Muutoksia tulee soveltaa takautuvasti IAS 8:n Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet vaatimusten mukaisesti.</p>	
<p>Muutokset IFRS 16:een</p> <p>Vuokrasopimukset:</p> <p>Vuokrasopimusvelka myynti ja takaisinvuokraukset sa</p>	<p>IASB on julkaissut pieniä muutoksia IFRS 16 -standardin myynti- ja takaisinvuokrausta koskeviin vaatimuksiin. Muutoksessa selostetaan, kuinka yhteisö käsittelee myynnin ja takaisinvuokrauksen toteutumispäivän jälkeen.</p> <p>Muutokset täsmentävät, että arvostaessaan myynti- ja takaisinvuokrauksen seurauksena syntyvää vuokravalkaa, myyjä-vuokralleottaja määrittelee vuokramaksut ja muutetut</p>	1.1.2024

	<p>vuokramaksut siten, että myyjä-vuokralleottaja ei kirjaa lainkaan voittoa tai tappiota liittyen siihen käyttöoikeuteen, joka sille jää.</p> <p>Tämä voi erityisesti vaikuttaa myynti- ja takaisinvuokraustapahtumiin, joissa osa tai kaikki vuokranmaksut ovat muuttuvia vuokranmaksuja, jotka eivät riipu indeksistä tai korosta.</p>	
--	---	--

*Sovelletaan mainittuna päivänä tai sen jälkeen alkavilla raportointikausilla



IFRIC agendapäätökset 2023

Yhtiöiden tulee käydä läpi alla olevat agendapäätökset. Jos jollakin päätöksistä on vaikutusta tilinpäätökseen, vaikutukset on kerrottava tilinpäätöksessä IAS 8 mukaisesti. Päätöksiä ei ole välttämätöntä sisällyttää tilinpäätökseen, jos niillä ei ole vaikutusta tilinpäätökseen.

Agendapäätös-päivä	Päätös	Valmistumispäivä
Maaliskuu 2023	<u>Definition of a Lease—Substitution Rights (IFRS 16)</u>	27.4.2023
Syyskuu 2023	<u>Premiums Receivable from an Intermediary (IFRS 17 and IFRS 9)</u>	26.10.2023
	<u>Homes and Home Loans Provided to Employees (IAS 19)</u>	26.10.2023
	<u>Guarantee over a Derivative Contract (IFRS 9)</u>	26.10.2023

Oletko kiinnostunut kuulemaan lisää?

Kysy lisätietoja asiantuntijoiltamme:

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

Timo Ihamäki, Partner, timo.ihamaki@pwc.com, 020 787 7474

Juan Coetzee, juan.j.coetzee@pwc.com, 020 787 8025

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

Sampsa Kiirala, sampsa.kiirala@pwc.com, 020 787 7342

Juulia Malmelin, juulia.malmelin@pwc.com, 020 787 7208

Tingting Shi, tingting.shi@pwc.com, 020 787 7860

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

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.

