

KIRJANPITOLAUTAKUNTA
Kauppa- ja teollisuusministeriö
13.12.2005

YLEISOHJE ULKOMAAANRAHAN MÄÄRÄISTEN SAAMISTEN SEKÄ VELKOJEN JA MUIDEN SITOUJUSTEN MUUTTAMISESTA EUROMÄÄRÄISEKSI

1 JOHDANTO	2
1.1 Yleisohjeen tarkoitus	2
1.2 Ulkomaanrahan määräisiä eriä koskevat säännökset	2
1.3 Käsitteiden määrittely	2
2 ULKOMAAANRAHAN MÄÄRÄISTEN LIIKETAPAHTUMIEN MERKITSEMINEN KIRJANPITOON	3
3 ULKOMAAANRAHAN MÄÄRÄISTEN LIIKETAPAHTUMIEN MERKITSEMINEN TILINPÄÄTÖKSEEN	4
3.1 Saamisten ja velkojen merkitseminen taseeseen	4
3.2 Kurssierojen merkitseminen tilinpäätökseen	5
3.3 Suojaamisen vaikutus ulkomaanrahan määräisten erien käsittelyyn tilinpäätöksessä	6
4 ULKOMAAANRAHAN MÄÄRÄISIÄ ERIÄ KOSKEVAT TILINPÄÄTÖS- JA TOIMINTAKERTOMUSTIEDOT	8
4.1. Esittäminen tuloslaskelmassa	8
4.2. Liitetiedot	8
4.3. Toimintakertomus	9

1 JOHDANTO

1.1 Yleisohjeen tarkoitus

Tämän yleisohjeen tarkoituksena on opastaa kirjanpitovelvollisia ulkomaanrahan määräisten saamisten sekä velkojen ja muiden sitoumusten muuttamisessa Suomen rahaksi. Tämä yleisohje korvaa 15.11.1999 annetun yleisohjeen ulkomaanrahan määräisten saamisten sekä velkojen ja muiden sitoumusten muuttamisesta Suomen rahaksi.

Jo edellisessä kirjanpitolain uudistuksessa on omaksuttu periaate, jonka mukaan yksittäisiin kysymyksiin voidaan saada johtoa kansainvälisistä tilinpäätösstandardeista siltä osin, kuin kysymystä ei ole nimenomaisesti ratkaistu Suomen lainsäädännössä tai sen perusteella annetussa määräyksessä tai suosituksessa taikka Euroopan unionin tilinpäätösdirektiivissä (78/660/ETY) tai konsernitilinpäätösdirektiivissä (83/349/ETY). Kansainvälisillä tilinpäätösstandardeilla tarkoitetaan International Accounting ja International Financial Reporting -standardeja (IAS/IFRS-standardit). Tässä yleisohjeessa on IAS/IFRS-standardeihin viitattu suojaamista koskevassa kohdassa.

Ohjeistus, joka koskee ulkomaisen tytäryrityksen tilinpäätöserien muuntamista konsernitilinpäätökseen yhdistelemistä varten ja muuntoerojen käsittelyä, sisältyy konsernitilinpäätöksen laatimista käsittelevään yleisohjeeseen.

1.2 Ulkomaanrahan määräisiä eriä koskevat säännökset

Kirjanpitoaissa (1336/1997; jäljempänä myös ”KPL”) ei ole erityisiä säännöksiä ulkomaanrahan määräisten liiketapahtumien merkitsemisestä kirjanpitoon. Siihen liittyvien erityiskysymysten ratkaisuperustan muodostaa hyvä kirjanpitotapa.

KPL 5:3.1 §:ssä säädetään ulkomaanrahan määräisten saamisten sekä velkojen ja muiden sitoumusten muuttamisesta Suomen rahaksi tilinpäätökseen merkittäessä seuraavasti:

"Ulkomaanrahan määräiset saamiset samoin kuin ulkomaanrahan määräiset velat ja muut sitoumukset muutetaan Suomen rahaksi tilinpäätöspäivän kurssiin. Jos ulkomaanrahan määräiset saamiset tai velat taikka muut sitoumukset on sopimuksilla tai muutoin sidottu tiettyyn kurssiin, ne saadaan muuttaa Suomen rahaksi sitä noudattaen."

Kirjanpitoasetuksen (1339/1997; jäljempänä myös ”KPA”) 2:2.1 §:n 7 kohdan mukaan liitetietona on esitettävä peruste, jonka mukaista kurssia on käytetty muutettaessa ulkomaanrahan määräiset saamiset sekä velat ja muut sitoumukset Suomen rahaksi, jollei ole käytetty Suomen Pankin tilinpäätöspäivänä noteeraamaa kurssia.

1.3 Käsitteiden määrittely

Ulkomaanrahaa nimitetään jäljempänä myös *valuutaksi* sekä ulkomaanrahan määräisiä liiketapahtumia ja eriä *valuuttamääräisiksi liiketapahtumiksi* ja *valuuttaeriksi*.

Tilinpäätöspäivän kurssilla tarkoitetaan valuuttakurssia, joka on laskettu Euroopan keskuspankin tilikauden päättymispäivänä julkaiseman valuuttakurssin (= yhden euron kurssi valuuttana) perusteella.

Valuuttaerien *suojaamisella* tarkoitetaan erilaisia sopimus- ynnä muita järjestelyjä, joiden tarkoituksena on poistaa tai pienentää ulkomaanrahan kurssin vaihtelusta johtuvaa riskiä yksittäisten saamis- tai velkaerien taikka niiden yhdessä muodostaman, niin sanotun valuutta-aseman (*valuuttapositio*) osalta. Valuuttapositio voi saamisten ja velkojen lisäksi muodostua muista tulevia ja meneviä valuuttamääräisiä rahavirtoja synnyttävistä oikeuksista ja sitoumuksista, esimerkiksi sitovista tilauksista tai johdannaissopimuksista.

Suojauslaskennalla tarkoitetaan suojaavasta järjestelystä syntyvien kurssierojen kohdistamista ajallisesti suojattavasta erästä syntyviin kurssieroihin.

2 ULKOMAANRAHAN MÄÄRÄISTEN LIIKETAPAHTUMIEN MERKITSEMINEN KIRJANPITOON

Tilikauden aikainen kirjanpito on kirjanpitovelvollisen toiminnasta johtuvien liiketapahtumien rahamäärien kirjaamista. Myös valuuttamääräisten menojen, tulojen ja rahoitustapahtumien kirjaukset tehdään euromääräisinä. Ne kirjataan pääsääntöisesti liiketapahtuman syntymispäivän valuuttakurssilla euromääräisiksi muutettuina.

Liiketapahtumien kirjausjärjestyksestä ja -ajankohdasta säädetään KPL 2:4 §:ssä seuraavasti: "Käteisellä rahalla suoritetun maksun kirjaaminen aikajärjestykseen on tehtävä viivytyksettä päiväkohtaisesti. Muut kirjaukset saadaan tehdä kuukausikohtaisesti tai muulla vastaavalla jaksotuksella neljän kuukauden kuluessa kalenterikuukauden tai jakson päättymisestä."

Kunkin päivän valuuttamääräiset käteismaksutapahtumat on merkittävä erikseen euromääräisiksi muutettuina peruskirjanpitoon. Muita valuuttamääräisiä eriä koskevat kirjaukset saadaan tehdä siten, että liiketapahtumat merkitään kirjanpitoon vähintään kuukausikohtaisesti tai muulla vastaavalla jaksotuksella neljän kuukauden kuluessa kalenterikuukauden tai jakson päättymisestä euromääräisiksi muutettuina. Kirjanpitovelvollisen ulkomailla olevan toimipaikan (sivuliikkeen) kirjanpidossa saadaan maksutapahtumat kirjata kalenterikuukauden tai muun vastaavan jakson aikana valuuttamääräisinä, kunhan ne neljän kuukauden kuluessa kalenterikuukauden tai jakson päättymisestä merkitään kirjanpitoon euromääräisinä.

Hyvään kirjanpitotapaan kuuluvan olennaisuuden periaatteen mukaan voidaan valuuttaerien päiväkohtaisessa kirjaamisessa soveltaa esimerkiksi viikko- tai kuukausikohtaisesti ennalta määriteltyjä kiinteitä kurseja, jos päiväkohtaisen kurssin käyttämiseen verrattuna syntyvä ero euroissa on merkitykseltään vähäinen. Kiinteiden kurssien käyttäminen ei saa kuitenkaan johtaa valuuttamääräisten erien esittämiseen tilinpäätöksessä olennaisesti erisuuruusina kuin tapahtumapäivän kurssiin muutettuina.

Jos ulkomaanrahan määräinen meno tai tulo merkitään kirjanpitoon suoriteperustetta noudattaen ja siitä johtuvan ostovelan tai myyntisaamisen maksupäivänä valuuttakurssi on muuttunut liiketapahtuman syntymispäivän kurssista, käsitellään maksun yhteydessä realisoitunut kurssiero kirjanpidossa pääsääntöisesti menon tai tulon oikaisueränä.

Valuuttamääräisen lainan antamiseen tai ottamiseen taikka muuhun sellaiseen rahoitustapahtumaan liittyvät kurssierot, jotka realisoituvat lainan takaisinmaksun tai muun rahasuorituksen yhteydessä, merkitään kirjanpitoon rahoituksen menoina tai tuloina. Myös menon tai tulon oikaisuerinä syntyvät kurssierot voidaan kirjata rahoituksen tuloina tai menoina, jos ne ovat merkitykseltään vähäisiä.

Pysyvien vastaavien hankinnasta aiheutuneen ostovelan maksun yhteydessä syntynyt kurssivoitto tai -tappio kohdistetaan pääsäännön mukaan hankintamenon oikaisuksi. Sitä vastoin hankinnan rahoittamiseksi otetusta ulkomaanrahan määräisestä lainasta johtuneella kurssierolla ei yleensä voida oikaista hankintamenoa. Pitkän valmistusajan vaativan käyttöomaisuusinvestoinnin rahoittamiseksi otetun valuuttamääräisen lainan kurssitappiot, jotka ovat syntyneet hyödykkeen valmistusaikana, on kuitenkin mahdollista lukea hyödykkeen hankintamenoon samoilla edellytyksillä kuin tällaisen lainan korkomenot ovat KPL 4:5.3 §:n mukaan luettavissa hankintamenoon.

3 ULKOMAANRAHAN MÄÄRÄISTEN LIIKETAPAHTUMIEN MERKITSEMINEN TILINPÄÄTÖKSEEN

3.1 Saamisten ja velkojen merkitseminen taseeseen

KPL 5:3.1 §:ssä säädetään valuuttamääräisten saamisten ja velkojen muuntoperusteeksi tilinpäätöksessä tilinpäätöspäivän kurssi. Jos ulkomaanrahan määräiset liiketapahtumat on tilikauden aikana muutettu euromääräisiksi esimerkiksi kuukausikohtaisesti tai muulta vastaavalta jaksolta määriteltäjä kiinteitä kursseja tai liikepankkien valuuttakurssinoteerauksia käyttäen, on viimeistään tilinpäätöstä laadittaessa siirryttävä käyttämään muuntoperusteena tilinpäätöspäivän kurssia.

Tilinpäätöspäivän kurssin käyttämisestä saadaan poiketa sopimuksilla tai muutoin tiettyyn kurssiin sidottujen saamisten ja velkojen muuttamisessa euromääräisiksi siten, että ne merkitään taseeseen sitä kurssia käyttäen, johon ne on sidottu. Näin voidaan menetellä esimerkiksi saamisten osalta silloin, kun velallinen vastaa sopimuksen mukaan kurssiriskistä, sekä velkojen osalta silloin, kun velkoja vastaa sopimuksen mukaan kurssiriskistä. Kirjanpitovelvollinen saa tällöin täydellisen suojan mahdollisen kurssimuutoksen varalta joko vastapuolensa tai tämän lukuun toimivan kolmannen sitoumuksen perusteella. KPL 3:3.1 §:n 2 kohdassa mainittu johdonmukaisuus laatimisperiaatteiden ja -menetelmien soveltamisessa tilikaudesta toiseen edellyttää, että tilinpäätöksessä käytetään kaikkien tiettyyn kurssiin sidottujen saamisten ja velkojen muuttamiseen saman perusteen mukaista kurssia. Merkitykseltään vähäisten erien osalta tästä saadaan kuitenkin poiketa olennaisuuden periaatteen nojalla. Suojaamistilanteita tarkastellaan erikseen myös jäljempänä luvussa 3.3.

Kun kirjanpitovelvollinen on suorittanut tuotannontekijän hankintaan liittyen tai saanut suoritteiden myyntiin liittyen valuuttamääräisen ennakkomaksun, joka on merkitty kirjanpitoon syntymispäivän kurssiin euromääräiseksi muutettuna, ei sen jälkeen tapahtuvilla valuuttakurssin vaihteluilla ole vaikutusta ennakkomaksusta johtuvan saamisen tai velan määrään euroissa. Tämän vuoksi ulkomaanrahan määräiset ennakkomaksut merkitään myös taseeseen syntymispäivän kurssin mukaan euromääräisiksi muutettuina.

3.2 Kurssierojen merkitseminen tilinpäätökseen

3.2.1. Hankintamenoperusteiset erät

Tilikauden aikana ulkomaanrahan määräisten myyntisaamisten maksusuoritusten yhteydessä *realisoituneet kurssierot* kirjataan viimeistään tilinpäätöstä laadittaessa pääsääntöisesti myyntituottojen oikaisueriksi. Vastaavasti ostovelkojen maksusuoritusten yhteydessä *realisoituneet kurssierot* kirjataan viimeistään tilinpäätöksessä joko kuluina vähennettävien tai aktivoitavien menojen oikaisueriksi.

Valuuttamääräisiin rahoitustapahtumiin liittyvät, rahasuorituksina *realisoituneet kurssierot* kirjataan tilinpäätöksessä rahoituksen tuotoiksi tai kuluiksi. Myös menojen ja tulojen oikaisuerinä *realisoituneet kurssierot* voidaan kirjata tuloslaskelmaan rahoituksen tuotoiksi ja kuluiksi, jos ne ovat merkitykseltään vähäisiä.

Kun tilinpäätöstä laaditaan, valuuttamääräisten saamisten ja velkojen muuttamisessa euromääräisiksi noudatetaan tilinpäätöspäivän kurssia, syntyy yleensä *realisoitumattomia kurssieroja*, kurssivoittoja tai -tappioita. Realisoitumattomia kurssieroja voidaan joutua kirjaamaan myös silloin, kun sopimuksilla tai muutoin tiettyyn kurssiin sidottuja saamisista ja velkoja muutetaan euromääräisiksi. Nämä kurssierot saadaan käsitellä tilinpäätöksessä samalla tavalla kuin *realisoituneet kurssierot*. Tällöin kirjataan:

- myyntisaamisten muuttamisesta johtuneet kurssivoitot ja -tappiot myyntituottojen oikaisueriksi;
- ostovelkojen muuttamisesta johtuneet kurssierot kuluina vähennettävien tai aktivoitavien menojen oikaisueriksi; sekä
- rahoituserien muuttamisesta johtuneet kurssierot rahoituksen tuotoiksi tai kuluiksi.

Kuitenkin varovaisuuden periaate huomioon ottaen kurssivoitot pitkäaikaisista eli yhtä vuotta pitemmän ajan kuluttua erääntyvästä valuuttamääräisistä saamisista ja veloista voidaan käsitellä siirtovelloissa; pidättäytyminen kurssivoiton tulouttamisesta on varovaisuuden periaatetta noudatettaessa suositeltavaa kurssivoiton *realisoitumiseen* liittyvän epävarmuuden huomioon ottamiseksi.

KPL 3:3.1 §:n 2 kohdassa mainittu *johdonmukaisuus* laatimisperiaatteiden ja -menetelmien soveltamisessa tilikaudesta toiseen edellyttää, että *realisoitumattomien kurssivoittojen ja -tappioiden kirjaamisessa* tuottoina ja kuluina tuloslaskelmaan samoin kuin merkitsemisessä siirtyvinä erinä taseeseen noudatetaan jatkuvasti samaa periaatetta.

Kurssierojen kirjaamista suojaamistilanteissa tarkastellaan erikseen jäljempänä luvussa 3.3. *Muussa kuin suojaamistarkoituksessa solmitut valuuttajohdannaisopimukset* käsitellään tilinpäätöksessä sopimuskohtaisesti. Niistä johtuvat *realisoitumattomat kurssitappiot* kirjataan varovaisuuden periaatteen nojalla kuluiksi. Kurssivoitot kirjataan tuotoiksi vasta, kun ne ovat *realisoituneet*. Jos johdannaisopimusten muodostama valuuttapositio suljetaan siten, että position aiheuttama tulosvaikutus ei enää muutu valuuttakurssien muuttuessa, positioon sisältyvistä sopimuksista johtuvien kurssivoittojen ja -tappioiden erotus kirjataan sen tilikauden tuotoksi tai kuluksi, jonka aikana positio on suljettu.

3.2.2. Käypään arvoon arvostetut rahoitusvälineet

Jos kirjanpitovelvollinen arvostaa rahoitusvälineet käypään arvoon KPL 5:2a §:n ja kauppa- ja teollisuusministeriön 30.12.2004 rahoitusvälineiden arvostamisesta sekä merkitsemisestä tilinpäätökseen ja konsernitilinpäätökseen antaman asetuksen (1315/2004; jäljempänä ”RvA”) mukaisesti, sovelletaan mainituissa säännöksissä tarkoitettuja periaatteita myös rahoitusvälineiden valuuttakurssierojen käsittelyyn.

RvA 6 §:n nojalla tilikauden tuotoksi tai kuluksi merkitään tuloslaskelmaan käypään arvoon merkittävien rahoitusvälineiden tilinpäätöshetken arvon ja edellisen tilinpäätöksen kirjanpitoarvon erotus; jos tällainen rahoitusväline on hankittu tilikauden aikana, tilikauden tuotoksi tai kuluksi merkitään rahoitusvälineen tilinpäätöshetken arvon ja hankintamenon erotus. Erotus on kuitenkin merkittävä suoraan omaan pääomaan sisältyvään käyvän arvon rahastoon, jos kyseessä on sellainen taseen vastaaviin merkityn käyvän arvon mukaan arvostettava rahoitusväline, jota ei pidetä kaupankäyntitarkoituksessa ja joka ei ole johdannaissopimus (RvA 7.1 § 3 kohta).

RvA 4.1 §:n mukaan vara tai velka, jota voidaan pitää suojattuna eränä käypää arvoa koskevan suojauslaskentamenettelyn mukaisesti (*käyvän arvon suojaus*) taikka tällaisen varan tai velan yksilöity osa, saadaan kuitenkin arvostaa kyseisessä menettelyssä edellytetyn määräisenä. Niin ikään hyödynnetty suojausväline voidaan arvostaa suojauslaskentamenettelyssä edellytetyn määräisenä (RvA 4.2 §).

3.3 Suojaamisen vaikutus ulkomaanrahan määräisten erien käsittelyyn tilinpäätöksessä

Suojauslaskentamenettelyä ei ole KPL:ssa eikä KPA:ssa tarkemmin määritelty. Kirjanpitovelvollinen voi suojata yksittäisiä ulkomaanrahan määräisiä saamis- tai velkaeria tai muita tulevia ja meneviä valuuttamääräisiä rahavirtoja synnyttäviä oikeuksia ja sitoumuksia taikka niiden yhdessä muodostamaa valuutta-asemaa. Suojaus voidaan aikaansaada esimerkiksi ostamalla valuuttamääräisiä saamia tai ottamalla valuuttamääräisiä velkoja taikka tekemällä valuuttajohdannaissopimuksia eli valuuttatermiini-, valuutanvaihto- tai valuuttaoptiosopimuksia. IAS 39 -standardin mukaan rahoitusvaroihin tai -velkoihin kuuluvien valuuttamääräisten erien hyödyntäminen valuuttakurssiriskiltä suojautumisessa edellyttää, että ne kohdistetaan nimenomaan valuuttariskiltä suojautumiseen ja niiden valuuttakomponentti voidaan mitata luotettavasti.

Suojauslaskennan edellytyksenä on suojaussuhteen dokumentointi; suojaussuhteen luokittelu perustuu asianomaisessa tilanteessa suojattavaan kohteeseen, jollaiseksi hyväksytään (i) käypä arvo; (ii) rahavirta; tai (iii) itsenäiseen ulkomaiseen yksikköön tehty nettosijoitus. IAS 39 -standardi ei salli suojauslaskennan soveltamista muihin kuin edellä mainittuihin suhteisiin.

Edellä todetuissa hyväksyttävissä suojaussuhteissa saadaan IAS 39 -standardin mukaan soveltaa suojauslaskentaa edellyttäen, että suojaus on tehokas paitsi suojaukseen ryhdyttäessä myös koko suojauksen ajan. Tehokkuus arvioidaan vertailemalla suojauskohteen käypien arvojen tai rahavirtojen muutosta sille vastakkaisen suojaavan järjestelyn eli suojausvälineen muutosta toisiinsa. Jos nämä muutokset kumoavat toisensa 80–125-prosenttisesti, suojaus on tehokas. Jollei suojaus ole 100-prosenttinen,

sen alittava tai ylittävä osuus otetaan huomioon tulosvaikutteisesti.

Valuuttamääräiset, suojaamistarkoituksessa hankitut saamiset, otetut velat ja tehdyt muut sitoumukset muutetaan tilinpäätöstä laadittaessa euromääräisiksi tilinpäätöspäivän kurssiin. Myös ne ulkomaanrahan määräiset saamiset ja velat, jotka joko erikseen tai valuutta-aseman osana on suojattu kurssiriskiltä, tulee tällöin muuttaa euromääräisiksi tilinpäätöspäivän kurssiin. Jos valuuttakurssiriskiltä suojautumiseen on käytetty johdannaissopimusta, kirjataan suojaavan sopimuksen realisoitumattomasta kurssivoitosta tuloslaskelmaan pääsääntöisesti enintään määrä, joka vastaa suojauksen kohteesta kirjattua realisoitumatonta kurssitappiota.

Kun kysymys on RvA:ssa tarkoitettusta rahoitusvälineestä, johon sovelletaan RvA 4 §:n mukaista suojauslaskentaa, kirjataan edellä 3.3.4 kohdassa sanotusta poiketen kaikki realisoitumattomat kurssierot – muiden käyvän arvon muutosten tavoin – suoraan omaan pääomaan sisältyvään käyvän arvon rahastoon, jos:

- 1) kyseessä on suojauslaskentamenettelyssä käytetyn rahoitusvälineen kirjaus, jolla koko arvonmuutoksen tai sen osan kirjaamatta jättäminen tuloslaskelmaan kyseisellä tilikaudella mahdollistetaan (*rahavirran suojaus*); tai
- 2) tällainen arvonmuutos aiheutuu kirjanpitovelvollisen ulkomaiseen yritykseen tekemiin nettoinvestointeihin sisältyvän valuuttaerän kurssimuutoksesta (*muuntoero*).

Kirjanpitovelvollinen voi esimerkiksi valuuttatermiinisopimuksen tai valuutanvaihtosopimuksen (*valuuttaswap*) tekemällä sitoa tulevaisuudessa sopimuksen mukaisena päivänä maksettavaksi erääntyvän valuuttamäärän tiettyyn kurssiin. Valuuttatermiinisopimukseen sisältyvän terminikurssin ja kyseiselle valuutalle sopimuksen tekemispäivänä noteeratun kurssin erotus, joka johtuu eri maiden markkinakorkojen erosta, kirjataan sopimuksen voimassaoloaikana tilinpäätöstä laadittaessa juoksevasti rahoituksen tuotoksi tai kuluksi. Merkitykseltään vähäisten erien osalta tästä saadaan kuitenkin poiketa olennaisuuden periaatteen nojalla. Muut valuuttaerien suojaamismenettelyt, jotka vähentävät kurssiriskiä termiinisopimuksen tavoin, otetaan tilinpäätöstä laadittaessa huomioon vastaavasti kuin valuuttatermiinisopimus.

Kun kirjanpitovelvollinen on suojannut valuuttamääräiset saamisensa, velkansa tai muut sitoumuksensa taikka valuutta-asemansa kurssiriskiltä ja suojaamistoimenpiteistä johtuneet kurssierot on kirjattu tuloslaskelmaan rahoituksen tuottoina tai kuluina, on hyvän kirjanpitotavan mukaista menetellä myös suojatuista saamisista, veloista tai muista sitoumuksista taikka valuutta-asemasta johtuneiden kurssierojen osalta vastaavalla tavalla.

Jos johdannaissopimuksella suojataan tulevaisuudessa toteutuvaa rahavirtaa (esim. osto- tai myyntitilaukantaan sisältyvien valuuttamääräisten tilausten toteutuessa syntyvä rahavirta), suojaavasta sopimuksesta syntyvät kurssierot kohdistetaan suojauslaskennan periaatteiden mukaisesti ajallisesti suojattavasta erästä syntyviin kurssieroihin.

KPL 3:3.1 §:n 2 kohdassa mainittu johdonmukaisuus laatimisperiaatteiden ja -menetelmien soveltamisessa tilikaudesta toiseen edellyttää, että valittua kirjaustapaa noudatetaan jatkuvasti kurssierojen kirjaamisessa tuotoiksi ja kuluiksi.

4 ULKOMAANRAHAN MÄÄRÄISIÄ ERIÄ KOSKEVAT TILINPÄÄTÖS- JA TOIMINTAKERTOMUSTIEDOT

4.1. Esittäminen tuloslaskelmassa

Kurssierot, jotka on kirjattu rahoituksen tuloina tai menoina, merkitään KPA 1:1 – 1:2 §:ssä annettujen kaavojen mukaisissa tuloslaskelmissa rahoitustuottojen ja -kulujen pääryhmään. Kurssivoitot esitetään kohdassa "Muut korko- ja rahoitustuotot" ja kurssitappiot kohdassa "Korkokulut ja muut rahoituskulut". KPA 1:9 §:n mukaan tuloslaskelma ja tase on laadittava kaavoja yksityiskohtaisempina, jos se on tarpeen tilikauden tuloksen muodostumiseen vaikuttaneiden tekijöiden tai tase-erien selventämiseksi. Olennaiset kurssierot on suotavaa esittää tuloslaskelmassa erikseen muiden rahoitustuottojen ja -kulujen alakohdissa.

KPA 1:10.1 ja 1:10.3 §:ssä säädetään tuotto- ja kuluerien yhdistelemisestä tuloslaskelmassa. Ensiksi mainitun momentin mukaan tuotto- ja kuluerät on ilmoitettava tuloslaskelmassa erikseen niitä toisistaan vähentämättä, jollei tuoton ja kulun yhdistäminen yhdeksi eräksi ole perusteltua oikean ja riittävän kuvan antamiseksi. Jälkimmäisen momentin mukaan tuloslaskelmakaavan mukaisia eriiä saadaan yhdistellä, jos niiden erillisellä esittämisellä on ainoastaan vähäinen merkitys oikean ja riittävän kuvan antamiseksi tai jos yhdisteleminen johtaa selkeämpään esittämistapaan. Myös kurssivoittoa ja -tappioita saadaan yhdistellä tuloslaskelmassa edellä mainituilla perusteilla. KPA 2:3.1 §:n 6 kohdan mukaan tuloslaskelmaa koskevana liitetietona on esitettävä erittely KPA 1:10.3 §:ssä tarkoitetulla tavalla yhdistellyistä eristä. KPA 2:3.2 §:n mukaan tämä erittely saadaan jättää tekemättä, jos yhdistelemisellä on ollut ainoastaan vähäinen merkitys oikean ja riittävän kuvan antamiseksi.

4.2. Liitetiedot

KPA 2:7.2 §:ssä säädetään taseeseen sisällyttämistä vastuusitoumuksista ja vastuista, jotka on esitettävä liitetietoina. Jos vastuusitoumus on ulkomaanrahan määräinen, se ilmoitetaan KPL 5:3 §:n mukaan tilinpäätöspäivän kurssia noudattaen euromääräiseksi muutettuna. Jos ulkomaanrahan määräinen sitoumus on sopimuksella tai muutoin sidottu tiettyyn kurssiin, se saadaan muuttaa euromääräiseksi sitä noudattaen.

KPA 2:2.1 §:n 7 kohdan mukaan liitetietona on esitettävä peruste, jonka mukaista kurssia on käytetty muutettaessa ulkomaanrahan määräiset saamiset sekä velat ja muut sitoumukset euromääräisiksi, jollei ole käytetty tilinpäätöspäivän kurssia. Ilmoittamisvelvollisuus koskee kurssin perustetta, kuten keskuspankin syntymispäivänä laskema kurssi tai sopimuksella sidottu kurssi, mutta ei kyseisen kurssin numerollista arvoa.

KPA 2:2.1 §:n 1 kohdan mukaan liitetietona on esitettävä tilinpäätöstä laadittaessa noudatetut arvostusperiaatteet ja -menetelmät sekä jaksotusperiaatteet ja -menetelmät. Säännöksen nojalla on ulkomaanrahan määräisiin eriiin liittyen esitettävä kurssierojen kirjaamisessa noudatetut jaksotusperiaatteet sekä erikseen suojaamistilanteissa noudatetut periaatteet.

Niin ikään RvA 8.1 § edellyttää käypään arvoon merkityistä rahoitusvälineistä liitetietona esitettäväksi:

- 1) käytettyjen arvostusmallien ja -menetelmien perusteet niistä rahoitusvälineistä, joiden käypä arvo on määritetty RvA 5.2 §:n 2 kohdan mukaisesti markkina-arvon sijasta arvostusmalleilla ja -menetelmillä;
- 2) rahoitusvälineryhmittäin käypä arvo ja suoraan tuloslaskelmaan merkityt arvomuutokset sekä käyvän arvon rahastoon merkityt muutokset;
- 3) johdannaislajeittain tiedot johdannaisten käytön laajuudesta ja niiden käyttötarkoituksesta, sekä olennaiset ehdot, jotka saattavat vaikuttaa tulevien kassavirtojen määrään, ajoitukseen ja varmuuteen;
- 4) erittely, josta ilmenevät käyvän arvon rahaston muutokset tilikauden aikana.

RvA 4 §:ssä tarkoitetuista suojaavista ja suojattavista varoista ja veloista on puolestaan RvA 8.2 §:n nojalla annettava tiedot:

- 1) suojauslaskennassa sovellettavasta arvostamisesta;
- 2) näistä varoista ja veloista tuloslaskelmaan merkityt tuotot ja kulut;
- 3) suojaavien ja suojattavien varojen ja velkojen merkitsemisestä taseeseen; sekä
- 4) kuvaus suojaavista ja suojattavista varoista ja veloista.

KPA 2:4.1 §:n 11 kohdan mukaan taseen vastaavia koskevissa liitetiedoissa on esitettävä siirtosaamisiin sisältyvät olennaiset erät sekä saman luvun 5.1 §:n 4 kohdan mukaan taseen vastattavia koskevissa liitetiedoissa on esitettävä siirtovelkoihin sisältyvät olennaiset erät. Siirtosaamisiin ja siirtovelkoihin sisältyvät realisoitumattomat kurssierot on siten esitettävä liitetietoina, mikäli ne ovat määrältään olennaisia.

KPA 2:4.6 §:n ja 2:5.5 §:n mukaan kirjanpitovelvollinen saa jättää esittämättä edellä mainitut liitetiedot siirtosaamisista ja siirtovelloista, jos sekä päättyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella on ylittynyt enintään yksi seuraavista KPL 3:9.2 §:ssä säädetyistä rajoista, jotka ovat tätä yleisohjetta annettaessa: liikevaihto tai sitä vastaava tuotto 7 300 000 euroa, taseen loppusumma 3 650 000 ja palveluksessa keskimäärin 50 henkilöä.

4.3. Toimintakertomus

RvA 9 §:n 1 kohdan nojalla toimintakertomuksessa tulee esittää käypään arvoon merkityistä rahoitusvälineistä tiedot yrityksen rahoitusriskien hallinnan tavoitteista ja menettelytavoista, mukaan luettuna kunkin sellaisen ennakoidun liiketoimen päälain suojausmenettely, johon sovelletaan suojauslaskentaa, jos nämä tiedot ovat olennaisia yrityksen varojen, velkojen, rahoitusaseman taikka tilikauden tuloksen arvioimisen kannalta. Emoyrityksen toimintakertomuksessa on esitettävä edellä tarkoitettut tiedot myös konsernista (RvA 10.2 §). Toimintakertomuksessa voi siten tulla annettavaksi näiden säännösten mukaiset tiedot myös mahdollisesta valuuttasuojauksesta.