**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

Töösuhte 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 52-54**

**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,***

* 1. ***mis tuleneb mineviku sündmustest; ja***
  2. ***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)** ***ettevõte 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 usaldusväärsusega 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 osutuda, 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 usaldusväärselt hinnatav, siis tingimuslike kohustiste puhul on kas realiseerumine ebatõenäoline või puudub võimalus sellega kaasneva kulutuse usaldusväärseks hindamiseks.

**ERALDISTE KAJASTAMINE – ÜLDREEGLID**

**Eraldiste moodustamine**

**9. *Ettevõte 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 usaldusväärselt mõõta.***

**10.** Ettevõte 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 osapoolele 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 ettevõte 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) ettevõte on avalikustanud oma poliitika osta müüdud kaubad kuu aja jooksul tagasi, juhul kui klient ei peaks nendega rahul olema. Ettevõte 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 ettevõte peab oma lubadusest kinni ka tulevikus, moodustab ettevõte 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 ettevõte peab sellest kinni. Kohustavaks sündmuseks on hetk, mil juhtkonda informeeriti tõenäolisest boonuse protsendist;  c) ettevõte on enne aruandekuupäeva avalikustanud, et restruktureerimise käigus koondatakse teatud arv töötajaid ning neile makstakse kokku 10 000 eurot koondamistoetusi. Kuigi ettevõttel puudub aruandekuupäevaks juriidiline kohustus nimetatud restruktureerimist läbi viia, on antud kavatsuse avalikustamine põhjustanud teistes asjassepuutuvates osapooltes põhjendatud ootusi selle läbiviimise suhtes, mistõttu on tõenäoline, et ettevõte 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 kohustis avalikustatakse aruande lisades tingimusliku kohustisena.

**13.** Üldjuhul on võimalik vajaliku eraldise suurust (st eraldisega kaasneva kulutuse summat) piisava usaldusväärsusega hinnata. Erandlikel juhtudel, kui eraldise summa ei ole piisava usaldusväärsusega 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 osapoolele. (SME IFRS 21.7, 21.11)

**17.** Eraldisega seotud kohustuse rahuldamiseks vajalik summa sõltub sageli mitmetest välisteguritest, mille arengut ettevõte ei suuda kontrollida, kuid mille toimumise tõenäosust on tavaliselt võimalik hinnata. Eraldise hindamisel tuleb võtta arvesse erinevate võimalike arengustsenaariumite 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. Ettevõte moodustab bilansis eraldise summas 15 000 eurot.  b) Ettevõte 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 müügikäive oli 10 mln eurot, kusjuures viimase aasta jooksul müüdud toodete rikete kõrvaldamiseks on ettevõte juba kulutanud 50 000 eurot.  Viimasel aastal müüdud toodete garantiiremondiga seonduvad kulutused on hinnanguliselt järgmised:  0,09 × 10 000 000 × 0,1 + 0,01 × 10 000 000 × 0,8 = 90 000 + 80 000 = 170 000  Kuna aruandeaasta jooksul on ettevõte 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. *Eraldisi 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 ettevõte 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 ettevõte allhankijatelt kompensatsioonina tagasi vähemalt 8 000 eurot.  Ettevõte 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 ettevõte 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 ettevõte (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.** Ettevõte 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) Ettevõte rendib kasutusrendi tingimustel teatud tootmishooneid, makstes renti 10 000 eurot aastas. 31.12.20X1 kolib ettevõte uutesse tootmishoonetesse, kuid vanade hoonete rendileping lõpeb alles kolme aasta pärast 31.12.20X4. Lepingu katkestamisel peaks ettevõte maksma leppetrahvi kahe aasta rendisummas (s.o 20 000 eurot). Ruumide väljarentimisel on realistlik saada rendituluna umbes 7 000 eurot aastas (s.o ettevõte saaks rendilepingult järgmise kolme aasta jooksul kahjumit 3 000 eurot aastas).  Ettevõte 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 ettevõte 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 ettevõte 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. Ettevõte peab kajastama eraldise summas, mis on väiksem lepingu täitmisega seotud kuludest (0,1 eurot/liitrilt × 100 000 liitrit = 10 000 eurot) ja leppetrahvist (5 000), seega summas 5 000 eurot. |

**Eraldised keskkonnakahjustuste suhtes**

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

(a) seadusandlus nõuab antud kahjustuste likvideerimist või hüvitamist; või

(b) ettevõte 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 ettevõte 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 astutud 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 koondamisteated.  Ettevõte kajastab bilansis eraldise, kuna:   1. enne aruandekuupäeva on toimunud kohustav sündmus – osakonna sulgemisotsuse teatamine klientidele ja töötajatele tekitab faktilise kohustuse, kuna see tekitab teistes osapooltes ootuse, et osakond suletakse; 2. kohustuse realiseerumine on tõenäoline.   Eraldis moodustatakse vastavalt ettevõtte parimale hinnangule kulude kohta, mis tekivad seoses osakonna sulgemisega. |

**Töösuhte lõpetamise hüvitiste eraldised**

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

(a) ettevõte otsustab lõpetada töösuhte töötajaga enne töölepingu tähtaja saabumist; või

(b) töötaja otsustab töölt lahkuda vabatahtlikult, saades vastutasuks nimetatud hüvitised.

**39.** Töösuhte 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 töösuhe lõpetada või pakkuda hüvitisi töösuhte vabatahtliku lõpetamise eest ning on vastavast otsusest teavitanud töötajat. (SME IFRS 28.32, 28.34, 28.35)

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Näide 7 – töösuhte lõpetamise hüvitiste eraldise kajastamise hetk  Ettevõte 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 töösuhtejärgse hüvitisega, mida tuleb kajastada vastavalt punktidele 40-42, s.t lepingu sõlmimise hetkel tuleb kajastada bilansis eraldis makstava hüvitise nüüdisväärtuses. | |

**Pensioni- või muude töösuhtejärgsete hüvitiste eraldised**

**40.** Juhul kui ettevõte on võtnud endale kohustuse maksta oma töötajatele pensioni või muid töösuhtejärgseid hüvitisi, on ettevõte kohustatud kajastama bilansis eraldise pensioni või muude töösuhtejärgsete hüvitistega kaasnevate kulutuste katteks. (SME IFRS 28.14)

**41.** Pensioni- või muude töösuhtejärgsete hüvitiste eraldise moodustamisel peab ettevõte 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 töösuhtejärgsete hüvitiste arvestuseks, kuna toimkonna hinnangul on nende valdkondade arvestus Eestis hetkel oluline suhteliselt väikesele arvule ettevõtetele. Toimkond soovitab 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 dividende, siis Eestis registreeritud ettevõtetel ei teki edasilükkunud tulumaksu kohustust. (SME IFRS 29.33)

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

**45.** Vastavalt Eesti maksuseadustele ei ole ettevõtetel võimalik täiendavate kulutusteta välja maksta kogu nende vaba omakapitali, vaid osa omakapitalist läheb dividendi 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. Dividendi tulumaksu kajastatakse tulumaksukuluna kasumiaruandes samal perioodil, kui dividend välja kuulutatakse, sõltumata sellest, millise perioodi eest need on välja kuulutatud või millal nad tegelikult välja makstakse. (SME IFRS 29.33)

**47.** Juhul kui ettevõte on kohustatud lisaks ettevõtte tulumaksule pidama dividendilt kinni veel täiendavat tulumaksu (nt välisriikidesse makstava dividendi puhul), kajastatakse seda jaotamata kasumi vähendamisena. (SME IFRS 29.34)

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Näide 8 – dividendi tulumaksu kajastamine | | | |
| Ettevõte kuulutab 30.04.20X1 välja dividendi 20X0. a eest summas 100 000 eurot. Dividendi maksmisel peab ettevõte tasuma dividendi tulumaksu summas 25 000 eurot (arvestatuna maksumääraga 20/80 väljamakstavast dividendist). Lisaks sellele peab ettevõte ühele välisaktsionärile 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 | 100 000 |  |
| K | Tulumaksu kohustis | 2 5000 |  |
| Enne dividendi välja maksmist 31.07.20X1 laekus ettevõttele tütarettevõtte dividend summas 10 000 eurot, millelt tütarettevõte tasus tulumaksu 3 500 eurot. Vastavalt kehtivale seadusele on ettevõttel õigus arvata saadud dividendi tulumaks dividendi väljamaksmisel tasumisele kuuluvast tulumaksust maha. Dividendi laekumisel 31.07.20X1 tehakse tulumaksu suhtes järgnev kanne: | | | |
| D | Tulumaksu kohustis | 3 500 |  |
| K | Tulumaksukulu | 3 500 |  |
| 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 usaldusväärsusega mõõta. (SME IFRS 2.40, 21.12) Tingimuslike kohustiste näideteks on:

(a) ettevõtte vastu algatatud kohtuprotsessist, mida ettevõte tõenäoliselt ei kaota, tuleneda võiv väljamakse;

(b) ettevõtte poolt tagatud teise ettevõtte laen, millega tõenäoliselt ei kaasne väljamakset, kuna teine ettevõte 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 | | | | |
|  |  |  |  |  |
|  | *Kindel realiseerumine* | **Kohustis** | *Kajasta bilansis* |  |
|  | ***100%*** |  |
|  | *Tõenäoline* | **Eraldis** |  |  |
|  |  |  | *Kajasta bilansis ja kirjelda* |  |
|  |  |  | *lisades* |  |
|  | ***50%*** |  |  |  |
|  | *Vähem kui tõenäoline* | **Tingimuslik kohustis** | *Kirjelda lisades* |  |
|  |  |  |  |  |
|  | *Ebatõenäoline* | **-** | *Ära tee midagi* |  |
|  | ***0%*** |  |
|  |  |  |  |  |

**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 ettevõte 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 | | | | |
|  |  |  |  |  |
|  | *Kindel realiseerumine* | **Vara** | *Kajasta bilansis* |  |
|  | ***100%*** |  |
|  |  |  |  |  |
|  | *Tõenäoline* | **Tingimuslik vara** | *Kirjelda lisades* |  |
|  |  |  |  |  |
|  | ***50%*** |  |  |  |
|  | *Vähem kui tõenäoline* | **-** | *Ära tee midagi* |  |
|  |  |  |  |  |
|  | *Ebatõenäoline* | **-** | *Ära tee midagi* |  |
|  | ***0%*** |  |
|  |  |  |  |  |

**VÕRDLUS SME 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.