

RTJ 8 ERALDISED, TINGIMUSLIKUD KOHUSTISED JA TINGIMUSLIKUD VARAD

SISUKORD	punktid
EESMÄRK JA KOOSTAMISE ALUSED	1-2
RAKENDUSALA	3-5
MÕISTED	6-8
ERALDISTE KAJASTAMINE – ÜLDREEGLID	9-23
Eraldiste moodustamine	9-14
Eraldiste hindamine	15-20
Eraldiste kasutamine	21-22
Hüvitised kolmandatelt osapooltelt	23
ERALDISTE KAJASTAMINE – SPETSIIFILISED VALDKONNAD	24-47
Garantiieraldised	24-25
Eraldised kohtuvaidluste suhtes	26-27
Eraldised kahjuliku lepingu suhtes	28-29
Eraldised keskkonnakahjustuste suhtes	30-32
Restruktureerimiseraldised	33-37
Töösuhete lõpetamise hüvitiste eraldised	38-39
Pensioni- või muude töösuhtejärgsete hüvitiste eraldised	40-42
Edasilükkunud tulumaks ja dividendide tulumaks	43-47
TINGIMUSLIKUD KOHUSTISED	48-49
TINGIMUSLIKUD VARAD	50-51
VÕRDLUS SME IFRS-GA	52-55

EESMÄRK JA KOOSTAMISE ALUSED

1. Käesoleva Raamatupidamise Toimkonna juhendi RTJ 8 „Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad” eesmärgiks on sätestada reeglid eraldiste, tingimuslike kohustiste ja tingimuslike varade kajastamiseks Eesti finantsaruandluse standardi kohaselt koostatavates raamatupidamise aastaaruannetes (edaspidi ka *raamatupidamise aruanne*). Eesti finantsaruandluse standard on rahvusvaheliselt tunnustatud arvestuse ja aruandluse põhimõtetele tuginev avalikkusele suunatud finantsaruandluse nõuete kogum, mille põhinõuded kehtestatakse raamatupidamise seadusega ning mida täpsustab raamatupidamise seaduse § 34 lõike 4 alusel kehtestatud valdkonna eest vastutava ministri määrus (edaspidi *toimkonna juhend* või lühendatult *RTJ*).

2. RTJ 8 lähtub SME IFRS-i peatükkidest 21 „Eraldised ja tingimuslikud varad ja kohustised“ („*Provisions and Contingencies*“), 28 „Hüvitised töövõtjatele“ („*Employee Benefits*“) ja 29 „Tulumaks“ („*Income tax*“) ning „Terminite sõnastikus“ („*Glossary of Terms*“) sätestatud mõistetest. Juhend sisaldab viiteid konkreetsetele SME IFRS-i paragrahvidele, millel juhendi nõuded tuginevad. RTJ 8 võrdlus SME IFRS-ga on toodud punktides 52-54. Valdkondades, kus RTJ 8 ei täpsusta mingit spetsiifilist arvestuspõhimõtet, kuid see on reguleeritud SME IFRS-s, on soovitatav lähtuda SME IFRS-s kirjeldatud arvestuspõhimõttest.

RAKENDUSALA

3. **RTJ 8 „Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad” tuleb rakendada:**
(a) *eraldiste (nt garantiieraldised, kohtuprotsessidega seotud eraldised ja pensionieraldised) moodustamisel, arvestusel ja kajastamisel raamatupidamise aastaaruannetes;*

(b) *edasilükkunud tulumaksu ja dividendide tulumaksu kajastamisel; ja*

(c) *tingimuslike kohustiste ja tingimuslike varade avalikustamisel raamatupidamise aastaaruannetes.*

4. RTJ 8 defineerib eraldise mõiste ning selgitab erinevust eraldise ja tingimusliku kohustise vahel. Juhend kirjeldab situatsioone, millal on vajalik eraldise kajastamine bilansis ning millal piisab tingimusliku kohustise avalikustamisest aruande lisades.

5. RTJ 8 ei rakendata:

(a) selliste spetsiifiliste eraldiste arvestusel, mille arvestust reguleerivad muud toimkonna juhendid (nt eraldiste moodustamine äriühenduste käigus – vt RTJ 11 „Äriühendused ning tütar- ja sidusettevõtete kajastamine”);

(b) kindlustusseltside aruannetes kindlustuslepingutest tulenevate eraldiste arvestusel.

MÕISTED

6. Käesolevas juhendis kasutatakse mõisteid alljärgnevas tähenduses:

Eraldis on kohustis, mille realiseerumise aeg või summa ei ole kindlad. (SME IFRS 21.1)

Kohustis on raamatupidamiskohustuslase eksisteeriv kohustus,

(a) mis tuleneb mineviku sündmustest; ja

(b) millest vabanemine eeldatavalt vähendab majanduslikult kasulikke ressursse. (SME IFRS 2.15)

Kohustav sündmus on sündmus, mis tekitab ettevõttele kas juriidilise või faktilise kohustuse, ilma reaalse võimaluseta tekkinud kohustust mitte täita.

Juriidiline kohustus on kohustus, mis tuleneb:

(a) lepingust (selle otseste või kaudsete tingimuste kaudu); või

(b) seadusandlusest või muust õiguslikust alusest. (SME IFRS 2.20)

Faktiline kohustus on ettevõtte tegevuspraktikast tulenev kohustus, mille puhul: (a) ettevõtte on kas oma senise tegevusega, avalikustatud põhimõtete või konkreetse avalduse kaudu andnud teistele osapooltele mõista, et ta aktsepteerib teatud kohustusi; ja

(b) on selle tulemusena tekitanud teistes osapooltes põhjendatud ootusi nende kohustuste täitmise suhtes. (SME IFRS 2.20)

Tingimuslik kohustis on võimalik või eksisteeriv kohustus, mille:

(a) realiseerumine ei ole tõenäoline; või

(b) mille suurust ei ole võimalik piisava usaldusvärsusega mõõta. (SME IFRS 2.40, 21.12)

Tingimuslik vara on võimalik vara, mille olemasolu sõltub ettevõtte poolt mittekontrollitava ebakindla sündmuse toimumisest või mittetoimumisest. (SME IFRS terminite sõnastik)

7. Eraldisi eristab muudest kohustistest (nt võlad tarnijatele, laenukohustised) asjaolu, et nende realiseerimise aeg või summa ei ole täpselt teada. Tavaliselt on kohustiste kajastamisel aluseks võetav summa üldjuhul fikseeritud arvel, lepingus või mõnel muul algdokumendil ning puudub vajadus raamatupidamishinnangute rakendamiseks. Eraldiste kajastamisel bilansis lähtutakse kas juhtkonna või teiste ekspertide hinnangust eraldise täitmiseks tõenäoliselt vajamineva summa ning eraldise realiseerumise aja kohta. Kuna eraldiste mõõtmine tugineb hinnangutel, mis ei pruugi alati täpseiks osutada, on oluline nende kajastamine ja avalikustamine aruannetes muudest kohustistest eraldi.

8. Tingimuslikke kohustisi ümbritseb veelgi suurem ebakindlus kui eraldisi. Kui eraldiste puhul on nende realiseerumine tõenäoline ning sellega kaasnev kulutus on vähemalt suhteliselt usaldusväärset hinnatav, siis tingimuslike kohustiste puhul on kas realiseerumine ebatõenäoline või puudub võimalus sellega kaasneva kulutuse usaldusväärseks hindamiseks.

ERALDISTE KAJASTAMINE – ÜLDREEGLID

Eraldiste moodustamine

9. Ettevõtte kajastab oma bilansis eraldise juhul, kui (SME IFRS 21.4, 21.5):

- (a) ettevõttel lasub enne aruandekuupäeva toimunud kohustavast sündmusest tulenevalt juriidiline või faktiline kohustus;**
- (b) kohustuse realiseerumine on tõenäoline; ja**
- (c) kohustuse summat on võimalik usaldusväärsetl määra.**

10. Ettevõtte moodustab oma bilansis eraldise ainult juhul, kui enne aruandekuupäeva on toimunud kohustav sündmus. (SME IFRS 21.6)

Näide 1 – juriidilise kohustuse tekkimine

Alljärgnevad on näited kohustavatest sündmustest, mis tekitavad ettevõttele juriidilise kohustuse:

- a) osapoolte vahelise lepingu rikkumine, mis annab teisele osapoolle aluse nõuda lepingu alusel kahjutasu;
- b) maksuseaduse rikkumine, mis annab maksuametile aluse nõuda täiendavate maksude või trahvide tasumist (sõltumata sellest, kas maksuamet on rikkumise avastanud või mitte);
- c) keskkonnaalase seaduse jõustumine, mis nõuab ettevõttelt teatud reostuse likvideerimist või hüvitamist.

11. Faktilise kohustuse puhul puudub juriidiline alus ettevõttelt kohustuse täitmist nõuda. Samas on ettevõtte oma senise tegevusega või konkreetsete avaldustega tekitanud teistes osapooltes põhjendatud ootusi, et kohustust täidetakse ning selle mittetäitmine on seetõttu ebatõenäoline. (SME IFRS 21.6)

Näide 2 – faktilise kohustuse tekkimine

Alljärgnevad on näited situatsioonidest, mis tekitavad ettevõttele faktilise kohustuse:

- a) ettevõtte on avalikustanud oma poliitika osta müüdud kaubad kuu aja jooksul tagasi, juhul kui klient ei peaks nendega rahul olema. Ettevõtte on sellest poliitikast ka kinni pidanud, kuigi juriidiliselt tal selleks kohustus puudub. Kuna ostjates on tekitatud põhjendatud ootusi vajadusel kaupade tagasiandmise suhtes ning on tõenäoline, et ettevõtte peab oma lubadusest kinni ka tulevikus, moodustab ettevõtte oma bilansis eraldise kaupade tagasiostmisega kaasnevate kulude katteks. Kohustavaks sündmuseks on kauba müügi hetk;
- b) ettevõtte nõukogu lubab suuliselt tegevjuhtkonnale, et heade tulemuste korral jagatakse teatud protsent ettevõtte kasumist neile boonusteks. Kuigi ettevõttel puudub juriidiline kohustus nimetatud lubadusest kinni pidada, on sarnast praktikat järgitud juba mitmeid aastaid ning juhtkonnas on tekitatud põhjendatud ootusi, et ettevõtte peab sellest kinni. Kohustavaks sündmuseks on hetk, mil juhtkonda informeeriti tõenäolisest boonuse protsendist;
- c) ettevõtte on enne aruandekuupäeva avalikustanud, et restruktureerimise käigus koondatakse teatud arv töötajaid ning neile makstakse kokku 10 000 eurot koondamistoetusi.

Kuigi ettevõtte puudub aruandekuupäevaks juriidiline kohustus nimetatud restruktureerimist läbi viia, on antud kavatsuse avalikustamine põhjendanud teistes asjassepuutuvates osapooltes põhjendatud ootusi selle läbiviimise suhtes, mistõttu on tõenäoline, et ettevõtte oma otsusest ei tagane. Kohustavaks sündmuseks on restruktureerimiskava avalikustamise hetk.

12. Eraldis kajastatakse bilansis ainult juhul kui selle realiseerumise tõenäosus on suurem kui 50% (st realiseerumine on tõenäolisem kui mitterealiseerumine). Juhul kui realiseerumise tõenäosus on väiksem kui 50%, eraldist bilansis ei kajastata, kuid võimalik kohustus avalikustatakse aruande lisades tingimusliku kohustisena.

13. Üldjuhul on võimalik vajaliku eraldise suurust (st eraldisega kaasneva kulutuse summat) piisava usaldusväarsusega hinnata. Erandlikel juhtudel, kui eraldise summa ei ole piisava usaldusväarsusega hinnatav, ei kajastata eraldist bilansis, vaid sellega seonduvad asjaolud avalikustatakse aruande lisades tingimusliku kohustisena.

14. Uute eraldiste moodustamist või olemasolevate eraldiste suurendamist kajastatakse üldjuhul aruandeperioodi kuluna. Juhul kui eraldise moodustamine on seotud teatud uue varaobjekti soetamisega, lülitatakse eraldise summa selle varaobjekti soetusmaksumusse. (SME IFRS 21.5)

Eraldiste hindamine

15. *Eraldis kajastatakse bilansis summas, mis on juhtkonna hinnangu kohaselt aruandekuupäeva seisuga vajalik eraldisega seotud kohustuse rahuldamiseks. (SME IFRS 21.7)*

16. Igal aruandekuupäeval hindab ettevõtte juhtkond vajadust uute eraldiste moodustamiseks ning varem moodustatud eraldiste ümberhindluseks või tühistamiseks. Eraldis tuleb bilansis kajastada summas, mis on tõenäoliselt vajalik sellega seotud kohustuse rahuldamiseks või üleandmiseks kolmandale osapooltele. (SME IFRS 21.7, 21.11)

17. Eraldisega seotud kohustuse rahuldamiseks vajalik summa sõltub sageli mitmetest välisteguritest, mille arengut ettevõtte ei suuda kontrollida, kuid mille toimumise tõenäosust on tavaliselt võimalik hinnata. Eraldise hindamisel tuleb võtta arvesse erinevate võimalike arengutsenaariumite tõenäosust. (SME IFRS 21.7 (b))

Näide 3 – eraldise hindamine

a) Ettevõtte vastu on esitatud hagi, mille menetlus on aruandekuupäevaks veel pooleli. Ettevõtte juristide hinnangul kaasnevad hagiga tõenäoliselt kulud suurusjärgus 10 000 kuni 20 000 eurot, kusjuures kulude tõenäosus antud vahemikus jaguneb ühtlaselt. Ettevõtte moodustab bilansis eraldise summas 15 000 eurot.

b) Ettevõtte annab oma toodetele aastase garantii. Ettevõtte senine kogemus näitab, et 90% toodetest rikkeid ei esine, 9% esineb pisirikkeid ja 1% esineb olulisi rikkeid. Pisirikete kõrvaldamisega kaasnevad kulutused ligikaudu 10% toodete müügihinnast ja oluliste rikete kõrvaldamisega kaasnevad kulutused ligikaudu 80% müügihinnast. Ettevõtte lõppenud aasta müügi käive oli 10 mln eurot, kusjuures viimase aasta jooksul müüdüd toodete rikete kõrvaldamiseks on ettevõtte juba kulutanud 50 000 eurot.

Viimasel aastal müüdud toodete garantiiremondiga seonduvad kulutused on hinnanguliselt järgmised:

$$0,09 \times 10\,000\,000 \times 0,1 + 0,01 \times 10\,000\,000 \times 0,8 = 90\,000 + 80\,000 = 170\,000$$

Kuna aruandeaasta jooksul on ettevõtte juba teinud samal aastal müüdud toodete garantiiremondile kulutusi summas 50 000 eurot, tuleb bilansis moodustada garantiieraldis summas 120 000 eurot (170 000 – 50 000).

18. Juhul kui eraldis realiseerub tõenäoliselt hiljem kui 12 kuu jooksul pärast aruandekuupäeva, kajastatakse seda diskonteeritud väärtuses (st eraldisega seotud väljamaksete nüüdisväärtuse summas), v.a juhul kui diskonteerimise mõju on ebaoluline. (SME IFRS 21.7) Ainsaks erandiks on edasilükkunud tulumaksu eraldis, mida ei diskonteerita. (SME IFRS 29.32)

19. Nüüdisväärtuse arvutamisel kasutatakse diskontomäärana sarnaste kohustiste turuintressimäära. Intressimäär peab arvesse võtma ka kohustisega seotud riske, kui neid ei ole juba arvesse võetud hinnangus eraldistega seotud väljamaksete kohta. (SME IFRS 21.7)

20. Pikaajaliste eraldiste diskonteeritud väärtuse suurenemist seoses realiseerumistähtaja lähenemisega kajastatakse kasumiaruandes intressikuluna. (SME IFRS 21.11)

Eraldiste kasutamine

21. Eraldise kasutatakse ainult nende kulutuste katmiseks, mille jaoks eraldis oli algselt moodustatud. (SME IFRS 21.10)

22. Eraldise arvelt ei tohi katta muid kulutusi, kuna see moonutaks ettevõtte finantsaruannete objektiivsust.

Hüvitised kolmandatelt osapooltelt

23. Juhul kui ettevõttel on teatud eraldisega seoses õigus nõuda selle hüvitamist kolmandatelt osapooltelt (nt kindlustusandjalt), siis kajastatakse hüvitisenõue bilansis varana ainult juhul kui selle realiseerumine on praktiliselt kindel. Hüvitisenõuet ei või kajastada eraldisest suuremas summas. Eraldist ja hüvitisest tulenevat nõudeõigust kajastatakse bilansis eraldi, neid omavahel tasaarvestamata. Aktsepteeritav on kajastada eraldise moodustamisega kaasnenud kulu ja hüvitisest tuleneva nõudeõiguse kajastamisega kaasnevat tulu kasumiaruandes netosummana. (SME IFRS 21.9)

Näide 4 – hüvitised kolmandatelt osapooltelt

Ettevõtte vastu on esitatud hagi seoses tema poolt müüdud toodete ebapiisava kvaliteediga. Juristide hinnangul on tõenäolised hagiga kaasnevad kulutused suurusjärgus 10 000 eurot. Samas on ettevõtte esitanud omakorda hagi oma allhankijate vastu, et nõuda neilt hüvitist seoses tekkida võiva kahjuga. Juristide hinnangul on äärmiselt tõenäoline, et juhul kui esimene protsess kaotatakse, saab ettevõtte allhankijalt kompensatsioonina tagasi vähemalt 8 000 eurot.

Ettevõtte kajastab oma bilansis eraldise summas 10 000 eurot ja nõude allhankijate vastu summas 8 000 eurot. Kasumiaruandes kajastatakse kohtuprotsessidega kaasnev kulu netosummas 2 000 eurot.

ERALDISTE KAJASTAMINE – SPETSIIFILISED VALDKONNAD

Garantiieraldised

24. Juhul kui ettevõtte annab enda poolt müüdud toodetele garantii, moodustatakse ja kajastatakse ettevõtte bilansis eraldis summas, mis on vajalik aruandekuupäevaks müüdud toodetega seotud garantiikohustuse rahuldamiseks. Kohustavaks sündmuseks on garantiiga toodete müük. Eraldise hindamisel lähtutakse eelmiste aastate kogemusest. (SME IFRS 21.A4) Garantiieraldise arvutamise kohta vaata näidet 3(b).

25. Juhul kui kaupu müünud ettevõtte (nt müügifirma) ei vastuta ise garantiikohustuse täitmise eest, vaid vahendab mingi teise ettevõtte (nt tootjafirma) poolt antud garantiid, ei kajasta ta oma bilansis garantiieraldist.

Eraldised kohtuvaidluste suhtes

26. Ettevõtte kajastab bilansis eraldise kõigi käimasolevate ja võimalike kohtuvaidluste suhtes, mille puhul:

- (a) kohtuvaidlust põhjustav kohustav sündmus on toimunud enne aruandekuupäeva;
- (b) kohtuvaidlusega kaasnevad ettevõttele tõenäoliselt teatud kulutused; ja
- (c) kohtuvaidlusega kaasnevat tõenäolist kulutuse summat on võimalik usaldusväärselt hinnata.

Juhul kui ülaltoodud tingimused ei ole täidetud, ei moodustata ega kajastata bilansis eraldist, kuid kohtuvaidlusega seotud asjaolud avalikustatakse aruande lisades tingimusliku kohustisena. Kohtuvaidluse suhtes moodustatud eraldise arvutamise kohta vaata näidet 3(a).

27. Kuigi kohtuvaidlustega kaasnevate kulutuste summat on sageli võimalik hinnata ainult ligikaudselt, ei ole see põhjuseks, et eraldist mitte moodustada. Vaid erandlikel juhtudel, kui kohtuvaidlusega kaasneda võivad kulutuste summad on erinevate stsenaariumite korral äärmiselt erinevad ning nende stsenaariumite tõenäosust ei ole võimalik usaldusväärselt hinnata, ei kajastata bilansis eraldist, vaid avalikustatakse kohtuvaidlusega seonduvad asjaolud aruande lisades.

Eraldised kahjuliku lepingu suhtes

28. Kahjulik leping on selline leping, mille täitmisega kaasnevad vältimatud kulutused ületavad lepingust arvatavalt saadavat majanduslikku kasu. (SME IFRS 21.A2, SME IFRS terminite sõnastik)

29. Kahjulike lepingute suhtes tuleb moodustada eraldis summas, mis on väiksem kahest järgnevast (SME IFRS 21.A2):

- (a) lepingu täitmisega kaasnev kahjum (s.o lepingust tulenevad tulud miinus lepingu täitmisega kaasnevad kulud); või
- (b) lepingu katkestamisega kaasnev leppetrahv.

Näide 5 – eraldise moodustamine kahjuliku lepingu suhtes

a) Ettevõtte rendib kasutusrendi tingimustel teatud tootmishooneid, makstes renti 10 000 eurot aastas. 31.12.20X1 kolib ettevõtte uutesse tootmishoonetesse, kuid vanade hoonete rendileping lõpeb alles kolme aasta pärast 31.12.20X4. Lepingu katkestamisel peaks ettevõtte maksma leppetrahvi kahe aasta rendisummas (s.o 20 000 eurot). Ruumide väljarentimisel on realistlik saada rendituluna umbes 7 000 eurot aastas (s.o ettevõtte saaks rendilepingult järgmise kolme aasta jooksul kahjumit 3 000 eurot aastas).

Ettevõtte kajastab bilansis kahjuliku rendilepingu suhtes eraldise summas 9 000 eurot (juhul kui diskonteerimise efekt on oluline, tuleks teise ja kolmanda aasta suhtes moodustatud eraldist diskonteerida).

b) Piimatöötlemisega tegelev ettevõtte sõlmis tarnijatega pikaajalise lepingu toorpiima kokkuostuks hinnaga 0,4 eurot liiter. 20X1. a lõpuks oli toorpiima turuhind (ja koos sellega piima müügihind) oluliselt langenud. Seisuga 31.12.20X1 oli ettevõtte kohustatud ostma vastavalt lepingule veel 100 000 liitrit toorpiima hinnaga 0,4 eurot liitrist, kuigi juhtkonna hinnangul pidanuks selleks hetkeks toorpiima ostuhind olema ligikaudu 0,3 eurot, et ettevõtte tootmistegevus ei oleks jooksvalt kahjumis. Lepingu katkestamisel tuleks maksta leppetrahvi 5 000 eurot.

Tegemist on kahjuliku lepinguga, kuna lepinguga seotud vältimatud kulud on suuremad lepingust arvatavalt saadavatest tuludest. Ettevõtte peab kajastama eraldise summas, mis on väiksem lepingu täitmisega seotud kuludest (0,1 eurot/liitrit \times 100 000 liitrit = 10 000 eurot) ja leppetrahvist (5 000), seega summas 5 000 eurot.

Eraldised keskkonnakahjustuste suhtes

30. Ettevõtte kajastab bilansis eraldise enne aruandekuupäeva toimunud keskkonnakahjustuste suhtes juhul kui:

- (a) seadusandlus nõuab antud kahjustuste likvideerimist või hüvitamist; või
- (b) ettevõtte on oma senise keskkonnasõbraliku tegevuspraktikaga ja avalikustatud tegevuspõhimõtetega näidanud, et kavatseb keskkonnakahjustused vabatahtlikult likvideerida.

31. Keskkonnakahjustuste suhtes moodustatakse eraldis likvideerimisega kaasnevate kulutuste summas (koos võimalike lisanduvate trahvidega). Juhul kui ettevõtte eelistab kahjustuse likvideerimise asemel tasuda trahve, tuleb eraldis moodustada tõenäolise trahvi summas.

32. Juhul kui keskkonnakahjustuste tekitamine on seotud teatud uue varaobjekti soetamise või rajamisega (nt kaevanduse rajamine), lülitatakse eraldise summa antud varaobjekti soetusmaksumusse.

Restruktureerimiseraldised

33. Restruktureerimine on ettevõtte juhtkonna poolt kontrollitav, konkreetse tegevuskava alusel läbiviidav ettevõtte tegevuse põhjalik ümberkorraldus, mille tagajärjel muutuvad oluliselt ettevõtte äritegevuse ulatus või selle teostamise viis. (SME IFRS 21.A3)

34. Restruktureerimise näideteks on ettevõtte teatud tegevusharu müük või lõpetamine, teatud olulise tootmisüksuse sulgemine või ümberkolimine, olulised muudatused juhtimisstruktuuris, mille tulemusena koondatakse osa juhtkonnast.

35. Ettevõttel on tekkinud restruktureerimiskava suhtes faktiline kohustus ning ta kajastab bilansis eraldise ainult juhul kui ettevõtte juhtkond on enne aruandekuupäeva (SME IFRS 21.A3):

- (a) koostanud detailse ametliku restruktureerimiskava, milles on muuhulgas kirjeldatud restruktureeritavaid äriüksusi, planeeritavaid muudatusi töötajate arvus, nendega kaasnevaid kulutusi ja planeeritavat ajakava; ning
- (b) avalikustanud restruktureerimiskava põhilised punktid või on asunud restruktureerimiskava ellu viima, tekitades sellega teistes asjassepuutuvates osapooltes põhjendatud ootusi restruktureerimiskava läbiviimise suhtes.

36. Restruktureerimiseraldis moodustatakse ainult ühekordsete otseselt restruktureerimisest tulenevate kulutuste katteks, mis ei ole seotud ettevõtte restruktureerimisjärgse tegevusega.

Restruktureerimiskulutuste näideteks, mille suhtes on asjakohane moodustada eraldis, on:

- (a) töötajate koondamisega seotud kulutused;
- (b) tootmisüksuste sulgemisega seotud kulutused; ja
- (c) restruktureerimise tõttu kahjulikeks muutuvatest lepingutest tulenevad kulutused (nt rendilepingud, mis muutuvad ettevõttele pärast restruktureerimist kahjulikeks).

37. Restruktureerimiseraldist ei moodustata järgmiste kulutuste suhtes, kuna need on seotud mitte restruktureerimise enda, vaid restruktureerimisele järgneva äritegevusega:

- (a) töötajate ümberõppe ja kolimisega seotud kulutused;
- (b) turunduskulud; ja
- (c) uute süsteemide väljaarendamisega seotud kulutused.

Näide 6 – restruktureerimiseraldise kajastamine

a) Ettevõtte juhatus tegi 12.12.20X1 otsuse sulgeda üks tootmisosakond. Aruandekuupäevaks (31.12.20X1) ei olnud vastavat informatsiooni veel edastatud töötajatele, keda osakonna sulgemine võiks mõjutada; samuti ei olnud veel astunud muid samme nimetatud otsuse elluviimiseks.

Kuna enne aruandekuupäeva ei ole toimunud kohustavat sündmust, ei kajastata bilansis eraldist.

b) Ettevõtte juhatus tegi 12.12.20X1 otsuse sulgeda üks tootmisosakond. 20.12.20X1 kinnitas juhatus detailse kava osakonna sulgemiseks. Klientidele saadeti kirjad, mis informeerisid neid otsusest tootmine lõpetada ja soovitasid otsida alternatiivseid hankijaid selle toote ostmiseks.

Samuti saadeti osakonna töötajatele koondamisteadet.

Ettevõtte kajastab bilansis eraldise, kuna:

- i) enne aruandekuupäeva on toimunud kohustav sündmus – osakonna sulgemisotsuse teatamine klientidele ja töötajatele tekitab faktilise kohustuse, kuna see tekitab teistes osapooltes ootuse, et osakond suletakse; ii) kohustuse realiseerumine on tõenäoline.

Eraldis moodustatakse vastavalt ettevõtte parimale hinnangule kulude kohta, mis tekivad seoses osakonna sulgemisega.

Töösuhete lõpetamise hüvitiste eraldised

38. Töösuhete lõpetamise hüvitised on väljamaksed ettevõttel lasuva kohustuse alusel mida makstakse kui (SME IFRS 28.31, 28.34):

- (a) ettevõtte otsustab lõpetada töösuhete töötajaga enne töölepingu tähtaja saabumist; või
- (b) töötaja otsustab töölt lahkuda vabatahtlikult, saades vastutasuks nimetatud hüvitised.

39. Töösuhete lõpetamise hüvitised kajastatakse eraldisena bilansis ja kuluna kasumiaruandes siis, kui ettevõttel on tekkinud hüvitiste suhtes faktiline kohustus, st ettevõtte juhtkond on enne aruandekuupäeva teinud otsuse töötajaga töösuhete lõpetada või pakkuda hüvitisi töösuhete vabatahtliku lõpetamise eest ning on vastavast otsusest teavitanud töötajat. (SME IFRS 28.32, 28.34, 28.35)

<u>Näide 7 – töösuhete lõpetamise hüvitiste eraldise kajastamise hetk</u>	
Ettevõtte sõlmib juhatuse liikmega kaheaastase tähtajaga lepingu. Vastavalt lepingule makstakse juhatuse liikmele hüvitist (kahe kuu palga suuruses summas) juhul kui:	
a) leping lõpetatakse ettevõtte algatusel ennetähtaegselt.	Eraldis hüvitise maksmiseks tuleb kajastada siis, kui otsustatakse leping ennetähtaegselt lõpetada.
b) lepingu tähtaja lõppedes lepingut ei pikendata.	Eraldis hüvitise maksmiseks tuleb kajastada siis, kui otsustatakse lepingut mitte pikendada.
c) leping lõpetatakse juhatuse liikme algatusel ennetähtaegselt.	Tegemist on töösuhetejärgse hüvitisega, mida tuleb kajastada vastavalt punktidele 40-42, s.t lepingu sõlmimise hetkel tuleb kajastada bilansis eraldis makstava hüvitise nüüdisväärtuses.

Pensiooni- või muude töösuhetejärgsete hüvitiste eraldised

40. Juhul kui ettevõtte on võtnud endale kohustuse maksta oma töötajatele pensiooni või muid töösuhetejärgseid hüvitisi, on ettevõtte kohustatud kajastama bilansis eraldise pensiooni või muude töösuhetejärgsete hüvitistega kaasnevate kulutuste katteks. (SME IFRS 28.14)

41. Pensiooni- või muude töösuhetejärgsete hüvitiste eraldise moodustamisel peab ettevõtte hindama järgmistel perioodidel tõenäoliselt maksmisele kuuluvate summade suurust ning arvutama nende nüüdisväärtuse. Nimetatud hüvitiste eraldise hindamisel võetakse arvesse hüvitise õigustatud subjektide tõenäolist järelejäänud eluiga, eeldatavat inflatsiooni ja palgatõusu (juhul kui hüvitise suurus on sõltuvuses nendest näitajatest). (SME IFRS 28.15, 28.18) Diskontomäärana kasutatakse pikaajaliste kvaliteetsete ettevõttevõlakirjade või valitsusvõlakirjade intressimäärasid aruandekuupäeva seisuga. (SME IFRS 28.17)

42. Käesolev juhend ei sätesta detailset meetodit pensionieraldiste ja muude töösuhetejärgsete hüvitiste arvestuseks, kuna toimkonna hinnangul on nende valdkondade arvestus Eestis hetkel oluline suhteliselt väikesele arvule ettevõtetele. Toimkond soovib vajadusel lähtuda SME IFRS peatükis 28 kirjeldatud meetoditest. Pensionieraldise

hindamisel on soovitatav kasutada vastavat kvalifikatsiooni omavate spetsialistide (aktuaaride) abi.

Edasilükkunud tulumaks ja dividendide tulumaks

43. Edasilükkunud tulumaksu varad ja kohustised tulenevad asjaolust, et teatud varade ja kohustiste bilansiline väärtus võib erineda nende väärtusest maksuarvestuses ning mõjutada seeläbi tulumaksu arvestust aruandeaastal ja järgnevatel aastatel. Kuna Eestis praegu kehtivate maksuseaduste kohaselt maksustatakse mitte ettevõtte kasumit, vaid kogunenud kasumi jaotamist, sh dividendideks, siis Eestis registreeritud ettevõtetel ei teki edasilükkunud tulumaksu kohustust. (SME IFRS 29.33)

44. Juhul kui ettevõttel on tütaretevõtteid välisriikides, kus tulumaksuga maksustatakse kasumit, mitte kasumi jaotamist, kajastatakse konsolideeritud aruannetes edasilükkunud tulumaksu vara või kohustist nende tütaretevõtete suhtes. Käesolev juhend ei sätesta detailset meetodit edasilükkunud tulumaksu arvestuseks, kuna toimekonna hinnangul on selle valdkonna arvestus Eestis hetkel oluline suhteliselt väikesele arvule ettevõtetele. Toimikond soovib vajadusel lähtuda SME IFRS peatükis 29 kirjeldatud meetodist. Juhul kui tütaretevõtted asuvad riikides, kus tulumaksuga maksustatakse kasumi jaotamist (näiteks Eestis ja Lätis), siis nende tütaretevõtete osas edasilükkunud tulumaksu vara ja kohustist ei kajastata ning tulumaksu kajastamine toimub vastavalt paragrahvides 45-46 sätestatud põhimõtetele.

45. Vastavalt Eesti maksuseadustele ei ole ettevõtetel võimalik täiendavate kulutusteta välja maksta kogu nende vaba omakapitali, vaid osa omakapitalist läheb jaotatud kasumilt arvestatud tulumaksu katteks. Tulevase dividendi tulumaksu suhtes ei moodustata eraldist enne dividendi väljakuulutamist, kuid informatsioon selle kohta avaldatakse lisades.

46. Dividendi väljamaksmisega või muude omakapitali vähendavate väljamaksete tegemisega kaasnevat ettevõtte tulumaksu kajastatakse kohustise ja kuluna dividendi või muude omakapitali vähendavate väljamaksete väljakuulutamise hetkel. Tulumaksu kajastatakse tulumaksukuluna kasumiaruandes samal perioodil, kui kasumi jaotamine välja kuulutatakse, sõltumata sellest, millise perioodi kasumist see on välja kuulutatud või millal see tegelikult välja makstakse. (SME IFRS 29.33)

47. Juhul kui ettevõtte on kohustatud lisaks ettevõtte tulumaksule pidama dividendilt või muudelt omakapitali vähendavalt väljamaksetelt kinni veel täiendavat tulumaksu (nt teatud juhtudel füüsilisele isikule makstavatelt dividendidelt), kajastatakse seda jaotamata kasumi vähendamisenä. (SME IFRS 29.34)

<u>Näide 8 – dividendi tulumaksu kajastamine</u>
Ettevõtte kuulutab 30.04.20X1 välja dividendi 20X0. a eest summas 100 000 eurot. Dividendi maksmisel peab ettevõtte tasuma dividendi tulumaksu summas 25 000 eurot (arvestatuna maksumääraga 20/80 väljamakstavast dividendist). Lisaks sellele peab ettevõtte ühele füüsilisest isikust aktsionärile makstavalt dividendilt pidama kinni tulumaksu 5 000 eurot. Dividendide väljamaksmine on planeeritud 20X1. a jooksul.
Dividendide tulumaksu kohustist ja kulu kajastatakse dividendi väljakuulutamise hetkel (30.04.20X1):

D	Jaotamata kasum	100 000	
D	Tulumaksukulu	25 000	
K	Dividendivõlg	95 000	
K	Kinnipeetud tulumaksu kohustis	5 000	
K	Tulumaksu kohustis	25 000	

Enne dividendi välja maksmist 31.07.20X1 laekus ettevõttele tütaretevõtte dividend summas 10 000 eurot, millelt tütaretevõtte tasus tulumaksu 2 500 eurot. Vastavalt kehtivale seadusele on ettevõttel õigus tütaretevõttelt saadud dividendi maksuvabalt edasi maksta, kui dividendilt on tulumaks kinni peetud või selle aluseks olev kasumiosa on tulumaksuga maksustatud. Dividendi laekumisel 31.07.20X1 tehakse tulumaksu suhtes järgnev kanne:

D	Tulumaksu kohustis	2 500	
K	Tulumaksukulu	2 500	

Näide 9 – tulumaksu kajastamine aktsiakapitali vähendamisel

Ettevõtte aktsiakapitali kogusumma on 1 mln eurot, mida 30.05.20X1 otsustatakse vähendada 100 000 euroni, tehes aktsionäridele väljamakseid summas 900 000 eurot. Aktsionäride sissemaksete summa aktsiakapitali (osaluse soetusmaksumus) on kokku 200 000 eurot. Seega tuleb ettevõttel tasuda tulumaks summalt 700 000 eurot (maksumäär on 20% (20/80)).

Aktsiakapitali vähendamisega seonduva tulumaksu kohustist ja kulu kajastatakse aktsiakapitali vähendamise väljakuulutamise hetkel (30.05.20X1):

D	Aktsiakapital	900 000	
D	Tulumaksukulu	175 000	
K	Võlg aktsionäridele	900 000	
K	Tulumaksu kohustis	175 000	

TINGIMUSLIKUD KOHUSTISED

48. Tingimuslik kohustis on võimalik või eksisteeriv kohustus, mille realiseerumine ei ole tõenäoline või mille suurust ei ole võimalik piisava usaldusväärusega mõõta. (SME IFRS 2.40, 21.12) Tingimuslike kohustiste näideteks on:

- ettevõtte vastu algatatud kohtuprotsessist, mida ettevõtte tõenäoliselt ei kaota, tuleneda võiv väljamakse;
- ettevõtte poolt tagatud teise ettevõtte laen, millega tõenäoliselt ei kaasne väljamakset, kuna teine ettevõtte suudab ise oma kohustusi täita.

49. *Tingimuslikke kohustisi ei kajastata ettevõtte bilansis, kuid informatsioon oluliste tingimuslike kohustiste kohta avalikustatakse aruande lisades. Lisades ei ole vaja avalikustada selliseid tingimuslikke kohustisi, mille realiseerumine on äärmiselt ebatõenäoline. (SME IFRS 21.12, 21.15)*

Näide 10 – tingimusliku kohustise realiseerumise tõenäosuse määramine

<i>Kindel realiseerumine</i>	100%	Kohustis	<i>Kajasta bilansis</i>
<i>Tõenäoline</i>		Eraldis	<i>Kajasta bilansis ja kirjelda lisades</i>
<i>Vähem kui tõenäoline</i>	50%	Tingimuslik kohustis	<i>Kirjelda lisades</i>
<i>Ebatõenäoline</i>	0%	-	<i>Ära tee midagi</i>

TINGIMUSLIKUD VARAD

50. Tingimuslik vara on võimalik vara, mille olemasolu sõltub ettevõtte poolt mittekontrollitava ebakindla sündmuse toimumisest või mittetoimumisest. (SME IFRS terminite sõnastik)

51. *Tingimuslikku vara ei kajastata ettevõtte bilansis. Sellise tingimusliku vara, millest majandusliku kasu saamine on tõenäoline, kohta avalikustatakse informatsioon raamatupidamise aruande lisades. Lisades ei ole vaja avalikustada infot sellise tingimusliku vara kohta, millest majandusliku kasu saamine on ebatõenäoline. Vara, millest ettevõtte saab tulevikus praktiliselt kindlasti majanduslikku kasu, ei liigitata tingimuslikuks varaks ning sellist vara kajastatakse ettevõtte bilansis varana. (SME IFRS 21.13, 21.16)*

Näide 11 – näide tingimusliku vara kohta

Tingimuslik vara võib olla ühe ettevõtte poolt teise ettevõtte vastu esitatud kahjunõue, mida menetletakse kohtuvaidluses. Selle kajastamine ettevõtte bilansis või raamatupidamise aruande lisades sõltub kohtuprotsessi tulemuse kohta antavast tõenäosuslikust hinnangust.

Näide 12 – tingimusliku vara realiseerumise tõenäosuse määramine

<i>Kindel realiseerumine</i>	100%	Vara	<i>Kajasta bilansis</i>
<i>Tõenäoline</i>		Tingimuslik vara	<i>Kirjelda lisades</i>
<i>Vähem kui tõenäoline</i>	50%	-	<i>Ära tee midagi</i>
<i>Ebatõenäoline</i>	0%	-	<i>Ära tee midagi</i>

VÕRDLU S ME IFRS-GA

52. RTJ 8 sätestatud eraldiste, tingimuslike kohustiste ja tingimuslike varade mõisted ja arvestuspõhimõtted on kooskõlas SME IFRS peatükis 21 sätestatud arvestuspõhimõtetega.

53. Erinevalt SME IFRS peatükist 28 ei kirjelda RTJ 8 detailselt pensionieraldiste ja muude töösuhtejärgsete hüvitiste arvestust, kuna toimkonna hinnangul on selle valdkonna arvestus Eestis hetkel oluline suhteliselt väikesele arvule ettevõtetele.

54. Erinevalt SME IFRS peatükist 29 ei kirjelda RTJ 8 detailselt edasilükkunud tulumaksu varade ja kohustiste arvestust, kuna toimkonna hinnangul on selle valdkonna arvestus Eestis hetkel oluline suhteliselt väikesele arvule ettevõtetele.

55. Vastavalt käesoleva juhendi paragrahvile 44 tuleb edasilükkunud tulumaksu kohustist kajastada ainult sellistes välisriikides asuvate tütarettevõtete suhtes, kus maksustatakse kasumi tekkimist, mitte kasumi jaotamist. IFRS Tõlgenduskomitee poolt juunis 2020 vastu võetud otsuse kohaselt tuleks IFRS aruannetes edasilükkunud tulumaksu kohustist kajastada kõikide tütarettevõtete jaotamata kasumi suhtes, sõltumata sellest, milline maksuregulatsioon neile rakendub ja milline on nende kasumi maksustamise hetk. Toimkond ei pidanud põhjendatuks samasuguse põhimõtte sisseviimist Eesti finantsaruandluse standardisse, kuna see põhjustanuks erineva lähenemise emaettevõttes ja tütarettevõtetes oleva jaotamata kasumi suhtes (emettevõttes oleva jaotamata kasumi suhtes ei kajastata edasilükkunud tulumaksu ka IFRS aruannetes). Toimkonna hinnangul oleks erinevate tulumaksu arvestuse põhimõtete rakendamine ema- ja tütarettevõtete jaotamata kasumile vastuolus majandusliku loogikaga ning tekitaks segadust aruannete kasutajatele.