

## **Raamatupidamise Toimkonna tõlgendus RTT 1**

### **PLOKIAHELA TEHNOLOOGIAL PÕHINEVATE INSTRUMENTIDE KAJASTAMINE**

#### **EESMÄRK JA KOOSTAMISE ALUSED**

Raamatupidamise Toimkonna ülesandeks on muu hulgas suunata finantsarvestuse ja -aruandluselast tegevust ning anda toimkonna juhendite kohta selgitusi ja tõlgendusi. Käesolev tõlgendus on esitatud raamatupidamise seaduse § 32 lõige 1 punkti 3 alusel.

Plokiahela tehnoloogial põhinevad instrumendid (sh krüptovääring) on viimaste aastatega saanud suurt tähelepanu ja nende levik üha kiireneb. Plokiahela tehnoloogial põhinevad instrumendid (edaspidi *PTP-instrumendid*) on võetud kasutusse ka Eesti ettevõtete poolt. Samas ei ole PTP-instrumentide üle arvepidamise ega nende aruandluses kajastamise reeglid tänaseks välja kujunenud. Seetõttu peab Raamatupidamise Toimkond vajalikuks anda omapoolsed suunised PTP-instrumentide kajastamise parima praktika kujunemiseks Eesti Finantsaruandluse Standardi kohaselt koostatavates aruannetes.

#### **PTP-INSTRUMENTIDE OLEMUS JA RAKENDUSALA**

PTP-instrumendid omavad tavaliselt füüsilise substantsita mitterahalist vormi, kujutades teatud väärtuse digitaalset esitust. PTP-instrumentide hulgas võib eristada krüptovääringuid (Eestis kasutatud sünonüümina ka terminit „virtuaalväering“ või „krüptovaluuta“) ja tokeneid.

Krüptovääringud täidavad maksevahendi funktsiooni ja neid kavatakse kasutada alternatiivina riikide keskpankade poolt emiteeritud rahale. Tuntuim ja suurima turukapitalisatsiooniga krüptovääring on Bitcoin.

Tokenid on krüptovääringuga võrreldes palju spetsiifilisema ülesandega, andes nende soetajale sageli teatud õigused (nt: õigus saada tokeni väljaandjalt kaupu või teenuseid või osaleda tema kasumi jagamises) ning olles nende väljaandja jaoks finantseerimise allikaks.

**Käesolevas tõlgenduses RTT 1 toodud suuniseid rakendatakse nii krüptovääringute kui tokenite osas.**

#### **PTP-INSTRUMENTIDE KAJASTAMINE NENDE OMANDAJATE ARUANNETES**

PTP-instrumentide kajastamise osas on rahvusvaheliste organisatsioonide poolt esitatud erinevaid lähenemisi, kuid käesoleva tõlgenduse RTT 1 väljaandmise ajaks ei ole IASB (Rahvusvaheliste Finantsaruandluse Standardite väljaandja) esitanud antud teemal omapoolseid seisukohti.

Raamatupidamise Toimkond kaalus erinevaid argumente ja jõudis järeldusele, et olukorras, kus PTP-instrumentide areng on kiire, instrumentid ise eriilmelised ja arvestuspraktika ei ole välja kujunenud, ei reguleeri Raamatupidamise Toimkond antud valdkonda detailides, kuid annab üldised suunised nende kajastamiseks Eesti Finantsaruandluse Standardi kohaselt koostatavates aruannetes:

1. Vastavalt RTJ 1 „Raamatupidamise aastaaruande koostamise üldpõhimõtted“ on raamatupidamise aastaaruande koostamise ja avaldamise eesmärk anda aruande kasutajale raamatupidamiskohustuslase finantsseisundi, -tulemuse ja rahavoogude kohta asjakohast ning tõepäraselt esitatud informatsiooni, mida aruande kasutaja saaks oma majandusotsuste tegemisel kasutada.
2. Informatsioon on asjakohane ja tõepäraselt esitatud, kui selle jaoks on muu hulgas registreeritud korrektselt ja kõikehõlmavalt majandussündmused, see tugineb kaalutletud ja mõistlikele hinnangutele ning selle koostamisel on lähtutud arvestuse alusprintsipiidest (RTJ 1 paragrahvid 33-64) ja vara, kohustise, omakapitali, tulu ja kulu mõistetest (RTJ 1 paragrahvid 9-32).
3. Majandustehingute kajastamisel raamatupidamises ja raamatupidamise aruandes lähtutakse nende sisust ka siis, kui see ei ühti nende juriidilise vormiga.
4. RTJ 1 paragrahv 68 kohaselt spetsiifilistes majandustegevuse valdkondades ja äärmiselt erandlikel juhtudel, kui toimkonna juhendeist ega SME IFRS-st lähtudes pole võimalik informatsiooni asjakohaselt ja tõepäraselt esitada, kehtestab raamatupidamiskohustuslane endale ise sobivad arvestuspõhimõtted, lähtudes:
  - (a) toimkonna juhenditest ja SME IFRS-i peatükkidest, mis reguleerivad sarnaseid arvestusvaldkondi;
  - (b) üldtunnustatud finantsaruandluse standarditest ulatuses, milles need pole vastuolus Eestis kehtivate õigusaktidega;
  - (c) vara, kohustise, omakapitali, tulu ja kulu definitsioonist;
  - (d) rahvusvahelisest praktikast antud valdkonnas.

Toimkonna hinnangul võivad RTJ 1 paragrahvis 68 toodud tingimused olla osade PTP-instrumentide korral täidetud, mistõttu selle paragrahvi rakendamine oleks siis õigustatud.

5. Lisaks näeb RTJ 1 paragrahv 8 raamatupidamiskohustuslasele ette võimaluse, et juhtudel, kui raamatupidamiskohustuslase juhtkonna veendumuse kohaselt ei võimalda teatud toimkonna juhendi sätete täitmine kajastada õiglaselt ettevõtte finantsseisundit, -tulemust või rahavoogusid, koostab juhtkond aruanded lähtudes õiglase kajastamise nõudest (ning selgitab toimkonna juhendi sätete mittejärgimise põhjuseid aruande lisades).

Raamatupidamise Toimkond soovib PTP-instrumentide kajastamisel silmas pidada, et raamatupidamise aastaaruanne kajastaks neid instrumente selliselt, et aruande lugejale oleksid need arusaadavad, valitud arvestuspõhimõtted lähtuksid instrumentide majanduslikust sisust ja oleksid võrreldavad analoogsete instrumentide arvestuspõhimõtetega. Lisaks peaksid aruande koostajad hoolikalt kaaluma, milline on PTP-instrumentide soetamise ja hoidmise

eesmärk ning sellest lähtudes hindama, kas tegemist on vara, tingimusliku vara või kuluga. Kui kaalumise tulemusena jõutakse veendumusele, et PTP-instrumenti saab kajastada varana, siis tuleb selgitada, millise vara klassiga on tegemist. Samuti peaks PTP-instrumentide edasise kajastamise puhul juhtkond otsustama, kas nende puhul oleks õige lähtuda õiglase väärtuse meetodist või mõnest muust arvestusmeetodist (näiteks olenevalt likviidse turu olemasolust, vara kasutusotstarbest (nt: maksevahend, vara väärtuse kasv, ettemakse kaupade või teenuste eest)).

Näide 1 – aktiivsel turul kaubeldav krüptoväering (näit. Bitcoin). Võib lähtuda analoogiast börsil kaubeldavate finantsinstrumentidega ja kajastada õiglases väärtuses.

Näide 2A – aktiivsel turul mittekaubeldav token, mis annab õiguse osaleda emiteerija kasumis. Kui juhtkonna hinnangul vastab vara definitsioonile (majandusliku kasu saamine on väga tõenäoline), siis võib kajastada analoogiliselt börsil mittekaubeldavate finantsinstrumentidega soetusmaksumuses (miinus allahindlused, kui väärtus on langenud).

Näide 2B - aktiivsel turul mittekaubeldav suure riskiastmega token, mis annab õiguse osaleda emiteerija kasumis. Kui juhtkonna hinnangul on majandusliku kasu saamise tõenäosus madal, siis token ei vasta vara definitsioonile ja tuleks kajastada tingimusliku varana (ostuhetkel kuluna).

Näide 3 – aktiivsel turul mittekaubeldav token, mis annab omandajale õiguse soetada 50% allahindlusega emiteerija poolt väljatöötatav ja toodetav seade. Kui juhtkonna hinnangul vastab vara definitsioonile (majandusliku kasu saamine on väga tõenäoline) ja omandaja kavatses tokeniga kaasnevat õigust kasutada (st soetada seade 50% allahindlusega), siis võib kajastada ettemaksuna varude või materiaalse põhivara eest.

Toimkond rõhutab siinjuures, et raamatupidamise aruannete koostamisel tuleb rakendada ka konservatiivsuse printsiipi, st raamatupidamise aruannet tuleb koostada ettevaatlikult ja kaalutletult, et vältida varade ja tulude ülehindamist või kohustiste ja kulude alahindamist. See sisaldab endas ka selle hindamist, kas omandatud PTP-instrument täidab kõik vara definitsioonis nõutud tingimused ja kas teatud arvestusmeetodite (nt: õiglases väärtuses hindamise) rakendamiseks on eeldused olemas.

## **AVALIKUSTATAV INFORMATSIOON**

Vastavalt avalikustamise printsiibile tuleb raamatupidamise aruandes esitada kogu informatsioon, mis võimaldab saada aruande kasutajatel raamatupidamiskohustuslase kohta asjakohast ja tõepäraselt esitatud finantsinformatsiooni. Aruandes esitatakse terviklik pilt ettevõtte finantsseisundi, -tulemuse ja rahavoogude ning muude oluliste asjaolude kohta, mis mõjutasid ettevõtte finantsnäitajaid aruandeperioodil või võivad tõenäoliselt mõjutada tulevastel perioodidel. Aruande tarbijate jaoks oluline informatsioon esitatakse isegi juhul, kui see ei ole konkreetselt nõutud ühegi toimkonna juhendi poolt.

Eesti Finantsaruandluse Standard ei käsitle spetsiifiliselt PTP-instrumente. Nende kohta raamatupidamise aruandes avalikustatava informatsiooni hulk sõltub nii valitud arvestuspõhimõtetest ja vastava varaklassi kohta toimkonna juhendites nõutust kui ka juhtkonna hinnangust sellele, mis on aruande lugejatele oluline (st võivad mõjutada nende majandusotsuseid). Lähtuvalt PTP-instrumentide olulisusest ettevõtte aruannetele, tuleks Raamatupidamise Toimkonna hinnangul kaaluda nende kohta järgneva info avalikustamist: arvestuspõhimõtted, saldod aruandeperioodi alguses ja lõpus, nendelt teenitud kasumid-kahjumid (tulud-kulud) ning PTP-instrumendi oluliste asjaolude kirjeldus.

### **PTP-INSTRUMENDID NENDE VÄLJAANDJA ARUANNETES**

Eespool analüüsisime PTP-instrumentide kajastamist omandaja seisukohalt. PTP-instrumentide „kaevandaja“ või emiteerija saab paljuski lähtuda eeltoodud üldistest põhimõtetest ning peab kaaluma, kas instrumendi emiteerimisel tekkis neile tulu, omakapital või kohustus lähtudes RTJ 1 „Raamatupidamise aastaaruande koostamise üldpõhimõtted“ , RTJ 3 „Finantsinstrumendid“ ja RTJ 10 „Tulu kajastamine“ kirjeldatud põhimõistetest.