

RTJ 10 TULU KAJASTAMINE

SISUKORD	punktid
EESMÄRK JA KOOSTAMISE ALUSED	1–2
RAKENDUSALA	3-7
MÕISTED	8-9
TULU MÕÕTMINE	10-17
TULU KAJASTAMINE KAUPADE MÜÜGIL	18-21
TULU KAJASTAMINE TEENUSTE OSUTAMISEL	22-46
Valmidusastme meetod	22-30
Teenuse osutamise lepingute summeerimine ja komponentideks lahutamine	31-32
Valmidusastme määramine	33-35
Teenuse osutamise lepingu tulud	36-40
Teenuse osutamise lepingu kulud	41-46
INTRESSIDE, LITSENTSITASUDE JA DIVIDENDIDE TULU KAJASTAMINE	47-48
VÕRDLUS SME IFRS-GA	49
LISA – NÄITED	

EESMÄRK JA KOOSTAMISE ALUSED

1. Käesoleva Raamatupidamise Toimkonna juhendi RTJ 10 „Tulu kajastamine” eesmärgiks on sätestada reeglid kaupade ja teenuste müügiga ning varade kasutada andmisega kaasneva tulu 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. Juhend RTJ 10 lähtub SME IFRS-i peatükist 23 „Tulu” („*Revenue*”) ning peatükis 2 „Põhimõtted ja alusprintsipiibid” („*Concepts and Pervasive Principles*”) sätestatud mõistetest. Juhend sisaldab viiteid konkreetsetele SME IFRS-i paragrahvidele, millele juhendi nõuded tuginevad. RTJ 10 võrdlus SME IFRS-ga on toodud punktis 49. Valdkondades, kus RTJ 10 ei täpsusta mingit spetsiifilist arvestuspõhimõtet, kuid see on reguleeritud SME IFRS-s, on soovitatav lähtuda SME IFRS-s kirjeldatud arvestuspõhimõttest.

RAKENDUSALA

3. ***RTJ 10 „Tulu kajastamine” tuleb rakendada järgmistest tehingutest tekkiva tulu kajastamisel raamatupidamise aastaaruannetes:***

(a) tulu kaupade müügist;

(b) tulu teenuste osutamisest;

(c) tulu ettevõtte varade kasutada andmisest juhul, kui selle eest tasutakse intresside, litsentsitasude või dividendide vormis.

4. Kaubad hõlmavad, nii ettevõtte enda poolt toodetud müügiks mõeldud kaupu, kui ka ettevõtte poolt edasimüügi eesmärgil soetatud kaupu. (SME IFRS 23.1 (a)) Kaubad hõlmavad ka selliseid müügieesmärgil hoitavaid varaobjekte nagu näiteks kinnisvara.

5. Teenuste osutamine on teatud lepinguliselt kindlaksmääratud ülesannete täitmine kokkulepitud ajaperioodi jooksul.

6. Intressid on tasu ettevõttele kuuluva raha või raha lähendite kasutada andmise eest, samuti tasu ettevõttele tasumata nõuete eest. Litsentsitasud on tasu selliste ettevõttele kuuluvate pikaajaliste varade kasutamise eest nagu patendid, kaubamärgid, õigused ja arvutitarkvara. Dividendid on kasumi jaotamine ettevõtte omakapitaliinstrumentide (nt aktsiate) omanikele.

7. Käesolev juhend ei laiene järgmist liiki tehingutest ja sündmustest saadavate tulude kajastamisele:

(a) tulu rendilepingutest (vt RTJ 9 „Rendiarvestus“);

- (b) dividendid sidus- ja tütaretevõtetelt, mida kajastatakse kapitaliosaluse meetodil või konsolideerimise teel (vt RTJ 11 „Äriühendused ning tütar- ja sidusettevõtete kajastamine“);
- (c) kindlustusettevõtete tulu kindlustuslepingutest;
- (d) varade ümberhindlusest tulenev tulu;
- (e) tulu põllumajandusliku toodangu ja maavarade arvele võtmisest (vt RTJ 7 „Bioloogilised varad“).

MÕISTED

8. Käesolevas juhendis käsitletakse mõisteid järgmises tähenduses:

Tulu on majandusliku kasu suurenemine aruandeperioodil vara lisandumise või suurenemisena või kohustiste vähenemisena, mille tulemusel omakapital suureneb, v.a omanike sissemaksed omakapitali. (SME IFRS 2.23)¹

Õiglane väärtus on summa, mille eest on võimalik vahetada vara või arveldada kohustist teadlike, huvitatud ja sõltumatute osapoolte vahelises tehingus. (SME IFRS 2.34 (b))

9. Tulu hõlmab ainult sellist majanduslikku kasu, mille saajaks on ettevõtte ise. Kolmandate osapoolte nimel kogutud summad (nt käibemaks) ei ole ettevõtte tulu. Samuti ei ole ettevõtte tuluks agendi- ja komisjonilepingute alusel kogutud brutosummad, vaid ainult selliste lepingute alusel teenitavad komisjonitasud. (SME IFRS 23.4)

TULU MÕÕTMINE

10. Tulu kajastatakse saadud või saadaoleva tasu õiglases väärtuses. (SME IFRS 23.3)

11. Tehingu tulu määratakse reeglina kindlaks ettevõtte ja kauba või teenuse ostja (või vara kasutaja) vahel sõlmitava lepingu alusel. Tulu mõõdetakse saadud või saadaoleva tasu õiglases väärtuses, võttes arvesse lepingus ette nähtud hinnavähendusi. (SME IFRS 23.3)

12. Enamasti saadakse tasu rahalises vormis. Juhul kui tasumine toimub vahetult või lühikese perioodi jooksul pärast tehingu toimumist, võrdub tehingu müügitulu saadud või saadaoleva rahasummaga. Juhul kui tasumine toimub alles teatud pikema ajaperioodi möödudes (nt järeelmaksuga müügi korral), siis on tasu õiglase väärtuse väiksem, kui laekuva rahasumma nominaalväärtus. Sellisel juhul kajastatakse müügitulu laekuva rahasumma nüüdisväärtuses. Diskonteerimisel kasutatakse ühte kahest alljärgnevast diskontomäärast, sõltuvalt sellest, kumb on usaldusväärsemalt määratletav:

- (a) turu keskmine intressimäär sarnase krediidiireitinguga ettevõtete ja sarnase riskiga instrumentide puhul; või

¹ SME IFRS kasutab mõiste „tulu“ vastetena mõisteid „income“, „revenue“ ja „gain“. Sisuliselt on kõik kolm SME IFRS mõistet samatähenduslikud ning käesolevas juhendis kasutatakse kõigi nende vastena mõistet „tulu“.

(b) intressimäär, millega diskonteerides võrdub saadaoleva tasu nüüdisväärtus müüdava kauba või osutatava teenuse müügihinnaga tavatingimustes.

Vahet saadaoleva tasu nominaalväärtuse ja õiglase väärtuse vahel kajastatakse intressituluna müügi kajastamise ja tasu laekumise vahelise perioodi jooksul. (SME IFRS 23.5, 23A.13)

Näide 1 – Krediitmüük, müügihinna nüüdisväärtus

Ettevõtte müüb 01.01.20X1 kauba müügihinnaga 1 500 eurot, kusjuures tasumine toimub kahe aasta pärast. Keskmise sarnase tähtajaga järelmaksu turuintress oli tehingu sõlmimise päeval 8%. Kuna müüja finantseerib ostjat järelmaksu tingimustel ning lepingu kohaselt on järelmaksu intress null protsenti, siis kajastatakse müügitulu saadaoleva tasu nüüdisväärtuses.

Kasutades tehingu sõlmimise päeval kehtinud keskmist intressimäära, leitakse saadaoleva tasu nüüdisväärtus: $1\,500 / (1+0,08)^2 = 1\,286$

Tulu kaupade müügist kajastatakse saadava tasu nüüdisväärtuses (1 286):

D	Pikaajalised nõuded	1 286
K	Müügitulu	1 286

Vahet saadaoleva tasu nominaalväärtuse (1 500) ja nüüdisväärtuse (1 286) vahel kajastatakse intressituluna makseperioodi jooksul. Esimese aasta lõpus kajastatakse intressitulu summas 103 eurot ($1\,286 \times 8\%$) ning nõue liigitatakse ümber lühiajaliseks:

D	Lühiajalised nõuded	1 389
K	Pikaajalised nõuded	1 286
K	Intressitulud	103

Teise aasta lõpus kajastatakse intressitulu summas 111 ($1\,389 \times 8\%$):

D	Lühiajalised nõuded	111
K	Intressitulud	111

Raamatupidamiskanne nõude laekumisel:

D	Raha	1 500
K	Lühiajalised nõuded	1 500

Näide 2 – Krediitmüük, sisemise intressimäära arvutus

Ettevõtte müüb 01.01.20X1 kauba, mille müügihind tavatingimustel (ehk 30-päevase maksetähtajaga) oleks 1 500 eurot. Kuna kauba ostja soovib kauba eest tasuta kahe aasta pärast, siis lepatakse kokku, et kauba müügihind on 1 815 eurot.

Kuna antud näites on lepingu sisemine intressimäär usaldusväärsemalt määratletav kui turu sarnaste tehingute keskmine intressimäär, lähtutakse müügitulu hindamisel sisemisest intressimäärast.

Lepingu sisemine intressimäär on selline intressimäär, millega diskonteerides võrdub saadaoleva tasu (1 815) nüüdisväärtus müüdava kauba tavapärase müügihinnaga (1 500).

Sisemise intressimäära leidmiseks tuleb lahendada võrrand (nt Exceli tabeliga) ja leida diskontomäär (i): $1\,815 / (1+i)^2 = 1\,500$

Antud näites saame vastuseks, et $i = 0,1$ ehk 10%.

Tulu kaupade müügist kajastatakse saadava tasu nüüdisväärtuses (1 500):

D	Pikaajalised nõuded	1 500
---	---------------------	-------

K	Müügitulu	1 500
---	-----------	-------

Esimese aasta lõpus kajastatakse intressitulu summas 150 eurot ($1\,500 \times 10\%$) ning nõue liigitatakse ümber lühiajaliseks:

D	Lühiajalised nõuded	1 650
K	Pikaajalised nõuded	1 500
K	Intressitulud	150

Teise aasta lõpus kajastatakse intressitulu summas 165 eurot ($1\,650 \times 10\%$) ja nõude laekumist:

D	Lühiajalised nõuded	165
K	Intressitulud	165
D	Raha	1 815
K	Lühiajalised nõuded	1 815

13. Kui kaup või teenus vahetatakse sarnase olemuse ja väärtusega kauba või teenuse vastu, siis sellist vahetust ei käsitleta kaupade või teenuste müügina. (SME IFRS 23.6) Sellisel juhul võetakse saadud kaup või teenus arvele äraantud kauba või teenuse bilansilises maksumuses.

14. Kui kaup või teenus vahetatakse temast erineva kauba või teenuse vastu, siis selline vahetus on käsitletav kauba või teenuse müügina. Tulu hindamise aluseks on sellisel juhul saadava kauba või teenuse õiglane väärtus, millele liidetakse juurde või millest arvatakse maha täiendavalt saadud või makstud rahasummad. Kui saadud kauba või teenuse õiglast väärtust ei ole võimalik usaldusväärset hinnata, siis võetakse tulu hindamise aluseks vahetuseks antud kauba või teenuse õiglane väärtus, millele liidetakse juurde või millest arvatakse maha täiendavalt saadud või makstud rahasummad. Kui saadud ega antud vara õiglast väärtust ei ole võimalik usaldusväärset hinnata, kajastatakse tulu ära antud vara bilansilises maksumuses, millele liidetakse juurde või millest arvatakse maha täiendavalt saadud või makstud rahasummad. (SME IFRS 23.7)

Näide 3 – Sarnaste kaupade vahetus

Ehitusettevõtte omab Tallinnas katusekivide laovarusid. Kuna ehitusettevõtte ehitab parasjagu hoonet Valgas, siis transpordikulude kokkuhoiu eesmärgil saavutati kohaliku ehitustarvete hulgimüügifirmaga järgmine kokkulepe: ehitusettevõtte loovutab oma Tallinna laos asuvad 35 000 katusekivi ehitustarvete hulgimüügifirmale, saades vastu selle firma Valga laos olevad 35 000 sarnase kvaliteediomaduste ja parameetritega katusekivi.

Kuna vahetati sarnaseid kaupu, siis tulu kajastamist ei toimu ja saadud katusekivid võetakse arvele vahetuseks antud katusekivide bilansilises maksumuses.

Näide 4 – Erinevate kaupade vahetus

Oletame, et eeltoodud näites kirjeldatud ehitusettevõtte vahetab 35 000 Tallinnas asuvat katusekivi 100 000 Valgas asuva tellise vastu.

Kuna vahetustehingu käigus vahetatakse erinevaid kaupu, kajastatakse tehingut kui katusekivide müüki ja telliste ostu. Müügituluna kajastatakse saadud telliste õiglane väärtus või juhul kui see ei ole usaldusväärset hinnatav, siis vahetuseks antud katusekivide õiglane väärtus. Vahet saadud telliste õiglase väärtuse (või vahetuseks antud katusekivide õiglase

väärtuse) ning vahetuseks antud katusekivide bilansilise väärtuse vahel kajastatakse müügikasumi või -kahjumina.

15. Reeglina kajastatakse tulu iga tehingu lõikes, teatud juhtudel on aga tehingu sisust tulenevalt asjakohane kajastada tulu tehingu komponentide tasandil. Näiteks juhul kui kauba müügihind sisaldab endas ka müügijärgset kaubaga seonduvat teenuse osutamist, mille sisu ja periood on lepingus kindlaks määratud, siis teenuse osa kajastatakse tuludes selle osutamise hetkel. (SME IFRS 23.8, 23A.19)

Näide 5 - Müügi kajastamine komponentide lõikes

Ettevõtte müüb niisutussüsteeme müügihinnaga 45 000 eurot. Müügilepingu tingimuste kohaselt sisaldab müügihind ka niisutussüsteemide esimest korralist tehnohooldust, mis viiakse läbi kuue kuu möödudes. Tehnohoolduse hind eraldi ostetuna on 1 200 eurot. Kuna müügihind sisaldab kahte erinevat komponenti (kauba müük ja teenuse osutamine), mille realiseerumisaegad on erinevad, siis kajastatakse mõlemast komponendist tulenevat tulu eraldi.

Niisutussüsteemide müük:

D	Ostjatelt laekumata arved	45 000
K	Tulevaste perioodide tulud	1 200
K	Müügitulu	43 800

Tulu kajastamine tehnohoolduse läbiviimise eest 6 kuu pärast:

D	Tulevaste perioodide tulud	1 200
K	Müügitulu	1 200

16. Juhul kui ettevõtte annab kauba müügil või teenuse osutamisel ostjale lisaks müüdüd kaubale või osutatavale teenusele muid soodustusi (nt boonuspunkte, soodusostukuponge ja muud taolist), mis võimaldavad ostjal tulevikus teatud kaupu või teenuseid soodsamalt omandada, tuleb müügitühingust saadud või saadaolev tasu jagada järgmiste komponentide vahel, lähtudes nende komponentide õiglasest väärtusest:

- müüdüd kaupade või osutatud teenuste eest saadud tasu - kajastatakse tuluna müügitühingu toimumise hetkel; ja
- tulevikusoodustuste (nt boonuspunktide) eest saadud tasu - kajastatakse algselt kohustisena; tulu kajastamine toimub soodustuste andmise (nt boonuspunktide lunastamise) või soodustuste andmise kohustise aegumise (nt boonuspunktide kehtetuks muutumise) hetkel.

Tulevikusoodustustega seotud komponendi õiglase väärtus on summa, mille eest ettevõtte müüks nimetatud soodustusi eraldi tehingus. (SME IFRS 23.9)

17. Olukordades, kus sooritatakse kaks või enam omavahel sellisel määral seotud tehingut, et nende majanduslikku sisu saab objektiivselt kajastada ainult üheskoos, kajastatakse selliseid tehinguid ühe tehinguna. (SME IFRS 23.8) Selliste tehingute näideteks on:

- müügi- ja tagasirenditehingud, kui tagasirent toimub kapitalirenditingimustel;
- müügi-tagasiostutehingud, mille käigus kauba „müüja” võtab endale ühtlasi kohustuse „müüdüd” kaup kokkulepitud ajal ja tingimustel uuesti tagasi osta;
- nõuete faktooringmüük, kui sisulised riskid jäävad nõude „müüjale”.

Kõigi ülaloetletud tehingute puhul on sisuliselt tegemist finantseerimistehingutega (st teatud vara tagatisel võetud laenuga), mitte ostu-müügitehinguga, mistõttu varade „müüki” ei kajastata. Saadud raha kajastatakse kui kohustist finantseerija ees.

TULU KAJASTAMINE KAUPADE MÜÜGIL

18. Tulu kaupade müügist kajastatakse siis, kui kõik järgnevalt loetletud tingimused on täidetud (SME IFRS 23.10):

- (a) olulised omandiga seonduvad riskid ja hüved on läinud üle müüjalt ostjale;**
- (b) müüjal ei ole jätkuvalt niisugust haldamise vastutust, mida seostatakse tavaliselt omandiga ning puudub tegelik kontroll kauba või toote üle;**
- (c) tulu müügitehingust saab usaldusväärset mõõta;**
- (d) tehingust saadav majanduslik kasu (nt tulu laekumine) on tõenäoline;**
- (e) tehinguga seotud kulutusi on võimalik usaldusväärset hinnata.**

19. Enamikel juhtudel lähevad omandiga seotud riskid ja hüved ostjale üle samaaegselt juriidilise omandiõiguse üleminekuga (nt jaemüügi puhul on selleks kauba üleandmise hetk; tarneklauslitega müügi puhul tarneklauslis sätestatud omandiõiguse ülemineku hetk). Teatud juhtudel võib aga kauba omandiga seotud riskide ja hüvede ülemineku hetk erineda kauba juriidilise omandiõiguse ülemineku hetkest. (SME IFRS 23.11)

20. Kui olulised omandiga seotud riskid ei ole ostjale üle läinud, siis müügitulu ei kajastata, sõltumata sellest, kas juriidiline omandiõigus on üle läinud või mitte. Näideteks olukordadest, kus olulised omandiga seotud riskid ei ole müüjalt üle läinud, mistõttu müügitulu ei kajastata, on (SME IFRS 23.12):

- (a) tulu sõltub sellest, kas ja kuidas ostjal õnnestub kaup edasi müüa;
- (b) installeerimist vajavad seadmed on küll ostjani toimetatud, kuid need on veel installeerimata ning installeerimine moodustab lepingujärgsest müügihinnast olulise osa;
- (c) ostjal on lepingujärgne õigus kauba tingimusteta tagastamiseks mingi perioodi jooksul ning müüja ei oska tagastamise tõenäosust hinnata.

21. Juhul kui müüjale on jäänud ainult ebaoluline osa kauba omandiga seotud riskidest, kajastatakse müügitulu isegi juhul, kui juriidiline omandiõigus ei ole veel üle läinud. Näideteks olukordadest, kus olulised omandiga seotud riskid on ostjale üle läinud, mistõttu kajastatakse müügitulu, on (SME IFRS 23.13):

- (a) ostjal on lepingujärgne õigus kauba tagastamiseks mingi perioodi jooksul ning müüja suudab tagastamise tõenäosust hinnata, tuginedes varasemate perioodide kogemusele. Müügihetkel kajastab müüja müügitulu ja moodustab eraldise võimalike tagastuste jaoks;
- (b) müüdüd ja ostjale üle antud kaupade juriidiline omandiõigus läheb müüjalt ostjale üle alles pärast arve tasumist.

Näide 6 – müügi kajastamine kaupade müügil

(a) Installeerimist vajavate kaupade müük, kui installeerimise kohustus on müüjal
Juhul kui installeerimine moodustab olulise osa tehingu maksumusest, kajastatakse tulu pärast installeerimisprotsessi lõpetamist. Erandina kajastatakse tulu kohe pärast kauba

ostjale üle andmist juhul, kui installeerimine ei ole oma olemuselt keeruline ega töömahukas (nt pesumasina paigaldus). (SME IFRS 23A.4, 23A.18)

(b) Komisjonimüük, mille puhul vahendaja müüb kaupu müüja nimel

Müüja kajastab tulu pärast kaupade müümist vahendajalt kolmandale osapoolle. (SME IFRS 23A.6)

(c) Kauba tootmine algab pärast ostutellimuse saamist ning ostja on teinud kauba eest ettemaksu

Tulu kajastatakse pärast kauba valmimist ja ostjale üleandmist. (SME IFRS 23A.9)

(d) Ettemaksud teatud perioodi jooksul üleantavate kaupade eest (nt ettemaksud ajakirjandusväljaannete eest)

Müügitulu jagatakse perioodile, mille jooksul kaupu üle antakse, proportsionaalselt üleantavate kaupade müügihinnaga. Juhul kui üleantavad kaubad jagunevad kogu perioodile ühtlaselt (nt ajakirjandusväljaannete müük), jagatakse tulu müügiperioodile lineaarselt. (SME IFRS 23A.12)

(e) Kinnisvara müük

Kinnisvara müüki kajastatakse siis, kui kõik olulised kinnisvaraga seotud riskid ja hüved on kandunud üle müüjalt ostjale ning müüjal puudub kohustus teha kinnisvaraobjekti juures olulisi täiendavaid töid. Üldjuhul ühtib müügi kajastamise hetk omandiõiguse ülemineku hetkega. Vaata ka näide 7 punkt (g). (SME IFRS 23A.14-15)

TULU KAJASTAMINE TEENUSTE OSUTAMISEL

Valmidusastme meetod

22. Tulu teenuste müügist kajastatakse lähtuvalt osutatava teenuse valmidusastmest aruandekuupäeval, eeldusel, et teenuse osutamist hõlmava tehingu lõpptulemust (s.o tehinguga seotud tulusid ja kulusid) on võimalik usaldusväärselt prognoosida. Tehingu lõpptulemust on võimalik usaldusväärselt prognoosida siis, kui on täidetud kõik järgmised tingimused (SME IFRS 23.14):

(a) tulu suurust on võimalik usaldusväärselt mõõta;

(b) tehingust saadav majanduslik kasu (nt tulu laekumine) on tõenäoline;

(c) tehingu valmidusastet aruandekuupäeval on võimalik usaldusväärselt mõõta; ja

(d) tehinguga seotud tehtud kulusid ning tehingu lõpetamiseks vajalikke kulusid on võimalik usaldusväärselt hinnata.

23. Tehingu lõpptulemuse usaldusväärseks prognoosimiseks peavad olema üldjuhul täidetud järgmised tingimused:

(a) Teenuse osutamise lepingu või muu kokkuleppe olemasolu teenuse tellijaga, mis sätestab:

i) teenuse osutaja ja tellija õigused ja kohustused;

ii) tasu teenuse osutamise eest ning arveldamise aja ja viisi.

(b) Sisemise arvestussüsteemi olemasolu, mis võimaldab pidada usaldusväärset arvestust teenuse osutamisega seotud tulude ja kulude üle erinevate projektide kaupa.

24. Tulu teenuse müügist kajastatakse lähtudes valmidusastme meetodist. Nimetatud meetodi kohaselt kajastatakse teenuse osutamisest saadavad tulud ja kasum proportsionaalselt samades perioodides nagu teenuse osutamisega kaasnevad kulud.

25. Valmidusastme määramist on kirjeldatud punktides 33-35; teenuse osutamise lepingu tulude kajastamist punktides 36-40 ja teenuse osutamise lepingu kulude arvestust punktides 41-46.

26. Juhul kui teenus osutatakse väga lühikese ajaperioodi jooksul ning tulu periodiseerimise mõju oleks ebaoluline, kajastatakse tulu kohe pärast teenuse osutamist.

27. Kui teenuse osutamist hõlmava tehingu lõpptulemust ei ole võimalik usaldusväärselt prognoosida, siis tulu kajastatakse ainult tegelike lepingu täitmisega seotud kulude ulatuses, eeldusel, et on tõenäoline, et teenuse osutaja suudab katta vähemalt teenusega seotud kulud. Juhul kui ei ole tõenäoline, et teenuse osutaja suudab tagasi teenida vähemalt teenusega seotud kulud, tulu teenuse osutamisest ei kajastata. (SME IFRS 23.16, 23.25)

28. Näiteks teenuse osutamise algstaadiumis võib esineda olukordi, mil on keeruline usaldusväärselt hinnata projekti kasumlikkust. Seetõttu kajastatakse kuni usaldusväärsete prognooside tegemise võimalikkuseni tulu ainult tehtud kulude ulatuses ning kasumit ei kajastata. Kui aga on tõenäoline, et tulud teenuse osutamisest ei kata tehtavaid kulusid, kajastatakse oodatav kahjum kohe. (SME IFRS 23.26)

29. Kui on tõenäoline, et teenuse osutamisega kaasnevad kogukulud ületavad teenuse osutamisest saadava tulu, siis kajastatakse oodatav kahjum täies ulatuses kohe. (SME IFRS 23.24, 23.26)

30. Oodatav kahjum kajastatakse kohe ja täies ulatuses sõltumata järgnevatest asjaoludest:

- (a) kas tegelike töödega oldi alustatud või mitte;
- (b) osutatava teenuse valmidusastmest;
- (c) asjaolust, et ülejäänud teenuse osutamise lepingutest on oodata kasumit.

Teenuse osutamise lepingute summeerimine ja komponentideks lahutamine

31. Ühte teenuse osutamise lepingusse koondatud mitme teenuse üle peetakse eraldi tulude ja kulude arvestust juhul, kui (SME IFRS 23.18, 23.19):

- (a) lepingu on iga osutatava teenuse kohta sätestatud eraldi hind;
- (b) lepingu osapooltel oli hinnaläbirääkimiste käigus võimalus igat lepingusse koondatud teenust eraldiseisvalt heaks kiita või tagasi lükata; ning
- (c) iga osutatava teenuse tulu ja kulusid on võimalik eraldi identifitseerida.

32. Mitme erineva teenuse osutamise lepinguga kaetud teenuste üle peetakse ühtset tulude ja kulude arvestust juhul, kui (SME IFRS 23.18, 23.20):

- (a) lepingute üle peeti läbirääkimisi ja nad sõlmiti ühe paketina;
- (b) lepingud on omavahel seotud sedavõrd, et neid saab käsitleda ühe tervikprojekti osadena; ning
- (c) lepingud täidetakse samaaegselt või vahetult üksteise järel.

Valmidusastme määramine

33. Osutatava teenuse valmidusaste määratakse kasutades järgnevaid meetodeid (SME IFRS 23.22):

- (a) teenuse osutamisega seotud tegelike kulude suhe võrreldes eelarveliste kogukuludega;
- (b) tehtud tööde ülevaatus;
- (c) aruandekuupäevaks osutatud teenuse kvantitatiivne osa kogu osutatavast teenusest (nt mitu meetrit teed on ehitatud lepingus ettenähtud kogu teepikkusest).

34. Juhul kui teenuse osutaja on aruandekuupäevaks väljastanud tellijale arveid suuremas või väiksemas summas, kui valmidusastme meetodil arvestatud tulu, siis kajastatakse vahet kohustise või nõudena. (SME IFRS 23.32)

35. Valmidusastme meetodit rakendatakse kumulatiivselt iga aruandeperioodi kohta, arvestades aruandekuupäeval kehtivaid hinnanguid lepingu tulude ja kulude kohta. Hinnangute muutuseid kajastatakse aruandeperioodi tulu või kuluna, mitte tagasiulatuvalt. Kui tuluna kajastatud summa laekumine muutub ebatõenäoliseks, kajastatakse nõude allahindlus kasumiaruandes kuluna, mitte müügitulu korrigeerimisena (SME IFRS 23.27)

Teenuse osutamise lepingu tulu

36. Teenuse osutamise lepingu tulu hõlmab:

- (a) algselt lepingus kindlaks määratud tasu; ja**
- (b) lepingu täitmise käigus aset leidnud muudatusi lepingu mahus, täiendavaid kompensatsiooninõudeid ning täiendavaid tasusid, kusjuures:**
 - i) nende realiseerumine peab olema tõenäoline; ning**
 - ii) neid peab olema võimalik usaldusväärset hinnata.**

37. Teenuse osutamise lepingu tulu mõjutavad sageli tulevikus aset leidvad sündmused, mistõttu lepingu prognoositavat tulu tuleb igal aruandekuupäeval uuesti hinnata. Lepingu tulu muutuste põhjused võivad olla näiteks muutused lepingu mahus, lisatasude või trahvide olemasolu lepingu varajase või hilise täitmise eest ja muud sarnased põhjused.

38. Teenuse osutamise käigus aset leidnud muudatus on tellijapoolne taotlus tehtava töö mahu muutmise osas, mis suurendab või vähendab lepingu tulu. Muudatus võetakse lepingu tulu määramisel arvesse juhul, kui:

- (a) on tõenäoline, et tellija muudab korraldust töö mahu osas; ja
- (b) töö mahu muutusega kaasnevat lepingu tulu muutust on võimalik usaldusväärset hinnata.

39. Täiendav nõue on summa, mida teenuse osutaja soovib saada tellijalt või kolmandatelt osapooltelt kompenseerimaks tekkinud kulutusi, mida ei olnud algselt lülitatud projekti maksumusse. Täiendav nõue võetakse tuluna arvesse juhul, kui:

- (a) täiendavat nõuet puudutavad läbirääkimised tellijaga on jõudnud juba sellisesse faasi, kus selle aktsepteerimist saab pidada tõenäoliseks; ja
- (b) tellija poolt tõenäoliselt aktsepteeritav summa on usaldusväärset hinnatav.

40. Täiendav tasu on tasu, mida tellija on nõus maksuma, kui teenuse osutamise lepingus kindlaks määratud tulemuslikkuse nõuded on täidetud või ületatud. Näiteks võib leping sisaldada teenuse osutajale täiendavat tasu teenuse ennetähtaegse valmimise eest. Täiendav tasu võetakse tuluna arvesse juhul, kui:

- (a) osutatav teenus on jõudnud edukalt staadiumisse, kus on tõenäoline, et kindlaks määratud tulemuslikkus saavutatakse või ületatakse;
- (b) täiendava tasu suurus on usaldusväärset hinnatav.

Teenuse osutamise lepingu kulud

41. Teenuse osutamise lepingu kulud hõlmavad järgmisi kulusid:

- (a) lepingu täitmisega otseselt seotud kulud;**
- (b) lepingu täitmisega seotud üldkulud;**
- (c) muud kulud, mille kompenseerimise kohustus on tellijal.**

42. Näiteks ehituslepingu puhul hõlmavad teenuse osutamisega otseselt seotud kulud järgmisi kulusid:

- (a) otsene tööjõukulu;
- (b) otsene materjalikulu;
- (c) teenuse osutamiseks kaasatud põhivara amortisatsioon;
- (d) seadmete ja materjali transpordikulu;
- (e) teenuse osutamiseks renditud seadmete kulu;
- (f) projekteerimise ning tehnilise nõustamise kulu;
- (g) eeldatav garantiikulu;
- (h) kolmanda osapoolle nõue.

Lepingu kulusid ei vähendata tulude võrra, mida saadakse näiteks materjali jääkide või seadmete müügist pärast teenuse osutamist.

43. Näideteks teenuse osutamise lepingu täitmisega seotud üldkuludest on:

- (a) kindlustuskulu;
- (b) projekteerimise ja tehnilise nõustamise kulu, mis ei ole otseselt seotud konkreetse teenuse osutamisega.

Loetletud kulud jaotatakse osutatavatele teenustele süsteemsetel ning ratsionaalsetel alustel lähtudes normaalsest tegevusmahust.

44. Kulusid, mis ei ole teenuse osutamisega seotud otsesed ega üldkulud, ei käsitleta teenuse osutamise kuludena, kui nende kompenseerimist ei ole lepingu ette nähtud.

Näideteks sellistest kuludest on:

- (a) üldhalduskulu;
- (b) turundus- ja müügikulu;
- (c) uurimis- ja arenguväljaminekud;
- (d) sellise põhivara amortisatsioon, mida ei kasutata teenuse osutamiseks.

45. Teenuse osutamise lepinguga seotud üldkulud kaasatakse lepingu kulude arvestusse alates lepingu sõlmimisest kuni tööde valmimiseni. Lepingu täitmisega seotud otsesed kulud, mis on tehtud lepingu heakskiitmise nimel, kaasatakse lepingu kuludesse siis, kui neid on võimalik identifitseerida ja usaldusväärset hinnata. Kui lepingu sõlmimise nimel tehtud otsesed kulud kajastati perioodi kuludes ning leping sõlmitakse järgmisel perioodil, siis neid kulusid lepingu kuludesse tagasiulatavalt ei kaasata.

46. Teenuse osutajal võib teenuse osutamise lepingu täitmise käigus tekkida väljaminekuid, mis kajastatakse kuluna järgmistel perioodidel (nt soetatud, kuid veel kasutamata materjalid; avansid alltöövõtjale). Selliseid väljaminekuid kajastatakse esialgu varana

selleks sobival bilansikirjel ega kaasata lepingu kulude arvestusse. (SME IFRS 23.23, 23.22 (a))

Näide 7 – müügi kajastamine teenuste müügil

(a) Ühekordselt osutatavate teenuste tasud

Selliste ühekordselt osutatavate teenuste, mille osutamine toimub väga lühikese perioodi jooksul (nt ühe päeva jooksul), kajastatakse tuluna kohe pärast teenuse osutamist. Pikema perioodi jooksul osutatavate ühekordsete teenuste tasu kajastatakse tuluna sõltuvalt teenuse teostamise valmidusastmest aruandekuupäeval.

(b) Hooldustasud

Juhul kui hooldus seisneb ühekordses suuremas toimingus, kajastatakse tulu antud teenuse osutamise järel. Juhul kui hooldust tehakse teatud pikema ajaperioodi jooksul, kajastatakse hooldustasud tuluna kas lineaarselt või muul sobival meetodil lepingus ettenähtud hooldusperioodi jooksul.

(c) Liitumistasud

Liitumistasud kajastatakse tuluna siis, kui liitumisega seotud teenus on osutatud (st liitumiseks vajalik põhivara on ehitatud) ning puudub sisuline risk, et tasusid peab tagasi maksma. Alternatiivina võib saadud liitumistasude võrra vähendada liitumiseks ehitatud põhivara soetusmaksumust.

(d) Liikmemaksud

Juhul kui liikmemaks ei anna liikmetele täiendavaid soodustusi (nt võimalus osta kaupu soodsama hinna eest), kajastatakse liikmemaks tuluna hetkel, kui selle laekumine on praktiliselt kindel, võttes arvesse perioodi, mille eest see on tasutud. Juhul kui liikmemaks annab liikmetele täiendavaid soodustusi, kajastatakse see tuluna soodustuste kasutamise eeldatava perioodi jooksul. (SME IFRS 23A.24)

(e) Meedia- ja reklaamiteenused

Meedia- ja reklaamiteenuse müügil ja vahendamisel kajastatakse tulu reklaami meedias avaldamise hetkel. Meedia- ja reklaamiteenuse tootmisel kajastatakse tulu lähtudes teenuse valmidusastmest. (SME IFRS 23A.20)

(f) Etendused, kontserdid ja muud üritused

Tulu ürituse korraldamisest kajastatakse ürituse toimumise hetkel. Kui tasu hõlmab kahest või enamast üritusest koosnevat paketti, kajastatakse tulu iga üritusega seotud kuludest lähtuvalt. (SME IFRS 23A.22)

(g) Kinnisvara ehitusleping

Kinnisvara ehituslepingute puhul määratakse kõigepealt, kas tegemist on teenuse osutamisega või kauba müügiga. Kinnisvara ehitusleping vastab teenuse osutamise lepingule, kui leping on sõlmitud mingi konkreetse kinnisvaraobjekti ehitamiseks ning ehituse tellijal on õigus (sõltumata sellest, kas ta kasutab seda õigust või mitte) otsustada kinnisvaraobjekti peamiste struktuurielementide üle enne ehitustegevuse algust ja/või ehitustegevuse ajal. Seevastu kinnisvara ehituslepingut, mille puhul tellijal on ainult piiratud õigus mõjutada kinnisvara kujundust (nt valida kujundust etteantud valikute hulgast, aga mitte teha olulisi konstruktsioonilisi muudatusi) käsitletakse kui kauba müügilepingut. Kui kinnisvara ehituslepingu puhul on tegemist teenuse osutamise

lepinguga, siis kajastatakse tulu sellest lepingust lähtudes valmidusastme meetodist. Kinnisvaraobjekti kui kauba müügi osas vaata näide 6 punkt (e). (SME IFRS 23A.14-15)

INTRESSIDE, LITSENTSITASUDE JA DIVIDENDIDE TULU KAJASTAMINE

47. Tulu, mida saadakse vara kasutada andmise eest intresside, litsentsitasude või dividendidena, kajastatakse siis, kui (SME IFRS 23.28):

- (a) tulu laekumine on tõenäoline; ja**
- (b) tulu suurust on võimalik usaldusväärset hinnata.**

48. Tulu kajastamine lähtub järgmistest alustest (SME IFRS 23.29):

- (a) intressitulu kajastatakse lähtudes vara sisemisest intressimäärast (sisemise intressimäära arvestust on kirjeldatud RTJ-s 3 „Finantsinstrumendid“);
- (b) tulu litsentsitasudest kajastatakse tekkepõhiselt, võttes arvesse lepingu tingimusi;
- (c) dividenditulu kajastatakse siis, kui omanikul on tekkinud nõudeõigus nende saamiseks.

VÕRDLU S ME IFRS-GA

49. RTJ-s 10 sätestatud tulu kajastamise reeglid on kooskõlas SME IFRS peatükis 23 sätestatud põhimõtetega.

LISANäide – Tulu kajastamine valmidusastme meetodil (vt RTJ 4 „Varud“ punkti 6)

Ettevõtte on sõlminud fikseeritud hinnaga lepingu silla ehitamiseks hinnaga 900 000 eurot. Lepingu eelarvelised kulud on 800 000 eurot ning ehitamise periood kolm aastat.

Esimese aasta lõpus projekti kulusid hinnates selgub, et tõenäoliselt kujuneb silla ehitamise tegelikuks maksumuseks 850 000 eurot. Läbirääkimiste tulemusena aktsepteerib töö tellija ehituse teisel aastal lepingu hinnaks 920 000 eurot. Ehituse teise aasta lõpuks tehtud kulutused sisaldavad soetusmaksumuses 100 000 eurot selliseid materjale, mida kasutatakse ehituse juures alles kolmandal aastal. Teise aasta lõpus tehtud hinnangu kohaselt kujuneb projekti kogumaksumuseks 870 000 eurot. Kolmandal aastal aktsepteerib töö tellija lepingu lõplikuks hinnaks 925 000 eurot. Projekti tegelikuks maksumuseks kujunebki 870 000 eurot.

Projektiga seonduv finantsinformatsioon on kokkuvõtlikult järgmine (kumulatiivselt):

	Aasta 1	Aasta 2	Aasta 3
Lepingu esialgne hind	900 000	900 000	900 000
– lepingu hinna korrigeerimine	0	20 000	25 000
Lepingu tulu kokku	900 000	920 000	925 000
Aruandeperioodi lepinguga seotud kulutused	221 000	522 800	126 200
Kumulatiivsed kulutused aruandekuupäeva seisuga	221 000	743 800	870 000
– sh järgmistel perioodidel kajastatavad kulud	0	100 000	0
Lepingu kumulatiivsed kulud aruandekuupäevaks	221 000	643 800	870 000
Lepingu eeldatavad kulud kokku	850 000	870 000	870 000
Lepingu valmidusaste (tehtud kulude baasil)	26%	74%	100%
Lepingu kumulatiivne tulu aruandekuupäevaks	234 000	680 800	925 000
– sh aruandeperioodi tulu	234 000	446 800	244 200

Lepingu täitmise esimesel, teisel ja kolmandal aastal oli ettevõtte esitanud tellijale arveid summades vastavalt 270 000 eurot, 110 000 eurot ja 545 000 eurot. Tellijale esitatud arvetest oli esimese, teise ja kolmanda aasta lõpuks laekumata vastavalt 70 000 eurot, 40 000 eurot ja 25 000 eurot.

Ettevõtte raamatupidamises kajastuvad lepingu täitmisega seonduvad varad, kohustised, tulud ja kulud alljärgnevalt:

Bilanss	Aasta 1	Aasta 2	Aasta 3
<i>Varad</i>			

Ostjatelt laekumata arved	70 000	40 000	25 000
Tellijalt saadaolevad summad		300 800	
Varud		100 000	
<i>Kohustised</i>			
Tellijale võlgnetavad summad	36 000		
Kasumiaruanne	Aasta 1	Aasta 2	Aasta 3
Müügitulu	234 000	446 800	244 200
Müüdnud kaupade ja teenuste kulu	221 000	422 800	226 200
Brutokasum	13 000	24 000	18 000

Tellijalt saadaolevad summad / tellijale võlgnetavad summad arvestatakse järgmiselt:

	Aasta 1	Aasta 2	Aasta 3
Müügitulu (kumulatiivselt)	234 000	680 800	925 000
Väljastatud arved (kumulatiivselt)	270 000	380 000	925 000
Tellijalt saadaolevad summad	0	300 800	0
Tellijale võlgnetavad summad	36 000	0	0

Näide – Oodatava kahjumi kajastamine

Reklaamifirma sõlmib fikseeritud hinnaga lepingu kaheaastase reklaamikampaania läbiviimiseks kogumaksumusega 85 000 eurot. Lepingu täitmise eelarveline kulu on 78 000 eurot. Esimese aasta lõpus projekti kulused hinnates selgub, et projekti tegelikud kulud kujunevad tõenäoliselt 12 000 euro võrra suuremaks. Tellija ei ole nõus ülekulusid kompenseerima. Arve teenuse eest väljastatakse teisel aastal. Projektiga seonduv finantsinformatsioon on kokkuvõtlikult järgmine (kumulatiivselt):

	Aasta 1	Aasta 2
Lepingu hind	85 000	85 000
Lepingu kumulatiivsed kulud aruandekuupäevaks	37 800	90 000
Lepingu eeldatavad kulud kokku	90 000	90 000
Lepingu valmidusaste (tehtud kulude baasil)	42%	100%
Oodatav kahjum	5 000	5 000
Lepingu kumulatiivne tulu aruandekuupäevaks	35 700	85 000

Kuna esimese aasta lõpuks on tõenäoline, et teenuse osutamisega kaasnevad kulud ületavad teenuse osutamisest saadava tulu 5 000 euro võrra, siis kajastatakse oodatav kahjum täies ulatuses kohe. Kuna lepingu täitmiseks tehtud kulude (37 800 eurot) ja lepingu valmidusastme põhjal arvestatud tulu (35 700 eurot) kajastamise tulemusena on kajastatud lepingust kahjum summas 2 100 eurot, tuleb täiendavalt kajastada oodatav kahjum summas 2 900 eurot. Nimetatud summat ei kajastata bilansis real „Eraldised“, vaid real „Tellijale võlgnetavad summad“ (või rea „Tellijalt saadaolevad summad“ vähendusena, kui sama kliendi osas on sellel real positiivne saldo).

D	Tellijalt saadaolevad summad	35 700
K	Müügitulu	35 700
K	Tellijalt saadaolevad summad	2 900
D	Kahjum kahjumlikust lepingust	2 900

Näide - Kliendilojaalsusprogrammi tulu kajastamine

Ettevõtte on kliendilojaalsusprogramm, mille käigus väljastatakse oste sooritanud klientidele kokku 1 mln boonuspunkti. Kogutud boonuspunkte saab kasutada ettevõtte kaupade ostmiseks. Juhtkond hindab, et ühe väljastatud boonuspunkti õiglane väärtus on 0,1 eurot ja hinnangu järgi lunastatakse 50% boonuspunktidest. Seega kajastatakse kohustisena (edasilükkunud tuluna) summa 100 000 eurot; vastava summa võrra kajastatakse esialgse ostu-müügitehingu käigus müügitulu väiksemana. Boonuspunktid aeguvad 3 aasta jooksul väljastamisest arvates.

Aasta 1

Esimese aasta lõppedes on lunastatud kokku 200 000 boonuspunkti, st 40% hinnanguliselt lunastatavatest boonuspunktidest (200 000 punkti/ 500 000 punkti). Ettevõtte kajastab tulu summas 40 000 eurot (40% x 100 000).

Aasta 2

Juhtkond muudab oma hinnangut aasta lõpus ja hindab, et kokku 80% boonuspunktidest lunastatakse kolme aasta jooksul. Teise aasta jooksul on lunastatud 400 000 boonuspunkti (kahe aastaga kokku 600 000 boonuspunkti). Seega on juba lunastatud boonuspunktide suhe hinnanguliselt lunastatavatesse boonuspunktidesse 75% (600 000 punkti/ 800 000 punkti). Ettevõtte kumulatiivne tulu teise aasta lõpuks on seega 75 000 eurot (75% x 100 000); kuna 40 000 eurot kajastati eelmisel aastal, siis teise aasta tulu on 35 000 eurot.

Aasta 3

Kolmandal aastal lunastati 100 000 boonuspunkti, seega kokku lunastati kolme aasta jooksul 700 000 boonuspunkti. Kolmanda aasta lõpus olid kõik lunastamata boonuspunktid aegunud. Ettevõtte kajastab tulu summas 25 000 eurot (st kogu tulu, mis oli jäänud ettemakstud tulu kontole). Kokku kajastas ettevõtte seega kolme aasta jooksul tuluna 100 000 eurot, st kogu algsest kohustisena (ettemakstud tuluna) kajastatud summa.