

## **RTJ 8 ERALDISED, TINGIMUSLIKUD KOHUSTUSED JA TINGIMUSLIKUD VARAD (muudetud 2011)**

<b>SISUKORD</b>	<b>paragrahvid</b>
<b>EESMÄRK JA KOOSTAMISE ALUSED</b>	<b>1–3</b>
<b>RAKENDUSALA</b>	<b>4–6</b>
<b>MÕISTED</b>	<b>7–9</b>
<b>ERALDISTE KAJASTAMINE – ÜLDREEGLID</b>	<b>10–24</b>
Eraldiste moodustamine	10–15
Eraldiste hindamine	16–21
Eraldiste kasutamine	22–23
Hüvitised kolmandatelt osapooltelt	24
<b>ERALDISTE KAJASTAMINE – SPETSIIFILISED VALDKONNAD</b>	<b>25–49</b>
Garantiieraldised	25–26
Eraldised kohtuvaidluste suhtes	27–29
Eraldised kahjuliku lepingu suhtes	30–31
Eraldised keskkonnakahjustuste suhtes	32–34
Restruktureerimiseraldised	35–39
Töösuhete lõpetamise hüvitiste eraldised	40–41
Pensioni- või muude töösuhtejärgsete hüvitiste eraldised	42–44
Edasilükkunud tulumaks ja dividendide tulumaks	45–49
<b>TINGIMUSLIKUD KOHUSTUSED</b>	<b>50–51</b>
<b>TINGIMUSLIKUD VARAD</b>	<b>52–53</b>
<b>JÕUSTUMINE</b>	<b>54–55</b>
<b>VÕRDLUS SME IFRS-IGA</b>	<b>56–58</b>

## EESMÄRK JA KOOSTAMISE ALUSED

1. Käesoleva Raamatupidamise Toimkonna juhendi RTJ 8 „Eraldised, tingimuslikud kohustused ja tingimuslikud varad” eesmärgiks on sätestada reeglid eraldiste, tingimuslike kohustuste ja tingimuslike varade kajastamiseks Eesti hea raamatupidamistava kohaselt koostatavates raamatupidamise aastaaruannetes. Eesti hea raamatupidamistava on rahvusvaheliselt tunnustatud arvestuse ja aruandluse põhimõtetele tuginev raamatupidamistava, mille põhinõuded kehtestatakse raamatupidamise seadusega ning mida täiendavad Raamatupidamise Toimkonna juhendid.

2. Juhend RTJ 8 lähtub SME IFRSi peatükkidest 21 „Eraldised ja tingimuslikud varad ja kohustused“ („*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 IFRSi paragrahvidele, millel juhendi nõuded tuginevad. RTJ 8 võrdlus SME IFRSiga on toodud paragrahvides 56-58. Valdkondades, kus RTJ 8 ei täpsusta mingit spetsiifilist arvestuspõhimõtet, kuid see on reguleeritud SME IFRSis, on soovitatav lähtuda SME IFRSis kirjeldatud arvestuspõhimõttest.

3. Raamatupidamise aruannete koostamisel tuleb lähtuda olulisuse printsiibist. Väheolulisi objekte võib arvestada ja aruannetes kajastada lihtsustatud viisil.

## RAKENDUSALA

**4. Raamatupidamise Toimkonna juhendit RTJ 8 „Eraldised, tingimuslikud kohustused ja tingimuslikud varad” tuleb rakendada:**

**(a) eraldiste (näiteks garantiieraldised, kohtuprotsessidega seotud eraldised ja pensionieraldised) moodustamisel, arvestusel ja kajastamisel raamatupidamise aruannetes;**

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

**(c) tingimuslike kohustuste ja tingimuslike varade avalikustamisel raamatupidamise aruannetes.**

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

6. Juhendit RTJ 8 ei rakendata:

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

(b) kindlustusseltside aruannetes kindlustuslepingutest tulenevate eraldiste arvestusel.

## MÕISTED

7. Käesolevas juhendis kasutatakse mõisteid alljärgnevas tähenduses:

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

**Kohustus** on raamatupidamiskohustuslasel lasuv kohustus,  
(a) mis on tekkinud minevikus toimunud sündmuste tagajärjel;  
(b) millest vabanemine nõuab eeldatavasti tulevikus ressurssidest loobumist. (SME IFRS 2.39).

**Kohustav sündmus** on sündmus, mis tekitab ettevõttele kas juriidilise või faktilise kohustuse.

**Juriidiline kohustus** on kohustus, mis tuleneb:  
(a) lepingust (selle otsese 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 kohustus** on võimalik või eksisteeriv kohustus, mille:  
(a) realiseerumine ei ole tõenäoline; või  
(b) mille suurust ei ole võimalik piisava usaldusväarsusega mõõta. (SME IFRS 2.40, 21.12).

**Tingimuslik vara** on võimalik vara, mille realiseerumine ei ole kindel. (SME IFRS terminite sõnastik).

8. Eraldisi eristab muudest „tavalistest” kohustustest (näiteks võlad tarnijatele, laenukohustused jne) asjaolu, et nende realiseerimise aeg või summa ei ole täpselt teada. „Tavaliste” kohustuste kajastamisel aluseks võetav summa on 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 kohustustest eraldi.

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

## ERALDISTE KAJASTAMINE – ÜLDREEGLID

### Eraldiste moodustamine

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

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

**11.** Ettevõtte moodustab oma bilansis eraldise ainult juhul, kui enne bilansipäeva on toimunud nn kohustav sündmus. Kohustav sündmus on sündmus, mis tekitab ettevõttele kas juriidilise või faktilise kohustuse, ilma reaalse võimaluseta tekkinud kohustust mitte täita. (SME IFRS 21.6).

#### Näited – 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) keskkonnavalase seaduse jõustumine, mis nõuab ettevõttelt teatud reostuse likvideerimist või hüvitamist.

**12.** 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).

#### Näited – 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 bilansipäeva avalikustanud, et restruktureerimise käigus vallandatakse teatud arv töötajaid ning neile makstakse kokku 10 000 eurot vallandustoetusi. Kuigi ettevõttel puudub bilansipäevaks juriidiline kohustus nimetatud restruktureerimist läbi viia, on antud kavatsuse avalikustamine põhjustanud teistes asjasepuutuvates osapooltes

põhjendatud ootusi selle läbiviimise suhtes, mistõttu on tõenäoline, et ettevõtte oma otsusest ei tagane. Kohustavaks sündmuseks on restruktureerimiskava avalikustamise hetk.

**13.** 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 moodustata, kuid võimalik kohustus avalikustatakse aruande lisades tingimusliku kohustusena.

**14.** 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 kohustusena.

**15.** 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**

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

**17.** Igal bilansipäeval 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 osapoolle. (SME IFRS 21.11).

**18.** 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 arengustenaariumite tõenäosust. (SME IFRS 21.7 (b)).

### Näited – eraldise hindamine

a) Ettevõtte vastu on esitatud hagi, mille menetlus on bilansipäevaks 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 miljonit eurot, kusjuures viimase aasta jooksul müüdnud toodete rikete kõrvaldamiseks on ettevõtte juba kulutanud 50 000 eurot.

Viimasel aastal müüdnud 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 aruande aasta jooksul on ettevõtte juba teinud samal aastal müüdnud toodete garantiiremondile kulutusi summas 50 000 eurot, tuleb bilansis moodustada garantiieraldis summas 120 000 eurot (170 000 – 50 000).

**19. Juhul kui eraldis realiseerub tõenäoliselt hiljem kui 12 kuu jooksul pärast bilansipäeva, kajastatakse seda diskonteeritud väärtuses (st eraldisega seotud väljamaksete nüüdisväärtuse summas), välja arvatud juhul, kui diskonteerimise mõju on ebaoluline. (SME IFRS 21.7). Ainsaks erandiks on edasilükkunud tulumaksu eraldis, mida ei diskonteerita. (SME IFRS 29.23).**

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

**21.** Pikaajaliste eraldiste diskonteeritud väärtuse suurenemist seoses realiseerumistähtaaja lähenemisega kajastatakse kasumiaruandes intressikuluna. (SME IFRS 21.11).

### **Eraldiste kasutamine**

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

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

### **Hüvitised kolmandatelt osapooltelt**

**24.** Juhul kui ettevõttel on teatud eraldisega seoses õigus nõuda selle hüvitamist kolmandatelt osapooltelt, 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**

Ettevõtte vastu on esitatud hagi seoses tema poolt müüdnud 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 allhankijatelt 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**

**25.** Juhul kui ettevõtte annab enda poolt müüdnud toodetele garantii, moodustatakse ettevõtte bilansis eraldis summas, mis on vajalik bilansipäevaks müüdnud toodetega seotud garantiikohustuse rahuldamiseks. Kohustavaks sündmuseks on toodete müük. Eraldise hindamisel lähtutakse eelmiste aastate kogemusest. (SME IFRS 21.A4). Näide garantiieraldise arvutamise kohta on toodud käesoleva juhendi paragrahvi 18 järel.

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

### **Eraldised kohtuvaidluste suhtes**

**27.** Ettevõtte moodustab oma bilansis eraldise kõigi kohtuvaidluste ja võimalike kohtuvaidluste suhtes, mille puhul:

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

Juhul kui ülaltoodud tingimused ei ole täidetud, ei moodustata bilansis eraldist, kuid kohtuvaidlusega seotud asjaolud avalikustatakse aruande lisades tingimusliku kohustusena.

**28.** 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 usaldusväärset hinnata, ei moodustata bilansis eraldist, vaid avalikustatakse kohtuvaidlusega seonduvad asjaolud aruande lisades.

**29.** Näide kohtuvaidluse suhtes moodustatud eraldise arvutamise kohta on toodud käesoleva juhendi paragrahvi 18 järel.

### **Eraldised kahjuliku lepingu suhtes**

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

**31.** Kahjulike lepingute suhtes tuleb moodustada eraldi summas, mis on väiksem kahest järgnevast: lepingu täitmisega kaasnev kahjum (s.o lepingust tulenevad tulud miinus lepingu täitmisega kaasnevad kulud) või lepingu katkestamisega kaasnev leppetrahv. (SME IFRS 21.A2).

Näide – eraldise moodustamine kahjuliku lepingu suhtes

a) Ettevõtte rendib kasutusrendi tingimustel teatud tootmishooneid, makstes renti 10 000 eurot aastas. 31.12.2012 kolib ettevõtte uutesse tootmishoonetesse, kuid vanade hoonete rendileping lõpeb alles kolme aasta pärast 31.12.2015. 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 moodustab oma bilansis kahjuliku rendilepingu suhtes eraldise summas 9 000 eurot (juhul kui diskonteerimise efekt on oluline, tuleks 2. ja 3. aasta suhtes moodustatud eraldist diskonteerida).

b) Piimatöötlemisega tegelev ettevõtte sõlmis tarnijatega pikaajalise lepingu toorpiima kokkuostuks hinnaga 0,4 eurot liiter. 2012. a lõpuks oli toorpiima turuhind (ja koos sellega piima müügihind) oluliselt langenud. Seisuga 31.12.2012 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 saadavatest tuludest. Ettevõtte peab moodustama eraldise summas, mis on väiksem lepingu täitmisega seotud kuludest ( $0,1 \text{ eurot/liitrit} \times 100\,000 \text{ liitrit} = 10\,000 \text{ eurot}$ ) ja leppetrahvist (5 000), seega summas 5 000 eurot.

**Eraldised keskkonnakahjustuste suhtes**

**32.** Ettevõtte moodustab oma bilansis eraldise enne bilansipäeva 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 kavatses keskkonnakahjustused vabatahtlikult likvideerida.

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

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



## **Restruktureerimiseraldised**

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

**36.** Näideteks restruktureerimisest on ettevõtte teatud tegevusharu müük või lõpetamine; teatud olulise tootmisüksuste sulgemine või ümberkolimine; olulised muudatused juhtimisstruktuuris, mille tulemusena koondatakse osa juhtkonnast.

**37.** Ettevõttel on tekkinud restruktureerimiskava suhtes faktiline kohustus ning ta moodustab oma bilansis eraldise ainult juhul, kui ettevõtte juhtkond on enne bilansipäeva (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) on kas avalikustanud restruktureerimiskava põhilised punktid või on asunud restruktureerimiskava ellu viima, tekitades sellega teistes asjassepuutuvates osapooltes põhjendatud ootusi restruktureerimiskava läbiviimise suhtes.

**38.** Restruktureerimiseraldis moodustatakse ainult ühekordsete otseselt restruktureerimisest tulenevate kulutuste katteks, mis ei ole seotud ettevõtte restruktureerimisjärgse tegevusega. Näideteks restruktureerimiskulutustest, 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 (näiteks rendilepingud, mis muutuvad ettevõttele pärast restruktureerimist kahjulikeks).

**39.** 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 – restruktureerimiseraldise kajastamine

a) Ettevõtte juhatus tegi 12.12.2013 otsuse sulgeda üks tootmisosakond. Bilansipäevaks (31.12.2013) ei olnud vastavat informatsiooni veel edastatud töötajatele, keda osakonna sulgemine võiks mõjutada; samuti ei olnud veel astunud muid samme nimetatud otsuse elluviimiseks.

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

b) Ettevõtte juhatus tegi 12.12.2013 otsuse sulgeda üks tootmisosakond. 20.12.2013 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 koondamisteated.

Ettevõtte kajastab bilansis eraldise, kuna:

enne bilansipäeva on toimunud kohustav sündmus – osakonna sulgemisotsuse teatamine

klieutidele ja ttajatele tekitab faktilise kohustuse, kuna see tekitab teistes osapooltes ootuse, et osakond suletakse;  
kohustuse realiseerumine on tõenäoline.  
Eraldis kajastatakse vastavalt ettevõtte parimale hinnangule kulude kohta, mis tekivad seoses osakonna sulgemisega.

### **Töösuhte lõpetamise hüvitiste eraldised**

**40.** Töösuhte lõpetamise hüvitised on hüvitised, mida makstakse kui (SME IFRS 28.31, 28.34):

- (a) ettevõtte otsustab lõpetada töösuhte ttajaga enne töölepingu thtaja saabumist; või
- (b) ttajaga otsustab töölt lahkuda vabatahtlikult, saades vastutasuks nimetatud hüvitised.

**41.** Töösuhte lõpetamise hüvitised kajastatakse eraldisena bilansis ja kuluna kasumiaruandes siis, kui ettevõttel on tekkinud hüvitiste suhtes faktiline kohustus, st ettevõtte juhtkond on enne bilansipäeva teinud otsuse ttajaga töösuhte lõpetada või pakkuda hüvitisi töösuhte vabatahtliku lõpetamise eest ning on vastavast otsusest teavitanud ttajat. (SME IFRS 28.32, 28.34, 28.35).

#### Näide – töösuhte lõpetamise hüvitiste eraldise kajastamise hetk

Ettevõtte smib juhatuse liikmega 2-aastase thtajaga lepingu. Vastavalt lepingule makstakse juhatuse liikmele hüvitist (2 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 thtaja lõppedes lepingut ei pikendada.

Eraldis hüvitise maksmiseks tuleb kajastada siis, kui otsustatakse lepingut mitte pikendada.

- c) leping lõpetatakse juhatuse liikme algatusel ennetähtaegselt.

Tegemist on tsuhtejrgse hüvitisega, mida tuleb kajastada vastavalt paragrahvidele 42-44, st lepingu smimise hetkel tuleb kajastada bilansis eraldi makstava hüvitise ndisvrtuses.

### **Pensiooni- või muude töösuhtejärgsete hüvitiste eraldised**

**42.** Juhul kui ettevõtte on võtnud endale kohustuse maksta oma ttajatele pensiooni või muid tsuhtejrgseid hüvitisi, on ettevõtte kohustatud oma bilansis moodustama eraldise pensiooni või muude töösuhtejärgsete hüvitistega kaasnevate kulutuste katteks. (SME IFRS 28.9).

**43.** Pensiooni- või muude töösuhtejärgsete hüvitiste eraldise moodustamisel peab ettevõtte hindama järgmistel perioodidel tnoliselt maksmisele kuuluvate summade suurust ning arvutama nende ndisvrtuse. Nimetatud hüvitiste eraldise hindamisel võetakse arvesse hüvitise õigustatud subjektide tnolist jrelejnnud eluiga, eeldatavat inflatsiooni ja palgatusut (juhul kui hüvitise suurus on suvuses nendest näitajatest). (SME IFRS 28.15, 28.18). Diskontomarana kasutatakse pikaajaliste kvaliteetsete ettevttevlakirjade või valitsusvlakirjade intressimarasid. (SME IFRS 28.17).

44. Käesolev juhend ei sätesta detailset meetodit pensionieraldiste ja muude töösuhtejärgsete hüvitiste arvestuseks, kuna Raamatupidamise Toimkonna hinnangul on nende valdkondade arvestus Eestis hetkel oluline suhteliselt väikesele arvule ettevõtetele. Raamatupidamise 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**

45. Edasilükkunud tulumaksu varad ja kohustused tulenevad asjaolust, et teatud varade ja kohustuste 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 dividende, siis Eestis registreeritud ettevõtetel ei teki edasilükkunud tulumaksu kohustust. (SME IFRS 29.25).

46. Juhul kui ettevõttel on tütarettevõtteid välisriikides, kajastatakse konsolideeritud aruannetes edasilükkunud tulumaksu vara või kohustust nende tütarettevõtete suhtes. Käesolev juhend ei sätesta detailset meetodit edasilükkunud tulumaksu arvestuseks, kuna Raamatupidamise Toimkonna hinnangul on selle valdkonna arvestus Eestis hetkel oluline suhteliselt väikesele arvule ettevõtetele. Raamatupidamise Toimkond soovib vajadusel lähtuda SME IFRS peatükis 29 kirjeldatud meetodist.

47. Vastavalt Eestis praegu kehtivatele maksuseadustele ei ole ettevõtetel võimalik täiendavate kulutusteta välja maksta kogu nende vaba omakapitali, vaid osa omakapitalist läheb dividendide tulumaksu katteks. Tulevase dividendide tulumaksu suhtes ei moodustata eraldist enne dividendide väljakuulutamist, kuid informatsioon selle kohta avaldatakse lisades.

48. Dividendide väljamaksmisega või muude omakapitali vähendavate väljamaksete tegemisega kaasnevat ettevõtte tulumaksu kajastatakse kohustuse ja kuluna dividendide või muude omakapitali vähendavate väljamaksete väljakuulutamise hetkel. Dividendide tulumaksu kajastatakse tulumaksukuluna kasumiaruandes samal perioodil, kui dividendid välja kuulutatakse, sõltumata sellest, millise perioodi eest need on välja kuulutatud või millal nad tegelikult välja makstakse. (SME IFRS 29.25).

49. Juhul kui ettevõtte on kohustatud lisaks ettevõtte tulumaksule pidama dividendidelt kinni veel täiendavat tulumaksu (näiteks välisriikidesse makstavate dividendide puhul), kajastatakse seda analoogiliselt dividendidele jaotamata kasumi vähendamisena. (SME IFRS 29.26).

<b>Näide 1 – dividendide tulumaksu kajastamine</b>
Ettevõtte kuulutab 30.04.2011 välja dividendid 2010. a eest summas 110 000 eurot. Dividendide maksmisel peab ettevõtte tasuma dividendide tulumaksu summas 29 000 eurot (summa on ümardatud). Lisaks sellele peab ettevõtte ühele välisaksionärile makstavatelt dividendidelt pidama kinni tulumaksu 5 000 eurot. Dividendide väljamaksmine on planeeritud 2011. a jooksul.
Dividendide tulumaksu kohustust ja kulu kajastatakse dividendide väljakuulutamise

hetkel (30.04.2011):			
D	Jaotamata kasum	110 000	
D	Tulumaksukulu	29 000	
K	Dividendivõlg	110 000	
K	Tulumaksu kohustus	29 000	

Enne dividendide välja maksmist 31.07.2011 laekusid ettevõttele tütaretevõtte dividendid summas 10 000 eurot, millelt tütaretevõtte tasus tulumaksu 3 500 eurot. Vastavalt kehtivale seadusele on ettevõttel õigus arvata saadud dividendide tulumaks enda dividendide väljamaksmisel tasumisele kuuluvast tulumaksust maha. Dividendide laekumisel 31.07.2011 tehakse tulumaksu suhtes järgnev kanne:

D	Tulumaksu kohustus	3 500	
K	Tulumaksukulu	3 500	

#### Näide 2 – tulumaksu kajastamine aktsiakapitali vähendamisel

Ettevõtte aktsiakapitali kogusumma on 1 miljon eurot, mida 30.05.2011 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 2011. aastal on 21% (21/79)).

Aktsiakapitali vähendamisega seonduva tulumaksu kohustust ja kulu kajastatakse aktsiakapitali vähendamise väljakuulutamise hetkel (30.05.2011):

D	Aktsiakapital	900 000	
D	Tulumaksukulu	186 000	
K	Võlg aktsionäridele	900 000	
K	Tulumaksu kohustus	186 000	

## TINGIMUSLIKUD KOHUSTUSED

**50.** Tingimuslik kohustus on võimalik või eksisteeriv kohustus, mille realiseerumine on vähemtõenäoline kui mitterealiseerumine või mille suurust ei ole võimalik piisava usaldusväarsusega hinnata. (SME IFRS 2.40, 21.12, terminite sõnastik). Näideteks tingimuslikest kohustustest on:

- (a) ettevõtte vastu algatatud kohtuprotsessist, mida ettevõtte tõenäoliselt ei kaota, tuleneda võiv kohustus;
- (b) ettevõtte poolt tagatud teise ettevõtte laen, millega tõenäoliselt ei kaasne kulutusi, kuna teine ettevõtte suudab ise oma kohustusi täita.

**51.** *Tingimuslike kohustusi ei kajastata ettevõtte bilansis, kuid informatsioon oluliste tingimuslike kohustuste kohta avalikustatakse aruande lisades. Lisades ei ole vaja avalikustada selliseid tingimuslike kohustusi, mille realiseerumine on äärmiselt ebatõenäoline. (SME IFRS 21.12, 21.15).*

## **TINGIMUSLIKUD VARAD**

**52.** Tingimuslik vara on võimalik vara, mille realiseerumine ei ole kindel. (SME IFRS terminite sõnastik). Näide tingimuslikust varast on ettevõtte poolt teise ettevõtte vastu esitatud kahjunõue, mille realiseerumine sõltub kohtuprotsessi tulemustest.

**53.** *Tingimuslikke varasid ei kajastata ettevõtte bilansis, kuid informatsioon oluliste tingimuslike varade kohta avalikustatakse aruande lisades. Lisades ei ole vaja avalikustada selliseid tingimuslikke varasid, mille realiseerumine on vähemtõenäoline kui mitterealiseerumine. (SME IFRS 21.13, 21.16).*

## **JÕUSTUMINE**

**54.** *Käesoleva Raamatupidamise Toimkonna juhendi rakendamine on kohustuslik raamatupidamise aastaaruannetele, mida koostatakse 1.01.2013 ja hiljem algavate aruandeperioodide kohta. Käesolevat Raamatupidamise Toimkonna juhendit võib rakendada vabatahtlikult raamatupidamise aastaaruannetele, mida koostatakse enne 1.01.2013 algavate aruandeperioodide kohta. Juhul kui ettevõtte soovib rakendada käesolevat juhendit ennetähtaegselt aastaaruannetele, mida koostatakse enne 1.01.2013 algavate aruandeperioodide kohta, peab ta samaaegselt rakendama ka kõiki teisi 1.01.2013 jõustuvaid uusi või muudetud Raamatupidamise Toimkonna juhendeid.*

**55.** Kuni käesoleva juhendi rakendamiseni tuleb järgida juhendi RTJ 8 eelmist versiooni (RTL 2009, 3, 46).

## **VÕRDLUS SME IFRS-IGA**

**56.** Juhendis RTJ 8 sätestatud eraldiste, tingimuslike kohustuste ja tingimuslike varade mõisted ja arvestuspõhimõtted on kooskõlas SME IFRS peatükis 21 sätestatud arvestuspõhimõtetega.

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

**58.** Erinevalt SME IFRS peatükist 29 ei kirjelda juhend RTJ 8 detailselt edasilükkunud tulumaksu varade ja kohustuste arvestust, kuna Raamatupidamise Toimkonna hinnangul on selle valdkonna arvestus Eestis hetkel oluline suhteliselt väikesele arvule ettevõtetele.