

**RTJ 8 ERALDISED, TINGIMUSLIKUD KOHUSTUSED JA
TINGIMUSLIKUD VARAD (muudetud 2009)**

SISUKORD	paragrahvid
EESMÄRK JA KOOSTAMISE ALUSED	1–3
RAKENDUSALA	4–6
MÕISTED	7–9
ERALDISTE KAJASTAMINE – ÜLDREEGLID	10–22
Eraldiste moodustamine	10–15
Eraldiste hindamine	16–20
Eraldiste kasutamine	21–22
ERALDISTE KAJASTAMINE – SPETSIIFILISED VALDKONNAD	23–45
Garantiieraldised	23–24
Eraldised kohtuvaidluste suhtes	25–27
Eraldised kahjuliku lepingu suhtes	28–29
Eraldised keskkonnakahjustuste suhtes	30–32
Restruktureerimiseraldised	33–37
Pensionieraldised	38–40
Edasilükkunud tulumaks ja dividendide tulumaks	41–45
TINGIMUSLIKUD KOHUSTUSED	46–47
TINGIMUSLIKUD VARAD	48–49
KAJASTAMINE BILANSIS JA KASUMIARUANDES	50–55
LISADES AVALIKUSTATAV INFORMATSIOON	56–58¹
JÕUSTUMINE	59–60
VÕRDLUS RAHVUSVAHELISTE FINANTSARUANDLUSE STANDARDITEGA (IFRS)	61–64

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 rahvusvahelistest finantsaruandluse standarditest IAS 37 «Eraldised, tingimuslikud kohustused ja tingimuslikud varad» («*Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets*»), IAS 19 «Hüvitised töövõtjatele»

(«Employee benefits») ja IAS 12 «Tulumaks» («Income Taxes»). Juhend sisaldab viiteid konkreetsetele IFRSi paragrahvidele, millel juhendi nõuded tuginevad. RTJ 8 võrdlus rahvusvaheliste finantsaruandluse standarditega on toodud paragrahvides 61–64. Valdcondades, kus RTJ 8 ei täpsusta mingit spetsiifilist arvestuspõhimõtet, kuid see on reguleeritud mõnes IFRSis, on soovitatav lähtuda vastavas 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 (nt garantiieraldised, kohtuprotsessidega seotud eraldised ja pensionieraldised) moodustamisel, arvestusel ja kajastamisel raamatupidamise aruannetes;

(b) edasilükkunud 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 (nt eraldiste moodustamine äriühenduste käigus – vt RTJ 11 «Äriühendused»);

(b) kindlustusseltside aruannetes kindlustuslepingutest tulenevate eraldiste arvestusel.

MÕISTED

7. Käesolevas juhendis kasutatakse mõisteid alljärgnevas tähenduses (IAS 37.10):

Eraldis on kohustus, mille realiseerumise aeg või summa ei ole kindlad.

Kohustus on raamatupidamiskohustuslasel lasuv kohustus,

(a) mis on tekkinud minevikus toimunud sündmuste tagajärjel;

(b) millest vabanemine nõuab eeldatavasti tulevikus ressurssidest loobumist.

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.

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.

Tingimuslik kohustus on võimalik või eksisteeriv kohustus, mille:

(a) realiseerumine ei ole tõenäoline; või

(b) mille suurust ei ole võimalik piisava usaldusväärsusega mõõta.

Tingimuslik vara on võimalik vara, mille realiseerumine ei ole kindel.

8. Eraldisi eristab muudest «tavalistest» kohustustest (nt 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 usaldusväärselt hinnatav, siis tingimuslike kohustuste puhul on kas realiseerumine ebatõenäoline või puudub võimalus sellega kaasneva kulutuse usaldusväärselt hindamiseks.

ERALDISTE KAJASTAMINE – ÜLDREEGLID

Eraldiste moodustamine

10. Ettevõtte kajastab oma bilansis eraldise juhul kui (IAS 37.14):

(a) ettevõttel lasub enne bilansipäeva toimunud kohustavast sündmusest tulenevalt juriidiline või faktiline kohustus;

(b) kohustuse realiseerumine on tõenäoline; ja

(c) kohustuse summat on võimalik usaldusväärselt mõõta.

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. (IAS 37.17).

Näited – juriidilise kohustuse tekkimine

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

a) osapoolte vahelise lepingu rikkumine, mis annab teisele osapooltele 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.

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.

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 100,000 krooni 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. (IAS 37.23).

14. Üldjuhul on alati võimalik vajaliku eraldise suurust (st eraldisega kaasneva kulutuse summat) piisava usaldusväärusega hinnata. Erandlikel juhtudel, kui eraldise summa ei ole piisava usaldusväärusega hinnatav, ei kajastata eraldist bilansis, vaid sellega seonduvad asjaolud avalikustatakse aruande lisades tingimusliku kohustusena. (IAS 37.26).

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.

Eraldiste hindamine

16. *Eraldis kajastatakse bilansis summas, mis on juhtkonna hinnangu kohaselt bilansipäeva seisuga vajalik eraldisega seotud kohustuse rahuldamiseks. (IAS 37.36).*

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. (IAS 37.37).

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 arengustsenaariumite tõenäosust. (IAS 37.39–40).

Näited – eraldise hindamine

a) Ettevõtte vastu on esitatud hagi, mille menetlus on bilansipäevaks veel pooleli. Ettevõtte juristide hinnangul kaasnevad hagiga tõenäoliselt kulud suurusjärgus 100,000 kuni 200,000 krooni, kusjuures kulude tõenäosus antud vahemikus jaguneb ühtlaselt. Ettevõtte moodustab bilansis eraldise summas 150,000 krooni.

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 100 miljonit krooni, kusjuures viimase aasta jooksul müüdnud toodete rikete kõrvaldamiseks on ettevõtte juba kulutanud 500,000 krooni.

Viimasel aastal müüdnud toodete garantiiremondiga seonduvad kulutused on hinnanguliselt järgmised:

$$0,09 \times 100,000,000 \times 0,1 + 0,01 \times 100,000,000 \times 0,8 = 900,000 + 800,000 = 1,700,000$$

Kuna aruande aasta jooksul on ettevõtte juba teinud samal aastal müüdnud toodete garantiiremondile kulutusi summas 500,000 krooni, tuleb bilansis moodustada garantiieraldis summas 1,200,000 krooni (1,700,000 – 500,000).

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. (IAS 37.45). Ainsaks erandiks on edasilükkunud tulumaksu eraldis, mida ei diskonteerita. (IAS 12p53).

20. Nüüdisväärtuse arvutamisel kasutatakse diskontomäärana sarnaste kohustuste suhtes turul valitsevat intressimäära. (IAS 37.46).

Eraldiste kasutamine

21. *Eraldise kasutatakse ainult nende kulutuste katmiseks, mille jaoks eraldis oli algselt moodustatud. (IAS 37.61).*

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

ERALDISTE KAJASTAMINE – SPETSIIFILISED VALDKONNAD

Garantiieraldised

23. Juhul kui ettevõtte annab enda poolt müüdüd toodetele garantii, moodustatakse ettevõtte bilansis eraldis summas, mis on vajalik bilansipäevaks müüdüd toodetega seotud garantiikohustuse rahuldamiseks. Kohustavaks sündmuseks on toodete müük. Eraldise hindamisel lähtutakse eelmiste aastate kogemusest. Näide garantiieraldise arvutamise kohta on toodud käesoleva juhendi paragrahvi 18 järel.

24. 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. (IAS 37.57).

Eraldised kohtuvaidluste suhtes

25. 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.

26. 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.

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

Eraldised kahjuliku lepingu suhtes

28. Kahjulik leping on selline leping, mille täitmisega kaasnevad kulutused ületavad lepingust saadavat majanduslikku kasu. (IAS 37.10, 37.68).

29. Kahjulike lepingute suhtes tuleb moodustada eraldis 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. (IAS 37.66; 37.68).

Näide – eraldise moodustamine kahjuliku lepingu suhtes

a) Ettevõtte rendib kasutusrendi tingimustel teatud tootmishooneid, makstes renti 100,000 krooni aastas. 31.12.2003 kolib ettevõtte uutesse tootmishoonetesse, kuid vanade hoonete rendileping lõpeb alles kolme aasta pärast 31.12.2006. Lepingu katkestamisel peaks ettevõtte maksuma leppetrahvi kahe aasta rendisummas (s.o 200,000 krooni). Ruumide väljarentimisel on realistlik saada rendituluna umbes 70,000 krooni aastas (s.o ettevõtte saaks rendilepingult järgmise kolme aasta jooksul kahjumit 30,000 aastas).

Ettevõtte moodustab oma bilansis kahjuliku rendilepingu suhtes eraldise summas 90,000 krooni (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 4 krooni liiter. 2003. a lõpuks oli toorpiima turuhind (ja koos sellega piima müügihind) oluliselt langenud. Seisuga 31.12.2003 oli ettevõtte kohustatud ostma vastavalt lepingule veel 100,000 liitrit toorpiima hinnaga 4 krooni liitrist, kuigi juhtkonna hinnangul pidanuks selleks hetkeks toorpiima ostuhind olema ligikaudu 3 krooni, et ettevõtte tootmistegevus ei oleks jooksvalt kahjumis. Lepingu katkestamisel tuleks maksta leppetrahvi 50,000 krooni.

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 (1 kroon/liitrit \times 100,000 liitrit = 100,000 krooni) ja leppetrahvist (50,000), seega summas 50,000 krooni.

Eraldised keskkonnakahjustuste suhtes

30. 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 kavatseb keskkonnakahjustused vabatahtlikult likvideerida.

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

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

Restruktureerimiseraldised

33. Restruktureerimine on ettevõtte juhtkonna poolt konkreetse tegevuskava alusel läbiviidav ettevõtte tegevuse põhjalik ümberkorraldus, mille tagajärjel muutuvad oluliselt ettevõtte äritegevuse ulatus või selle teostuse viis. (IAS 37.10).

34. Näideteks restruktureerimisest on ettevõtte teatud tegevusharu müük või lõpetamine; teatud olulise tootmisüksuste sulgemine või ümberkolimine; olulised muudatused juhtimisstruktuuris, mille tulemusena koondatakse osa juhtkonnast. (IAS 37.70).

35. Ettevõttel on tekkinud restruktureerimiskava suhtes faktiline kohustus ning ta moodustab oma bilansis eraldise ainult juhul, kui ettevõtte juhtkond on enne bilansipäeva (IAS 37.72):

- (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.

36. Restruktureerimiseraldis moodustakse ainult ühekordsete otseselt restruktureerimisest tulenevate kulutuste katteks, mis ei ole seotud ettevõtte restruktureerimisjärgse tegevusega. (IAS 37.80). 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).

37. Restruktureerimiseraldist ei moodustata järgmiste kulutuste suhtes, kuna need on seotud mitte restruktureerimise enda, vaid restruktureerimisele järgneva äritegevusega (IAS 37.81):

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

Pensionieraldised

38. Juhul kui ettevõtte on võtnud endale kohustuse maksta oma töötajatele pensioni või muid töösuhtejärgseid hüvitisi, on ettevõtte kohustatud oma bilansis moodustama eraldise pensioni või muude töösuhtejärgsete hüvitistega kaasnevate kulutuste katteks.

39. Pensionieraldise moodustamisel peab ettevõtte hindama järgmistel perioodidel tõenäoliselt maksmisele kuuluvate summade suurust ning arvutama nende

nüüdisväärtuse. Pensionieraldise hindamisel võetakse arvesse pensioni õigustatud subjektide tõenäolist järelejäänud eluiga, eeldatavat inflatsiooni ja palgatõusu (juhul kui pensioni suurus on sõltuvuses nendest näitajatest). (IAS 19.50). Diskontomäärana kasutatakse pikaajaliste kvaliteetsete ettevõttevõlakirjade või valitsusvõlakirjade intressimäärasid. (IAS 19.78).

40. 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 Toimikond soovib vajadusel lähtuda standardis IAS 19 kirjeldatud meetoditest. Pensionieraldise hindamisel on soovitatav kasutada vastavat kvalifikatsiooni omavate spetsialistide (aktuaaride) abi.

Edasilükkunud tulumaks ja dividendide tulumaks

41. 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. (IAS 12.52A).

42. Juhul kui ettevõttel on tütarettevõtteid välisriikides, kajastatakse konsolideeritud aruannetes edasilükkunud tulumaksu vara või kohustust nende tütarettevõtete suhtes.

43. 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.

44. 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. (IAS 12.52B).

45. 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 vähendamisenä. (IAS 12.65A).

Näide 1 – dividendide tulumaksu kajastamine

Ettevõtte kuulutab 30.04.2007 välja dividendid 2006. a eest summas 110,000 krooni. Dividendide maksmisel peab ettevõtte tasuma dividendide tulumaksu summas 31,000 krooni (summa on ümardatud). Lisaks sellele peab ettevõtte ühele välisaksionärile makstavatelt dividendidelt pidama kinni tulumaksu 5,000 krooni. Dividendide väljamaksmine on planeeritud 2007. a jooksul.

Dividendide tulumaksu kohustust ja kulu kajastatakse dividendide väljakuulutamise hetkel (30.04.2007):			
D	Jaotamata kasum	110,000	
D	Tulumaksukulu	31,000	
K	Dividendivõlg	110,000	
K	Tulumaksu kohustus	31,000	
Enne dividendide välja maksmist 31.07.2007 laekusid ettevõttele tütarettevõtte dividendid summas 10,000 krooni, millelt tütarettevõtte tasus tulumaksu 3,500 krooni. Vastavalt kehtivale seadusele on ettevõttel õigus arvata saadud dividendide tulumaks enda dividendide väljamaksmisel tasumisele kuuluvast tulumaksust maha. Dividendide laekumisel 31.07.2007 tehakse tulumaksu suhtes järgnev kanne:			
D	Tulumaksu kohustus	3,500	
K	Tulumaksukulu	3,500	
Seoses ettevõtte halva finantsseisundiga jäeti dividendid 2007. a jooksul välja maksmata. Kuna 2008. a väheneb dividendide väljamaksmisel tasumisele kuuluv tulumaksu määr 21%-le (21/79), tuleb aasta lõpuks välja maksmata dividendide tulumaksukohustust ja tulumaksukulu korrigeerida. Korrigeeritud tulumaksukohustus on 2,000 võrra väiksem (summa on ümardatud). 31.12.2007 koostatakse järgnev korrigeerimiskanne:			
D	Tulumaksu kohustus	2,000	
K	Tulumaksukulu	2,000	
Dividendide väljamaksmisel tehakse järgmised kanded:			
D	Dividendivõlg	110,000	
K	Raha	105,000	
K	Kinnipeetud tulumaksu kohustus	5,000	
Tulumaksu tasumisel tehakse järgmised kanded:			
D	Tulumaksu kohustus	25,500	
D	Kinnipeetud tulumaksu kohustus	5,000	
K	Raha	30,500	

Näide 2 – tulumaksu kajastamine aktsiakapitali vähendamisel

Ettevõtte aktsiakapitali kogusumma on 1 miljon krooni, mida 30.05.2009 otsustatakse vähendada 100,000 kroonini, tehes aktsionäridele väljamakseid summas 900,000 krooni. Aktsionäride sissemaksete summa aktsiakapitali (osaluse soetusmaksumus) on kokku 200,000 krooni. Seega tuleb ettevõttel tasuda tulumaks summalt 700,000 krooni (maksu määr 2009. aastal on 21% (21/79)).

Aktsiakapitali vähendamisega seonduva tulumaksu kohustust ja kulu kajastatakse aktsiakapitali vähendamise väljakuulutamise hetkel (30.05.2009):

D	Aktsiakapital	900,000	
D	Tulumaksukulu	186,000	

K	Võlg aktsionäridele	900,000	
K	Tulumaksu kohustus	186,000	

TINGIMUSLIKUD KOHUSTUSED

46. Tingimuslik kohustus on võimalik või eksisteeriv kohustus, mille realiseerumine on vähemtõenäoline kui mitterealiseerumine või mille suurus ei ole võimalik piisava usaldusväarsusega hinnata. 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.

47. *Tingimuslikke kohustusi ei kajastata ettevõtte bilansis, kuid informatsioon oluliste tingimuslike kohustuste kohta avalikustatakse aruande lisades. Lisades ei ole vaja avalikustada selliseid tingimuslikke kohustusi, mille realiseerumine on äärmiselt ebatõenäoline. (IAS 37.27–28).*

TINGIMUSLIKUD VARAD

48. Tingimuslik vara on võimalik vara, mille realiseerumine ei ole kindel. Näide tingimuslikust varast on ettevõtte poolt teise ettevõtte vastu esitatud kahjunõue, mille realiseerumine sõltub kohtuprotsessi tulemustest.

49. *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. (IAS 37.31; 37.34).*

KAJASTAMINE BILANSIS JA KASUMIARUANDES

50. Eraldisi kajastatakse bilansis selleks raamatupidamise seaduse lisas 1 ettenähtud kirjetel. Lubatud on lisada täiendavaid alakirjeid või täpsustada seaduses toodud alakirjete nimetusi, juhul kui see tuleb kasuks bilansi informatiivsusele ja loetavusele. Bilansikirjete alaliigendusi (näiteks «Pensionieraldis», «Muud eraldised» jne) võib bilansi asemel esitada lisades.

51. Kirjel «Lühiajalised eraldised» (või selle alakirjetel) kajastatakse selliseid eraldisi, mis realiseeruvad tõenäoliselt 12 kuu jooksul alates bilansipäevast (nt kohtuprotsessiga seoses moodustatud eraldised) või ettevõtte normaalse äritsükli jooksul (nt garantiieraldised).

52. Kirjel «Pikaajalised eraldised» (või selle alakirjetel) kajastatakse selliseid eraldisi, mis realiseeruvad tõenäoliselt hiljem kui 12 kuu jooksul alates bilansipäevast

(nt pensionieraldised). Edasilükkunud tulumaksu eraldisi kajastatakse alati pikaajalistena. (IAS 1.56).

53. Eraldiste moodustamisega kaasnevat kulu kajastatakse sellistel kasumiaruande kirjetel, millega need on kõige enam seotud. Eraldiste vähendamisi või tühistamisi kajastatakse kulu vähendamisena samadel kasumiaruande kirjetel, kus oli eelnevalt kajastatud eraldise moodustamisega kaasnev kulu.

54. Juhul kui ettevõttel on teatud eraldisega seoses õigus nõuda selle hüvitamist kolmandatelt osapooltelt, siis kajastatakse eraldist ja hüvitisest tulenevat nõudeõigust mõlemat bilansis eraldi, neid omavahel tasaarvestamata. Hüvitise nõudeõigust kajastatakse bilansis varana ainult juhul, kui selle realiseerumine on praktiliselt kindel. (IAS 37.53). Aktsepteeritav on kajastada eraldise moodustamisega kaasnenud kulu ja hüvitisest tuleneva nõudeõiguse kajastamisega kaasnevat tulu kasumiaruandes netosummana. (IAS 37.54).

Näide

Ettevõtte vastu on esitatud hagi seoses tema poolt müüdud toodete ebapiisava kvaliteediga. Juristide hinnangul on tõenäolised hagiga kaasnevad kulutused suurusjärgus 100,000 krooni. 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 allhankijatel kompensatsioonina tagasi vähemalt 80,000 krooni.

Ettevõtte kajastab oma bilansis eraldise summas 100,000 krooni ja nõude allhankijate vastu summas 80,000 krooni. Kasumiaruandes kajastatakse kohtuprotsessidega kaasnev kulu netosummas 20,000 krooni.

55. Pikaajaliste eraldiste diskonteeritud väärtuse suurenemist seoses realiseerumistähtaaja lähenemisega kajastatakse kasumiaruandes intressikuluna. (IAS 37.60).

LISADES AVALIKUSTATAV INFORMATSIOON

56. Kõikide oluliste bilansis kajastatud eraldiste rühmade kohta avalikustatakse aastaaruande lisades:

- (a) nende kirjeldus;
- (b) tõenäoline realiseerumise tähtaeg;
- (c) pikaajaliste eraldiste diskonteerimisel kasutatud diskontomäär.

57. Kõikide oluliste tingimuslike kohustuste ja tingimuslike varade kohta avalikustatakse:

- (a) nende kirjeldus; ja
- (b) hinnang nende võimaliku suuruse ja realiseerumise tõenäosuse kohta.

58. Aastaaruande lisades avalikustatakse ettevõtte vaba omakapitali suhtes:

- (a) summa, mida on võimalik bilansipäeva seisuga omanikele dividendidena välja

maksta;

(b) dividendide tulumaksu summa, mis kuuluks tasumisele punktis (a) nimetatud dividendide väljamaksmisel.

58¹. Aastaaruande lisades avalikustatakse tulumaksukulu komponendid.

JÕUSTUMINE

59. Käesoleva Raamatupidamise Toimkonna juhendi rakendamine on kohustuslik raamatupidamise aastaaruannetele, mida koostatakse 1.01.2009 ja hiljem algavate aruandeperioodide kohta.

60. Kuni käesoleva juhendi rakendamiseni tuleb järgida juhendi RTJ 8 eelmist versiooni (RTL 2005, 66, 952). Käesoleva juhendi jõustumisel kaotab RTJ 8 eelmine versioon kehtivuse.

VÖRDLUS RAHVUSVAHELISTE FINANTSARUANDLUSE STANDARDITEGA (IFRS)

61. Juhendis RTJ 8 sätestatud eraldiste, tingimuslike kohustuste ja tingimuslike varade mõisted ja arvestuspõhimõtted on kooskõlas standardis IAS 37 sätestatud arvestuspõhimõtetega.

62. Erinevalt standardist IAS 19 ei kirjelda juhend RTJ 8 detailselt pensionieraldiste ja muude töösuhtejärgsete hüvitiste arvestust, kuna Raamatupidamise Toimkonna hinnangul on nende valdkondade arvestus Eestis hetkel oluline suhteliselt väikesele arvule ettevõtetele. Raamatupidamise Toimkond soovib vajadusel pensionieraldiste ja muude töösuhtejärgsete hüvitiste arvestusel lähtuda standardis IAS 19 kirjeldatud põhimõtetest.

63. Erinevalt standardist IAS 12 ei kirjelda juhend RTJ 8 detailselt edasilükkunud tulumaksu eraldiste arvestust, kuna seoses kasumilt arvestatava tulumaksu puudumisega Eestis omab see arvestusvaldkond hetkel tähtsust ainult nende ettevõtete jaoks, kellel on tütarettevõtteid välismaal. Raamatupidamise Toimkond soovib vajadusel edasilükkunud tulumaksu eraldiste arvestusel lähtuda standardis IAS 12 kirjeldatud põhimõtetest.

64. IAS 37, IAS 19 ja IAS 12 nõuavad suurema hulga informatsiooni avalikustamist raamatupidamise aastaaruande lisades kui RTJ 8.