

# Konsernilaskenta

IFRS 3 Liiketoimintojen  
yhdistäminen

IFRS Held for sale -  
hankinta

13.5.2019



# Liiketoimintojen yhdistäminen (IFRS 3)

---

1	Johdanto
2	Liiketoimintojen yhdistäminen - Step-by-step
3	Luovutettu vastike ja ehdollisen kauppahinnan määrittäminen
4	Määräysvallattomien omistajien osuudet
5	Vaiheittaiset hankinnat

# Soveltamisala ja määritelmät

---

IFRS 3-standardia sovelletaan liiketoimeen tai muuhun tapahtumaan, joka vastaa liiketoimintojen yhdistämisen määritelmää.

IFRS 3 määrittelee liiketoiminnan seuraavalla tavalla:



”Liiketoiminta on toisiinsa liittyvien toimintojen ja varojen muodostama kokonaisuus, jota voidaan johtaa ja hallita tarkoituksena antaa sijoittajille taikka muille omistajille, jäsenille tai osallistujille tuottoa osinkoina, kustannusten pienentymisenä tai muuna taloudellisena hyötynä.”

Liiketoimintojen yhdistäminen: ”Liiketoimi tai muu tapahtuma, jossa hankkijaosapuoli saa määräysvallan yhdessä tai useammassa liiketoiminnassa.”

# Milloin IFRS 3-standardia ei sovelleta?

---

IFRS 3-standardia ei sovelleta:

Yhteisyrityksen  
muodostamiseen

Saman määräysvallan  
alaisten yhteisöjen tai  
liiketoimintojen  
yhdistämiseen

Sellaisen omaisuuserän  
tai omaisuuseräryhmän  
hankintaan, joka ei  
muodosta liiketoimintaa

Tällaisissa tapauksissa hankkijaosapuolen on yksilöitävä ja kirjattava yksittäiset yksilöitävissä olevat hankitut varat sekä vastattaviksi otetut velat. Tällaisesta liiketoimesta ei synny liikearvoa.

# Sisältö - Liiketoimintojen yhdistäminen (IFRS 3)

---

1	Johdanto
2	Liiketoimintojen yhdistäminen - Step-by-step
3	Luovutettu vastike ja ehdollisen kauppahinnan määrittäminen
4	Määräysvallattomien omistajien osuudet
5	Vaiheittaiset hankinnat

# Liiketoimintojen yhdistämien tunnistaminen

---

"Yhteisön on ratkaistava, onko liiketoimi tai muu tapahtuma liiketoimintojen yhdistäminen, soveltamalla tähän IFRS 3 – standardiin sisältyvää määritelmää, jonka mukaan edellytetään, että hankitut varat ja vastattaviksi otetut velat muodostavat liiketoiminnan."

# Hankintamenetelmä

## Step – by – step

---

Yhteisön on käsiteltävä kaikki liiketoimintojen yhdistämiset kirjanpidossaan hankintamenetelmällä. Hankintamenetelmän soveltaminen edellyttää:

Vaihe 1:

Hankkijaosapuolen nimeämistä;

Vaihe 2:

Hankinta-ajankohdan määrittämistä;

Vaihe 3:

Hankittujen yksilöitävissä olevien varojen, vastattaviksi otettujen velkojen ja hankinnan kohteessa mahdollisesti olevan määräysvallattomien omistajien osuuden kirjaamista ja arvostamista; ja

Vaihe 4:

Liikearvon tai edullisesta kaupasta syntyvän voiton kirjaamista ja määrittämistä.

# Vaihe 1: Hankkijaosapuolen nimeäminen

Hankkijaosapuoli: Yhteisö, joka saa määräysvallan hankinnan kohteessa.

Määräysvalta IFRS 10:n mukaan

Muut indikaatiot, jos määräysvalta epäselvä (IFRS 3.B14-B18).

Hankkijaosapuoli on tavallisesti se yhteisö, joka:

- a) luovuttaa käteisvaroja tai muita varoja tai jolle velat syntyvät
- b) laskee liikkeeseen oman pääoman ehtoisia osuuksia
- c) on suhteelliselta kooltaan merkittävästi suurempi esimerkiksi varoina, tuottoina tai voittoina mitattuna
- d) on tehnyt aloitteen yhdistymisestä jos yhdistämisessä on mukana useampi kuin kaksi yhteisöä
- e) on yksi perustajayhteisöistä mikäli uusi yhtiö perustetaan



# Vaihe 2: Hankinta-ajankohdan määrittäminen

---

Hankinta-ajankohta: päivä, jona hankkijaosapuoli saa määräysvallan hankinnan kohteessa.

Hankkijaosapuoli laillisesti luovuttaa vastikkeen, hankkii hankinnan kohteen varat ja ottaa sen velat vastattavikseen – hankinnan toteuttamispäivä.

Hankinta-ajankohtana varat ja velat arvostetaan käypään arvoon.

# Vaihe 3: Hankittujen varojen ja velkojen kirjaaminen ja arvostaminen

Hankkijaosapuolen on kirjattava ja arvostettava hankitut yksilöitävissä olevat varat ja vastattaviksi otetut velat niiden hankinta-ajankohdan käypiin arvoihin.

Esimerkkejä käyvistä arvoista	
Maa-alueet ja rakennukset	Markkina-arvo
Koneet ja kalusto	Markkina-arvo (yleensä riippumattoman asiantuntija-arvion perusteella)
Velat	Odotettavissa olevien maksujen nykyarvo
Raaka-aineet	Jälleen hankintahinta
Keskeneräiset tuotteet	Myyntihinta - valmiiksi saattamisesta ja luovuttamisesta johtuvat menot - kohtuullinen voitto
Valmiit tuotteet	Myyntihinta - luovuttamisesta johtuvat menot - kohtuullinen voitto

IFRS 13 käyvän arvon määritelmä: Käypä arvo on hinta, joka saataisiin omaisuuserän mynnistä tai maksettaisiin velan siirtämisestä markkinaosapuolten välillä arvostuspäivänä toteutuvassa tavanmukaisessa liiketoimessa.

# Vaihe 3: Hankittujen varojen ja velkojen kirjaaminen ja arvostaminen

---

Aineeton hyödyke on yksilöitävissä oleva, jos

se on erotettavissa, ts. se pitää olla irrotettavissa hankinnan kohteesta ja myytävissä, siirrettävissä, lisensoitavissa, vuokrattavissa tai vaihdettavissa joko sellaisenaan tai yhdessä siihen liittyvien sopimusten, varojen tai velkojen kanssa; tai

se perustuu sopimukseen tai muuhun lailliseen oikeuteen riippumatta siitä, ovatko oikeudet siirrettävissä tai erotettavissa hankinnan kohteesta (arises from contractual or other legal rights).

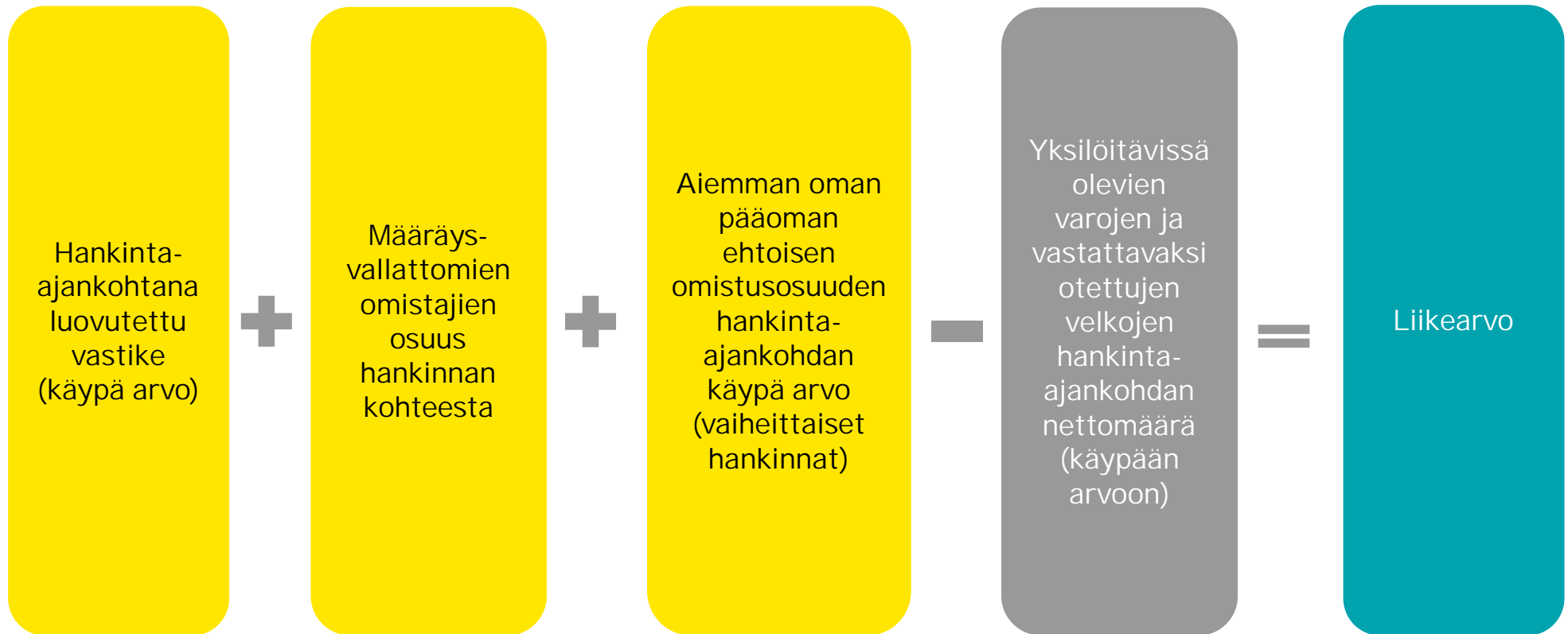
# Vaihe 3: Hankittujen varojen ja velkojen kirjaaminen ja arvostaminen

## Esimerkkejä aineettomista hyödykkeistä-

Markkinointiin liittyvät	Tavaramerkit yms. Trade dress Kilpailunrajoittamissopimukset	Domain-nimi Newspaper mastheads
Asiakkaisiin liittyvät	Asiakasluettelot Sopimuskanta ja niihin liittyvät asiakassuhteet Sopimukseen perustumattomat asiakassuhteet	Tilauskanta
Tekijänoikeuksiin liittyvät	Näytelmät, oopperat, baletit Sävellykset AV-materiaali	Kirjat, lehdet Maalaukset ja kuvat
Sopimukseen perustuvat	Leasing-sopimukset Franchising -sopimukset Työsopimukset Mainos-, rakennus-, hallinto-, palvelu- tai toimitussopimukset Käyttöoikeudet: vesi, maa, rasiteoikeudet	Rakennusluvut Lähetysoikeudet Lisenssi- ja royalty sopimukset
Teknologiaan perustuvat	Patentit Patentoimaton teknologia Yrityssalaisuudet	Ohjelmistot Tietokannat

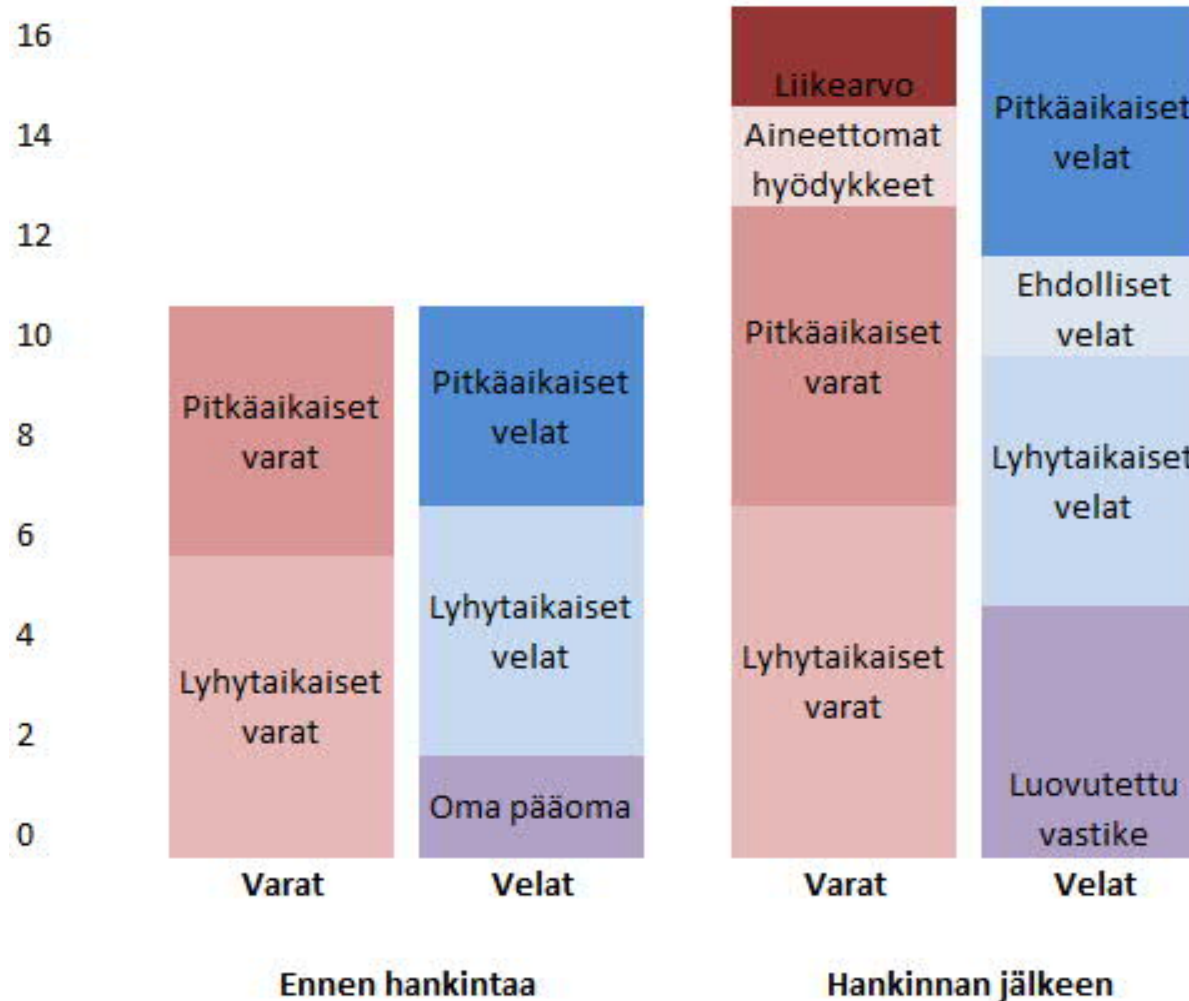
# Vaihe 4: Liikearvon tai edullisesta kaupasta syntyvän voiton (neg. liikearvon) kirjaaminen ja määrittäminen

---



# Hankintamenetelmä – tase ennen ja jälkeen hankinnan esimerkki

Tytäryhtiön tase ennen ja jälkeen hankinnan  
M€



# Esimerkki: Attendo Terveyspalvelut Oy -konsernin hankinta

- ▶ Liikearvo kirjataan luovutetun vastikkeen käyvän arvon ja nettovarallisuuden käyvän arvon erotuksena seuraavasti:

Liikearvon määrittäminen		
Luovutettu vastike (Käteisvarat)		250,5
Hankituista varoista ja vastattavaksi otetuista veloista kirjatut määrät		
Rahavarat	25,7	
Aineettomat hyödykkeet	67,6	
Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet	3,4	
Osuudet osakkuusyriyksissä	0,0	
Laskennalliset verosaamiset	1,1	
Sijoitukset	0,0	
Vaihto-omaisuus	0,9	
Myyntisaamiset ja muut saamiset	21,0	
Ostovelat ja muut velat	(28,6)	
Varaukset	(5,5)	
Laskennalliset verovelat	(13,3)	
Korolliset velat	(0,8)	(71,7)
Liikearvo		178,7

# Sisältö - Liiketoimintojen yhdistäminen (IFRS 3)

---

1	Johdanto
2	Liiketoimintojen yhdistäminen - Step-by-step
3	Luovutettu vastike ja ehdollisen kauppahinnan määrittäminen
4	Määräysvallattomien omistajien osuudet
5	Vaiheittaiset hankinnat



# Luovutettu vastike

---

Liiketoimintojen yhdistämisessä **luovutettu vastike** on arvostettava käypään arvoon. Luovutetun vastikkeen määrä määritetään laskemalla yhteen:

hankkijaosapuolen  
luovuttamien varojen;

hankkijaosapuolelle  
hankinnan kohteen  
aiempia omistajia  
kohtaan syntyneiden  
velkojen; sekä

hankkijaosapuolen  
liikkeeseen laskemien  
oman pääoman  
ehtoisten osuuksien  
hankinta-ajankohdan  
käyvät arvot

# Ehdollisen kauppahinnan arviointi

---

Ehdollinen vastike (lisäkauppahinta) on järjestely, jossa hankkijaosapuoli luovuttaa varoja tai oman pääoman ehtoisia osuuksia entisille omistajille sillä ehdolla, että lisäkauppahinnan luovuttamiseksi määritellyt ehdot/tavoitteet ovat täyttyneet.

Hankkijaosapuolen on kirjattava ehdollisen vastikkeen hankinta-ajankohdan käypä arvo osana hankinnan kohteesta luovutettua vastiketta.

Ehdollinen vastike luokitellaan joko omaksi pääomaksi tai velaksi IAS 32 määritelmien perusteella.

# Esimerkki: Kuntouttamisasema OTE Oy

- ▶ Liikearvo kirjataan luovutetun vastikkeen käyvän arvon ja nettovarallisuuden käyvän arvon erotuksena seuraavasti:

Liikearvon määrittäminen		
Luovutettu vastike		
Käteisvarat		7,7
Ehdollinen vastike		1,7
Hankituista varoista ja vastattavaksi otetuista veloista kirjatut määrät		
Rahavarat	1,9	
Aineettomat hyödykkeet	0,4	
Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet	0,2	
Myyntisaamiset ja muut saamiset	0,9	
Ostovelat ja muut velat	(0,7)	
Laskennalliset verovelat	(0,1)	
Yksilöitävissä oleva nettovarallisuus yhteensä		(2,7)
Liikearvo		6,7

# Hankintamenolaskelmiin myöhemmin tehtävät oikaisut

Jos liiketoimintojen yhdistämisen kirjanpitokäsittelyä ei saada valmiiksi sen raportointikauden loppuun mennessä, jonka aikana yhdistäminen tapahtuu, hankkijaosapuolen on esitettävä tilinpäätöksessään alustavat määrät niistä eristä, joiden kirjanpitokäsittely on kesken.

Tarkastelujakso on se hankinta-ajankohdan jälkeinen ajanjakso, jonka kuluessa hankkijaosapuoli saa oikaista liiketoimintojen yhdistämisestä kirjattuja alustavia määriä.

Tarkastelujakso päättyy, kun hankkijaosapuoli saa tavoittelemansa informaation hankinta-ajankohtana vallinneista tosiseikoista ja olosuhteista tai saa tietää, ettei enempää informaatiota ole saatavissa.

Lopulliset yrityshankintaa koskevat kirjaukset tulee tehdä viimeistään vuoden sisällä hankinta-ajankohdasta lukien.

Muutokset, jotka johtuvat hankinta-ajankohdan jälkeisistä tapahtumista, eivät ole tarkastelujakson aikaisia oikaisuja, vaan nämä muutokset käsitellään ehdollisen vastikkeen käyvän arvon muutoksina.

# Sisältö - Liiketoimintojen yhdistäminen (IFRS 3)

---

1	Johdanto
2	Liiketoimintojen yhdistäminen - Step-by-step
3	Luovutettu vastike ja ehdollisen kauppahinnan määrittäminen
4	Määräysvallattomien omistajien osuudet
5	Vaiheittaiset hankinnat

# Määräysvallattomien omistajien osuudet

Hankkijaosapuolen on jokaisessa liiketoimintojen yhdistämisessä arvostettava mahdollinen määräysvallattomien omistajien osuus hankinnan kohteessa, joko:

käypään arvoon

TAI

määrään, joka vastaa määräysvallattomien omistajien suhteellista osuutta hankinnan kohteen yksilöitävissä olevista nettovarallisuuden kirjatusta määrästä.

Arvostamistapa voidaan valita erikseen kunkin hankinnan osalta. Kyseessä ei ole yleinen laskentaperiaatevalinta.

# Esimerkki: Määräysvallattomien omistajien osuuden arvostaminen

- ▶ Yhteisö P ostaa 80% yhteisöstä S hintaan 800 S:n yksilöitävissä olevien varojen ja velkojen hankinta-ajankohdan nettomäärä (käypä arvo) on 600. Määräysvallattomien omistajien osuuden käypä arvo on 200.
- ▶ Määräysvallattomien omistajien osuus ja liikearvo muodostuvat seuraavasti:

	Määräysvallattomien omistajien osuus arvostetaan käypään arvoon	Määräysvallattomien omistajien osuus arvostetaan suhteellisenä osuutena nettovarallisuudesta
Luovutettu vastike	800	800
Määräysvallattomien omistajien osuuden käypä arvo	200	120*
	1000	920
Yksilöitävissä oleva nettovarallisuus	(600)	(600)
Liikearvo	400	320
* 20% nettovaralliseen käyvään arvosta (600)		

# Sisältö - Liiketoimintojen yhdistäminen (IFRS 3)

---

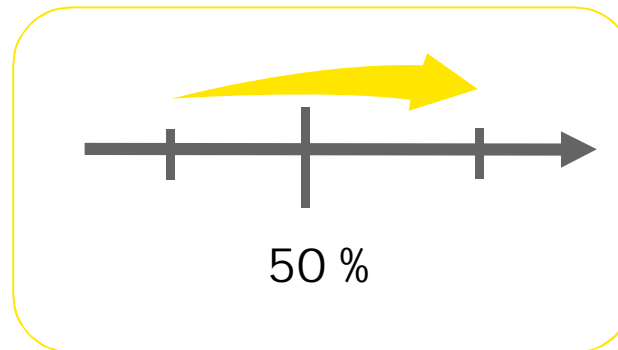
1	Johdanto
2	Liiketoimintojen yhdistäminen - Step-by-step
3	Luovutettu vastike ja ehdollisen kauppahinnan määrittäminen
4	Määräysvallattomien omistajien osuudet
5	Vaiheittaiset hankinnat



# Vaiheittaiset hankinnat

---

Määräysvallan hankintahetkellä aikaisemmin omistettu osuus arvostetaan määräysvallan hankintahetken käypään arvoon (uudelleenarvostus).



Osuuden uudelleenarvostettu käypä arvo on osa hankintamenolaskelmaa ja arvonnousu lisää liikearvoa.

Syntynyt voitto tai tappio kirjataan tulosvaikutteisesti.

# IFRS 3 Liiketoimintojen yhdistäminen

## - Keskeisiä eroja IFRS ja FAS

### IFRS 3



- ▶ Hankintameno = aina käypä arvo
- ▶ Hankintameno kohdistetaan nettovaroihin (hankitun kohteen tunnistetut varat ja velat arvostetaan käypään arvoon hankintapäivänä)
- ▶ Liikearvo = hankintamenon osa, joka ylittää hankittujen nettovarojen käyvän arvon
- ▶ Liikearvoa ei poisteta - vuosittainen arvonalentumistestaus tulee tehdä
- ▶ Hankintaan liittyvät menot, kuten tilintarkastajien, lakimiesten ja konsulttien palkkiot, kirjataan kuluksi, kun palvelut on luovutettu
- ▶ Yrityskaupassa hankitun yhteisön taseessa olevat aiemmat liikearvot poistuvat hankinnan kohteen nettovarallisuudesta, koska uuden hankinnan yhteydessä kaikki hankitun yhteisön yksilöitävissä olevat varat ja velat arvostetaan käypiin arvoihin

### FAS



- ▶ Ei määritetä täsmälleen hankintamenon arvostustapaa
- ▶ Hankinta kohdistetaan hankitun yhtiön omaan pääomaan - ei erityisiä sääntöjä varojen ja velkojen arvostamisesta
- ▶ Liikearvo = hankintamenon osa, joka ylittää hankitun yhtiön oman pääoman määrän ja jota ei ole kohdistettu omaisuuserille
- ▶ Liikearvo poistetaan lähtökohtaisesti 10 vuodessa (aiemmin: 5 vuodessa - enintään 20 vuodessa)
- ▶ Suomessa yrityskaupan yhteydessä syntyvät välittömästi hankintaan liittyvät menot aktivoidaan taseeseen hankintamenon osaksi
- ▶ Suomalaisen käytännön mukaan hankitussa yhteisössä olleet liikearvot on voitu jättää ja on pääsääntöisesti jätetty sellaisenaan hankinnan kohteen taseeseen, jolloin ne ovat vaikuttaneet myös konsernitason liikearvon määrään.



## Held for sale -hankinta (IFRS 5)

# Held for sale - määritelmä

---

- ▶ Standardin tarkoitus on määrätä myytävänä olevien omaisuuserien kirjanpitokäsittelystä sekä lopetettujen toimintojen esittämistavasta ja niistä tilinpäätöksessä esitettävät tiedot.
  - ▶ Tytäryritys
  - ▶ Liiketoiminta
  - ▶ Yksittäinen pitkäaikainen omaisuuserä
- ▶ Sovelletaan myös erään, joka on luokiteltu omistajille jaettavaksi.
  - ▶ Jakautuminen
- ▶ Tilinpäätöksenkäyttäjät voivat arvioida lopetettujen toimintojen ja pitkäaikaisten omaisuuserien luovutusten taloudellisia vaikutuksia.

# Held for sale - määritelmä

---

- ▶ A) omaisuuserät, jotka täyttävät myytävänä olevaksi luokittelemisen edellytykset, on merkittävä taseeseen kirjanpitoarvoon tai myynnistä aiheutuvilla menoilla vähennettynä käypään arvoon (IAS 36) sen mukaan, kumpi näistä on alempi; ja poistojen tekeminen näistä omaisuuseristä on lopetettava; ja
- ▶ B) omaisuuserät, jotka täyttävät myytävänä olevaksi luokittelemisen edellytykset, on esitettävä erikseen taseessa, ja lopetettujen toimintojen tulos on esitettävä erikseen laajassa tuloslaskelmassa.

# Held for sale - luokitteleminen

---

- ▶ Yhteisön on luokiteltava pitkäaikainen omaisuuserä tai luovutettavien erien ryhmä myytäväksi olevaksi, jos sen kirjanpitoarvo tulee kertymään pääasiallisesti omaisuuserän myynnistä sen sijaan, että se kertyisi omaisuuserän jatkuvasta käytöstä.
- ▶ Omaisuuserä tai luovutettavien erien ryhmä on
  - ▶ Oltava välittömästi myytävissä
  - ▶ Nykyisessä kunnossaan tavanomaisin myyntiehdoin ja
  - ▶ Myynnin on oltava erittäin todennäköinen
- ▶ Luokittelukriteereiden tulee täytyä ennen raportointijakson päättymistä. Tilinpäätöksessä kuvaus:
  - ▶ Omaisuuserästä
  - ▶ Olosuhteista
  - ▶ Tieto mihin raportoitavaan segmenttiin sisältyy

# Held for sale - hankinta

---

- ▶ Esimerkki
  - ▶ A Oyj hankkii B Oy:n, jolla on kaksi tytäryhtiötä T1 Oy ja T2 Oy.
  - ▶ A Oyj:n tarkoituksena on myydä tytär T2 nopeasti hankinnan jälkeen. Tytär T2 luokitellaan siten myytävänä olevaksi ("held for sale") ja lopetettavaksi toiminnoksi.
  - ▶ Tytär T2:n hankintahetkellä 1.8.2016
    - ▶ yhtiön nettomyyntihinnaksi arvioidaan 135 M€
    - ▶ vastaanotettujen velkojen käypä arvo on 40 M€
    - ▶ hankittujen varojen arvoksi saadaan siten  $135 + 40 = 175$  M€

# Held for sale - hankinta

---

- ▶ Esimerkki (jatkoa)
  - ▶ Tilinpäätöksessä 31.12.2016
    - ▶ nettomyyntihinnaksi on varmistunut 130 M€, velkojen arvo tilinpäätöspäivänä on 35 M€.
    - ▶ konsernitaseessa myytävänä olevina ("held for sale") erinä erikseen muista varoista ja veloista esitetään varat 165 M€, velat 35 M€ ja konsernituloslaskelmassa normaalin tuloksen lisäksi arvostustulos -5 M€ (130M€-135M€).



# Hankintamenolaskelma - esimerkki



# Hankintamenolaskelma

---

- ▶ Esimerkki
  - ▶ Emo Oyj osti 30.6.2016 C Oy:n jolla on kaksi toimialaa: kesävarusteet ja talvivarusteet.
  - ▶ Kauppa maksettiin rahalla 460 ja lisäksi C Oy:n osakkeenomistajille annettiin vastikkeeksi omia osakkeita.
  - ▶ Kesävarusteet (B) ovat Emolle strategisesti tärkeä hankinta: hyvä tavaramerkki ja edistynyt tuotantoteknologia luovat perustaa tulevalle kasvulle.
- ▶ Lisäksi C Oy oli vakiinnuttanut hyvät suhteet urheiluvälineliikeketjuihin.
- ▶ Emoa ei kiinnosta talvivarusteet (A) ja siksi tämä toimiala päätettiin heti myydä parhaan tarjouksen perusteella.
- ▶ C Oy:n kirjanpidossa ei ole kirjattu laskennallisia verovelkoja eikä -saamisia.

# Hankintamenolaskelma

---

- ▶ Omien osakkeiden hankintameno oli 600 silloin kun ne ostettiin 1.5.2011.
- ▶ Hankintapäivän 30.6.2016 markkinahinta omille osakkeille oli 400.
- ▶ Hankintameno tulee arvostaa käyvin arvo.

Hankintamenolaskelma	
30.6.2016	
Hankintameno (luovutettu vastike)	
Rahat	460
Omat osakkeet	400
Hankintameno käyvin arvo	<u>860</u>

# Hankintamenolaskelma

---

- ▶ Talvivarustetoimiala luokitellaan myytävänä olevaksi "held for sale".
- ▶ Talvivarustetoimialasta on saatu tarjouksia, joiden keskiarvo on 100.
- ▶ Välittäjänä käytetty konsultti veloittaa 10 % myyntihinnasta.

A Talvi 30.6.2016	Kirjanpito	Vero	Käypä
<b>VARAT</b>			
Käyttöomaisuus	100	80	120
Vaihto-omaisuus	50	50	50
Rahat ja saamiset	50	50	50
	<hr/>	<hr/>	<hr/>
	200	180	220
<b>VELAT</b>			
Lyhytaikaiset velat	150	150	150
	<hr/>	<hr/>	<hr/>
Nettovarat	50	30	70
	<hr/>	<hr/>	<hr/>

# Hankintamenolaskelma

---

- ▶ Talvivarustetoimialan arvoksi hankintamenolaskelmassa tulee käypä arvo vähennettynä myynnistä aiheutuvilla menoilla.
- ▶ Käypänä arvona käytetään tarjousten keskiarvoa, eikä erikseen arvioitua varojen ja velkojen käypien arvojen erotusta.
- ▶ Koska nettomyyntihinta 90 on korkeampi kuin varojen ja velkojen verotuksellinen arvo 30, lasketaan erotuksesta laskennallinen verovelka.

## Hankintamenolaskelma 30.6.2016

A:n arvo hankintamenolaskelmassa

Tarjousten perusteella	
arvioitu käypä arvo	100
Välittäjän palkkio	<u>-10</u>
	90
Laskennallinen vero	
20 % x (90 - 30) =	<u>-12</u>
	<u><u>78</u></u>

# Hankintamenolaskelma

- ▶ Hankitut kesävarustetoimialan taseerät arvioidaan käypiin arvoihin.
- ▶ Taseeseen ei kuitenkaan ole aktivoitu aineettomia hyödykkeitä, vaikka edistyksellinen tuotantoteknologia perustuu omaan kehitystyöhön ja itse kehitettyihin ohjelmistoihin.

B Kesä 30.6.2016	Kirjanpito	Vero	Käypä
<b>VARAT</b>			
Käyttöomaisuus	500	400	600
Vaihto-omaisuus	300	300	300
Rahat ja saamiset	200	200	200
	<u>1 000</u>	<u>900</u>	<u>1 100</u>
<b>VELAT</b>			
Lyhytaikaiset velat	600	600	600
	<u>400</u>	<u>300</u>	<u>500</u>

# Hankintamenolaskelma

---

- ▶ Taseeseen merkittyjen varojen ja velkojen osalta todetaan, että niiden käyvät arvot ovat 200 suuremmat kuin niiden verotuksellinen arvo.
- ▶ Tästä lasketaan laskennallinen verovelka.
- ▶ Laskelmasta puuttuvat vielä aineettomat hyödykkeet...

Hankintamenolaskelma	
30.6.2016	
B:n arvo hankintamenolaskelmassa	
Nettovarat käyvin arvoin	500
Laskennallinen vero	
$20\% \times (500 - 300) =$	-40
	<hr/>
	<u>460</u>

# Hankintamenolaskelma

---

- ▶ Yrityskauppasopimuksessa oli erikseen määritetty tavaramerkin hinnaksi 50 ja valmistusteknologian hinnaksi 100.
- ▶ Urheiluvälineliikesopimusten ja tilauskannan arvot määritetään diskonttaamalla tulevat kassavirrat nykyhetkeen.
- ▶ Koska aineettomien hyödykkeiden verotuksellinen arvo on nolla, lasketaan koko summasta laskennallinen verovelka (20 % \* 360).

Hankintamenolaskelma	
30.6.2016	
B:n aineettomat hyödykkeet	
Tavaramerkki	50
Valmistusteknologia	100
Urheiluliikesopimukset	200
Tilauskanta	10
Laskennallinen vero	-72
	<hr/>
	288
	<hr/> <hr/>



# Hankintamenolaskelma

---

- ▶ Lopullisen hankintamenolaskelman mukaan liikearvon määräksi saadaan 34.
- ▶ Tilinpäätöksessä 31.12.2016 liikearvo testataan arvonalentumisen osalta.
- ▶ Samoin testataan aineettomat hyödykkeet, mikäli niiden käyttöajaksi määriteltiin määrittelemätön "indefinite" (tavaramerkki) tai on olemassa viitteitä arvonalentumisesta.

30.6.2016	
Hankintameno	860
A nettomyyntihinnoin	-78
B käypiin arvoihin	-460
B:n aineettomat hyödykkeet	-288
Liikearvo	<u>34</u>