

TALLINNA TEHNIKAÜLIKOOL

Majandusteaduskond

Ärikorralduse instituut

Majandusarvestuse valdkond

Aleksandr Vdovets

**IMMATERIAALSETE KOHUSTISTE VAJALIKKUS
NÜÜDISAEGSES FINANTSARVESTUSES**

Magistritöö

Juhendaja: Jaan Alver, PhD

Tallinn 2019

Olen koostanud töö iseseisvalt.

Töö koostamisel kasutatud kõikidele teiste autorite töödele, olulistele seisukohtadele ja andmetele on viidatud.

Töö pikkuseks on 9 261 sõna sissejuhatusest kokkuvõtte lõpuni.

Aleksandr Vdovets

(allkiri, kuupäev)

Üliõpilase kood: 163282 TARM

Üliõpilase e-posti aadress: vdovets.aleksandr@gmail.com

Juhendaja: emeriitprofessor Jaan Alver:

Töö vastab magistritööle esitatud nõuetele

.....

(allkiri, kuupäev)

Kaitsmiskomisjoni esimees:

Lubatud kaitsmisele

.....

(ametikoht, nimi, allkiri, kuupäev)

SISUKORD

ABSTRAKT	4
SISSEJUHATUS	5
1. MÕISTED	8
1.1 Immateriaalne põhivara	8
1.2 Kohustised	11
1.3 Immateriaalsed kohustised.....	15
2. IMMATERIAALSETE KOHUSTISTE KLASSIFIKATSIOON	16
2.1. Keskkonnaalane tegevus	17
2.2. Juhtimistegevus.....	20
2.3. Turundustegevus	25
2.4. Vastastikused seosed immateriaalse põhivara arvestuse objektidega.....	29
3. AUDIITORITE INTERVJUUDE ANALÜÜS	35
KOKKUVÕTE	38
SUMMARY	40
KASUTATUD KIRJANDUS	42
LISAD	45
Lisa 1. Immateriaalsete kohustiste klassifikatsioon.....	46
Lisa 2. Esimese vastaja ankeedivastused	47
Lisa 3. Teise vastaja ankeedivastused.....	49
Lisa 4: Kolmanda vastaja ankeedivastused.....	51
Lisa 5: Neljanda vastaja ankeedivastused.....	52
Lisa 6: Viienda vastaja ankeedivastused	54
Lisa 7: Kuuenda vastaja ankeedivastused.....	55

ABSTRAKT

Magistritöö eesmärk on määratleda immateriaalsete kohustiste arvestuse vajalikkust. Uurimisküsimus: kas immateriaalsete kohustiste arvestus on vajalik? Töö teostamisel kasutas autor eelkõige kvalitatiivset uurimismeetodit, uurides mitmesugust kirjandust, seadusi ja standardeid, aga ka intervjuerides antud valdkonna pädevaid spetsialiste.

Uurimuse käigus selgus, et immateriaalsed kohustised pole saavutanud raamatupidamisarvestuses kajastamiseks vältimatut vajalikkustaset. Osa võimalikke mittemateriaalsete kohustiste rakendamise näiteid on kummutatud, aga teine osa on demonstreerinud kasutuspotentsiaali. Probleemi tuum seisneb piiratud võimalustes, mida kohustise definitsioon pakub ja eraldi mõiste puudumises rahvusvahelistes raamatupidamisstandardites, samuti immateriaalsete kohustiste võimaliku rakendamise süsteemsuses.

Käesoleva magistritöö tulemused võivad osutada kasulikuks, kuna annavad immateriaalsete kohustiste problemaatikast kompleksse ettekujutuse. Vaatamata sellele, et hüpotees immateriaalsete kohustiste vajalikkusest nüüdisaegses raamatupidamises ei leidnud kinnitust, on magistritöö autor veendunud, et saadud teave võib innustada raamatupidamisega tegelevaid teadusringkondi. Rahvusvaheliste raamatupidamisstandardite ja eelkõige põhimõistete võimalik muutumine võib avada uusi võimalusi immateriaalsete kohustiste idee realiseerimiseks raamatupidamises.

Võtmesõnad: immateriaalsed kohustised, immateriaalne põhivara, vajalikkus, arvestus, juhtimistegevus, turundustegevus, keskkond.

SISSEJUHATUS

Nüüdissaegses finantsarvestuses on juba aastaid kasutusel immateriaalne põhivara, mille tähtsus on paljude ettevõtete jaoks väga oluline. Nii võib näiteks kõrgtehnoloogia jaoks mõeldud programmvarustus moodustada suure osa kaitsetööstuse ettevõtete bilansist. Samuti tuleb märkida, et immateriaalsed objektid pole ainuomased põhivarale. Sellest seisukohast võib samuti vaadelda ka käibevara. Nii on varudel materiaalne alus, kuid debitoorne võlgnevus (eriti osutatud teenuste puhul) on immateriaalne. Kõik need näited kehtivad bilansi aktiva puhul. Magistritöö autorit huvitab küsimus, kas immateriaalsed objektid võivad olla passivas. Töö põhifookus on suunatud immateriaalsetele kohustistele. Kui immateriaalsete objektide olemasolu kohustiste hulgas leiab kinnitust, on oluline mõista, kui võrd vajalikud need raamatupidamises on. Selline lähenemine võib panna kahtlema selles, et passivas peavad immateriaalsed objektid kindlasti esinema vaid analoogiliselt aktivaga. Magistritöö autori arvates on analoogiatel põhinev lähenemine hea ainult teemaga tegelemise algstaadiumis. Hiljem tuleb seda kinnitada juba teistsuguste lähenemisviisidega.

2016. aastal kirjutas käesoleva töö autor immateriaalse põhivara kohta bakalaureusetöö. Selle töö kirjutamise käigus ütles juhendaja prof Jaan Alver, et peale immateriaalse põhivara on olemas ka selline nähtus nagu immateriaalsed kohustised, tutvustades antud temaatikat käsitlevaid raamatuid. 2018. aastal uuris autor magistriseminari raames seda teemat puudutavat kirjandust ja leidis immateriaalsete kohustiste kohta mitmeid rahvusvahelisi väljaandeid. Järelikult on immateriaalsed kohustised täiesti reaalne uurimissuund, mis hakkab alles hoogu sisse saama. Seetõttu on autori arvates magistritöö teema nüüdissaegse teadusmaailma jaoks aktuaalne.

Kohustised nagu omakapitalgi kujutavad endast aktiva peeglit, kuna esimesed on teise tekkimise allikad. Siit võib teha järelduse, et kohustisi on võimalik käsitleda mitte ainult materiaalsest aspektist. Töö autor pole esimene selle teema tõstataja, ja maailmas on selle kohta juba teadusartikleid ilmunud. Seetõttu on autor veendunud, et nüüdisaegne finantsarvestus seisab suure tõenäosusega uute avastuste lävel. Autor on veendunud selles, et valitud teema on nüüdisaegseis reaaliates aktuaalne. Kuigi rahvusvahelised finantsarvestuse standardid ei käsitle seni eraldi immateriaalsete kohustiste mõistet ja arvestamist, võib selle idee potentsiaal osutada üsna suureks. Samuti ei välista autor, et uuringu käigus võib immateriaalne kohustis osutada väärtuseks, mille olemasolu võib olla täiesti reaalne, aga praktikas üsna kasutu.

Hüpotees – immateriaalsed kohustised on kaasaegses finantsarvestuses vajalikud. Paljuski määrab see immateriaalsete kohustiste võimalikud kasutusvaldkonnad.

Uurimisobjekt – immateriaalsed kohustised. Tegemist on uue suunaga finantsarvestuses ja autoril on kavas seda üksikasjalikult käsitleda. Uurimisobjekti eeliseks võib lugeda selle piiratust, mis võimaldab seda sügavamalt uurida. Uurimisobjekt on samuti väga konkreetne, mis välistab erinevad vastukäivused.

Uurimisaine – immateriaalsete kohustiste vajadus kaasaegses maailmas. Kuigi paljud uuenduslikud ideed on tihti üsna huvitavad, ei tähenda see, et nad leiavad praktilist kasutust. Nii on autori ülesanne immateriaalsete kohustiste uurimine, mõistmaks, kas neil on tulevikku või on tegemist utoopilise suunaga. Uurimisaine eelis seisneb selles, et selle aluseks on võetud uurimisobjekt. Töös täiendati uurimisaine saamiseks uurimisobjekti, lisades sellele ajalised ja kvalitatiivsed tunnused. Konkreetselt väljendub ajaline tunnus teema vaatlemises läbi kaasaegse maailma prisma ja kvalitatiivne tunnus immateriaalsete kohustiste vajalikkuses. Nii laiendas töö autor konstrueerimise käigus uurimisobjekti ja kirjeldas uurimissuuna lähemalt.

Magistritöö eesmärk – määratleda immateriaalsete kohustiste arvestuse vajalikkust. Magistritöö autor märgib ära, et kõik finantsarvestuse arengusuunad ei pruugi olla tingimata kasulikud. Seetõttu seisneb töö esimene etapp immateriaalsete kohustiste kasutamise võimaluste leidmises ja selle suuna olulisusele hinnangu andmises.

Magistritöös uuritav küsimus – kas immateriaalsete kohustiste arvestus on vajalik?

Uuritava küsimuse täpsustamiseks ja teema üksikasjalikumaks käsitlemiseks esitati järgnevad alamküsimused:

1. Mil määral on võimalik immateriaalsete kohustiste sellise kasutusvaldkonna olemasolu, mida saaks kasutada finantsarvestuses just selle nimetuse all?
2. Kui immateriaalsete kohustiste sellised kasutusvaldkonnad puuduvad, siis kas neil on tulevikus perspektiivi olla kajastatud just selle nimetuse all?

Töö eesmärgi saavutamiseks püstitas autor enda ette järgmised **ülesanded**:

1. Sõnastada immateriaalsete kohustiste mõiste;

2. Uurida immateriaalsete kohustiste võimalikke kasutusvaldkondi;
3. Uurida immateriaalse põhivara ja immateriaalsete kohustiste vahelisi seoseid;
4. Viia auditispetsialistide hulgas läbi küsitlus immateriaalsete kohustiste kohta kaasaegses maailmas;
5. Määrata kindlaks immateriaalsete kohustiste tähtsus nüüsaegse finantsarvestuse jaoks.

1. MÕISTED

Püstitatud eesmärgi saavutamiseks peab autor vajalikuks panna kirja põhimõisted ja anda neile iseloomustus. Sellise terminoloogilise analüüsi tegemiseks on mitu põhjust. Esiteks peab autor väga oluliseks, et nii ta ise kui ka töö lugeja saaksid tekstist ühtviisi aru. Vastasel korral kahaneb töö kasulikkus tunduvalt. Teiseks näitas bakalaureusetöö kirjutamise kogemus, et korrektselt sõnastatud ja omavahel seostatud mõisted aitavad oluliselt kaasa töö kirjutamiseks valitud suuna hoidmisele. Peale selle on märkimisväärne roll ka oskussõnavara erinevusel eri riikides. Kuna inimkond elab juba ammu maailmas, kus paljud protsessid on globaliseerunud, siis on täiesti mõistlik käsitleda eri riikides kasutatavaid põhimõisteid ja neid omavahel võrrelda. Sellest tõusev kasu seisneb asjaolus, et võimalikul välismaisel lugejal on lihtsam töös kasutatavate mõistetega kohaneda. Kohalikel lugejail avaneb omakorda võimalus laiendada oma silmaringi definitsioonide vallas, mis võib olla abiks neile, kellel tuleb oma igapäevases töös teha tegemist välisfirmade aruannetega.

Kuna immateriaalsed kohustised pole rahvusvahelistes raamatupidamisstandardites esindatud, käsitleb ja analüüsib autor alguses immateriaalse põhivara ja kohustise definitsiooni. Seejärel ühendab autor need definitsioonid immateriaalsete kohustiste kontekstis ja kõrvutab neid juba erinevaist allikaist pärit analoogidega.

1.1 Immateriaalne põhivara

Põhivara immateriaalsete objektide puhul tuleb selgelt kindlaks määrata, millist terminit õigem kasutada, kas Venemaal ja paljudes endistes Nõukogude liiduvabariikides kasutatavat "immateriaalsed aktivad" (*нематериальные активы*) või paljude Eesti raamatupidajate poolt kasutatavat "immateriaalset põhivara" (*нематериальное основное имущество*). (*Податковий кодекс України, стаття 14, підпункт 14.1.3* – Ukraina maksukoodeksi 14. paragrahvi alampunkt 14.1.3) (*Налоговый кодекс Республики Беларусь, Статья 30¹, подпункт 4* – Valgevene Vabariigi maksukoodeksi paragrahv 30¹, alampunkt 4) (Aivar Pilve advokaadibüroo, Raamatupidamise seadus, bilansiskeem).

Termin "aktiva" on sisuliselt ingliskeelse sõna *asset* tõlge. Inglise keele seletava sõnaraamatu järgi on aktiva isikule või ettevõttele kuuluv varaobjekt, millel on maksumus (*Oxford Dictionaries*,

<http://www.oxforddictionaries.com/ru>). Eesti keeles kasutatakse ingliskeelse sõna *asset* asemel *vara*, mis on vene keeles "*имущество*". "Varaobjekt on möödunud sündmuste tagajärjel ettevõtte valdava mõju all olev ressurss, millest loodetakse tulevikus majanduslikku kasu saada" (J. Alver, L. Alver 2011b, 582). Valdav mõju on vaadeldava mõiste põhielement, kuna see võib olla omane nii omanikule, valdajale kui ka mõlemale korraga. Aga kuna vara võidakse anda rendile, on selge, et termin "aktiva" pole sama kõikehõlmav kui vara.

Gruusia maksukoodeksis kasutatakse põhimõistete määratlemiseks ka terminit "immateriaalne aktiva" (Gruusia maksukoodeksi paragrahv 8, alampunkt 2). Mainitud koodeksis käsitletakse aga ka vara mõistet. Vara on kõik asjad ja immateriaalsed hüved, mida isikud saavad piiranguteta soetada ja mida nad saavad piiranguteta vallata, käsutada ja kasutada" (Gruusia maksukoodeksi paragrahv 8, alampunkt 30). Huvitav on seegi, et isegi kaubad on Gruusia maksukoodeksis määratletud materiaalse või immateriaalse varana. (Gruusia maksukoodeksi paragrahv 13, alampunkt 1). Gruusia maksukoodeksi terminoloogiat analüüsid võib teha järelduse, et oluliste finantsarvestuse mõistete määratlemine on arengu siirdestadiumis. Nii on mainitud dokumendis valdavalt kasutusel terminit "immateriaalsed aktivad", aga teiste, ühel või teisel määral immateriaalse põhivaraga seotud mõistete määratlemisel täielikumaid sõnavorme. Tuleb märkida, et termin "immateriaalsed varalised hüved" ei rõhuta seda, et tegemist on põhi-, aga mitte käibevaraga (nagu Eesti variandi puhul), vaid seda, et immateriaalse varaga kaasnevad hüved. Nii osutab antud hüve esiletõstmine Gruusia variandis immateriaalse vara kasulikkusele, mis võib väljenduda nii kaubale kehtestatud patendist tulenevas majanduslikus kasus kui ka kaubamärgi või autoriõiguse müümise võimaluses.

Terminite täpsemaks ja tõepärasemaks võrdlemiseks vaatleme NSVL-i koosseisu mittekuulunud riike. Tšehhi kuulus küll möödunud sajandil sotsialismileeri (tookord Tšehhoslovakkia), aga immateriaalse vara määratlus erineb Nõukogude Liidus kasutatud normidest. Tšehhi keeles on immateriaalne põhivara *nehmotný dlouhodobý majetek*. Sõnasõnalt eesti keelde tõlkides tähendab see immateriaalset pikaajalist vara. (*PřekladačVětOnline.cz*, <http://prekladacvetonline.cz/cesko-rusky-prekladac/>) Eesti analoogiga võrreldes seisneb terminite erinevus põhi- ehk pikaajalise vara kasutamises. Eesti bilansiskeemis jaguneb aktiva käibevaraks ja põhivaraks. Ingliskeelseis bilansiskeemides kasutatakse põhivara nimetamiseks erinevaid variante. *Fixed assets* on olemuselt analoogiline eestikeelse põhivaraga, kuid selle eestikeelne sõna-sõnaline tõlge on *püsivarad* (fikseeritud varad). Ingliskeelses keskkonnas on kasutusel ka sünonüümsed terminid nagu *long-term assets* (pikaajalised varad) ja *long-lived assets* (pika elueaga varad). (J. Alver, L. Alver 2011b,

256-257) Magistritöö autori arvates ei sobi aga sõna "põhi-" sõna "käibe-" antonüümiks. Esiteks ei tähenda põhivara veel seda, et see on kinnistatud ettevõtte külge kuni viimase majandustegevuse lõpuni. Nii näiteks võõrandatakse krediidi saamiseks panditud põhivahend (näiteks auto liisimisel) laenuvõtja maksejõuetuse korral tavaliselt laenu andnud krediitiasutuse kasuks («Информация...», lk 10). Teiseks ei kujuta põhivara endast kõigi ettevõtete jaoks olemasolu alust.

Näide. Rühm eraisikuid otsustas asutada ettevõtte. Asutati juriidiline isik, kelle peamine tegevusvaldkond on postipakkide kohaletoimetamine. Selle töö jaoks kasutatakse isiklikku autot, mis pole registreeritud ettevõtte nimel. Nii saab ettevõtte eksisteerida ilma (nii materiaalsel kui ka immateriaalsel) põhivara omamata.

Paremini vastab terminile "käibevara" sõnaühend "pikaajaline vara". Sõna "käibe-" osutab vara võimalikule lühiajalisusele bilansis kõrge likviidsuse tõttu. Pikaajalisus osutab samuti vara bilansis viibimise võimalikele ajapiiranguile, mis on aga väiksema likviidsuse tõttu mõnevõrra laiemad kui käibevara puhul.

Peamised immateriaalse põhivara nimetuste vahelised erinevused on seotud pigem selle termini viimase liitsõnaga. Erinevais riikides kasutusel olevate erinevate määratluste puhul immateriaalsuse osas lahknevusi ei teki. Nii tõlgitakse see termin inglise keelde kui *intangible assets*. *Intangible* tuleneb ladinakeelsest sõnast *tangere*, mis tähendab puudutamist või katsumist (J. Alver, L. Alver 2011a, 414). Kuna immateriaalsus ei saa olemuselt olla tunnetatav, võib ingliskeelset varianti nimetada immateriaalse põhivara täieõiguslikuks sünonüümiks.

Immateriaalse põhivara kohta on rahvusvahelises raamatupidamisstandardis IAS 38 märgitud, et tegemist on füüsilise substantsita, identifitseeritava mitterahalise varaga, mida kasutatakse tootmises, kaupade tarnimisel, teenuste osutamisel, rendile andmisel ja juhtimisfunktsioonide täitmisel (IAS PLUS, «IAS 38 — *Intangible Assets*»).

Immateriaalne põhivara on vara, mis looduses füüsiliselt ei esine (*Investopedia*, «*DEFINITION of 'Intangible Asset'*»). See annab ettevõttele tulevikus rikastumise võimaluse, mis võib olla isegi materiaalsest põhivarast tulenevast suurem (*Investopedia*, «*What is the difference between tangible and intangible assets?*»). Tulevane majanduslik kasu võib väljenduda ka kulude potentsiaalse kokkuhoiuna (RTJ 5, § 34). Sellest tuleneb järeldus, et ettevõttel, kes alustab oma

tegevust ja võtab kasutusele tuntud kaubamärgi, pole vaja teha niipalju kulutusi reklaamile kui avalikkusele vähetuntud nimega tavalisel ettevõttel.

Nüüd on arusaam immateriaalsest põhivarast selgem. Selle teema olemusse veelgi paremini tungimiseks tuleb silmas pidada immateriaalse põhivara peamisi iseloomulikke omadusi (J. Alver, L. Alver 2011a, 32):

- tuvastatavus,
- füüsilise substantsi puudumine,
- suhteline ebakindlus majandusliku kasu saamisel,
- oodatav tuluperiood on piiratud seaduse või lepinguga,
- igal juhul soetatakse immateriaalset põhivara majandusüksuse põhitegevuse jaoks,
- immateriaalse põhivara objekt on sageli väärtuslik ainult antud majandusüksuse jaoks,
- immateriaalse põhivaraobjekti väärtus võib märkimisväärselt kõikuda, kuna selle kasulikkus toetub suuresti konkurentsieelisele.

1.2 Kohustised

Eesti finantsarvestuses valitses selle termini osas kaua ainulaadne olukord. Nii võeti Eestis iseseisvuse taastamise hetkest seadusandlikul tasandil kasutusele termin *kohustus* (vene keeles *обязанность*). 1. jaanuarist 1991 jõustus Eestis esimene Raamatupidamise põhimäärus, kus muuhulgas esitati ettevõtte bilansiskeem, mis sisaldas pika- ja lühiajalisi kohustusi („Raamatupidamise põhimääruse“ kinnitamise kohta, p. 40, 1990). 1995. aastal jõustus esimene Eesti iseseisvuse taastamise järgne Raamatupidamise seadus. Eelmise normdokumendiga võrreldes käsitletakse selles valdkonna põhimõisteid eraldi paragrahvis. Nii on Raamatupidamise seaduses (1995. a versioon) kirjas, et kohustus on raamatupidamiskohustuslase võlgnevus, mis nõuab tulevikus varast loobumist (Raamatupidamise seadus, § 3 lg 2, 1995). 2003. aasta Raamatupidamise seaduses toimus kohustuse definitsioonis väike muutus. Sellest jäi välja tulevikus varast loobumise nõude osa ja lisandus rahaliselt hinnatava võlgnevuse alane täpsustus (Raamatupidamise seadus, § 3 lg 2, 2003). Selline kohustuste definitsioon esines tõepoolest veel paljudes järgnevatel selle seaduse versioonides kuni 2015. aastani, kui võeti vastu järjekordsed Raamatupidamise seaduse parandused, mis jõustusid 1. jaanuarist 2016. Nende paranduste seas oli ka termini *kohustus* muutmine *kohustiseks*. Koos terminiga muutus ka mõiste (definitsioon). Nii tähendab kohustus alates 2016. aastast ja magistritöö kirjutamise ajalgi raamatupidamiskohustuslase kohustust, mis tuleneb mineviku sündmustest ja millest vabanemine

eeldatavalt vähendab majanduslikult kasulikke ressursse (Raamatupidamise seadus, § 3 lg 2, 2016). Nagu võib märgata, tõi termini muutus 2016. aasta Raamatupidamise seaduses endaga kaasa ka mõiste täiendamise. Nüüd vaadeldakse kohustisi üksikasjalikumalt, osutades nende tekkimise juurtele, aga ka tagajärgedele nendest tulevikus vabanemise korral. Tasub märkida, et see versioon on tähenduse poolest sarnane Eesti Raamatupidamise Toimkonna juhendis RTJ 8 toodud definitsiooniga, mis sisaldab samuti ajategurit. Seejuures on oluline märkida, et Eesti Raamatupidamise Toimkonna definitsioon põhineb rahvusvahelistes raamatupidamise standardites keskmiste ja väikeettevõtete jaoks mõeldud definitsioonil 2.15 (RTJ 8, § 6). 2018. aasta märtsis avaldatud rahvusvaheliste raamatupidamise standardite kontseptuaalsete aluste kohaselt tehti eraldi ettepanek majanduslike ressursside kindlaksmääramiseks.

☞ Majanduslik ressurss õigus, millel on majandusliku kasu tekitamise potentsiaal (*Conceptual Framework for Financial Reporting, Chapter 4, 2018*).

Vaatleme järgnevalt võrdluseks kohustiste vastavaid mõisteid muudes riikides. Nii määratletakse Ukraina rahandusministeeriumi 1999. aasta käskkirjas "Raamatupidamisarvestuse põhimääruse (standardite) kinnitamisest", mida muudeti 2009. aastal, kohustised kui ettevõtte võlgnevus, mis tekkis minevikusündmuste tagajärjel ja mille likvideerimine tulevikus viib ootuspäraselt ettevõtte majanduslikku kasu kätkevate ressursside vähenemiseni (Ukraina rahandusministeeriumi 1999. a käskkiri "Raamatupidamisarvestuse põhimääruse (standardite) kinnitamine)". Sisuliselt kajastab Ukrainas kasutatav kohustiste definitsioon sama sisu mis Eesti 2016. aastast kehtiv definitsioongi. Ainus märkimisväärne Ukraina ja Eesti definitsiooni vaheline erinevus seisneb selles, et esimene vaatleb kohustisi vaid ettevõtte seisukohalt, teine aga asetab rõhu raamatupidamiskohustuslasele. Nii hõlmab Eestis kasutatav definitsioon peale äriühingute ka mittetulundusühinguid.

Valgevene Vabariigi tsiviilkoodeksi III osa "Kohustusõigused" 228. artiklis käsitletakse kohustise mõistet ja selle tekkimise põhjuseid. Selle artikli kohaselt "on üks isik (võlgnik) kohustise tõttu kohustatud teostama teise isiku (võlausaldaja) kasuks teatud toimingut nagu andma üle vara, tegema tööd, maksma raha jne või hoiduma teatud tegevustest, aga võlausaldajal on õigus nõuda võlgnikult oma kohustuste täitmist". Kohustiste tekkimise juured tulenevad lepingust, võimalikust kahju põhjustamisest, põhjendamatust rikastumisest ja teistest selles koodeksis ja teistes Valgevene seadustes esitatud põhjustest (Valgevene Vabariigi tsiviilkoodeks, III osa, artikkel 288). Valgevenes kasutatava definitsiooni puhul võib märkida, et nii nagu Eestiski käsitletakse kohustisi isiku, aga mitte ettevõtte poolelt. Tõsi küll, siin pole täpsustatud, et tegemist peab olema käibemaksukohustuslasega, aga see-eest on ära näidatud tema seisund võlgnikuna. Valgevenes

kasutatava definitsiooni eeliseks on kohustise näidete loetlemine, mis annab täpsema ettekujutuse ja aitab vältida lahkarmumusi. Nagu Eesti definitsioonigi puhul on siin ära näidatud kohustiste tekkimise juured, aga Valgevene versioonis pole näidatud, mis toimub tulevikus kohustiste likvideerimise puhul.

Tšehhi raamatupidamise seaduses kasutatakse samuti terminit "kohustised" (*závazky*). Kuna selles seaduses ei ole põhilistele definitsioonidele pühendatud eraldi osi, otsustas magistritöö autor vaadelda tšehhi veebimajandussõnastikus pakutavat versiooni. Selle tõlgenduse kohaselt mõistetakse kohustise all võlgnevust, s.t võlgniku kohustust tasuta võlausaldajale saadaolev summa. Raamatupidamises paiknevad kohustised passivas. Vastupidine kohustis kujutab endast debitoorset võlgnevust (*Ekonomický slovník*, <http://www.ekonomickyslovník.cz/zavazky/>). Tšehhi definitsioonis, mis võib küll esmapilgult tunduda üsna lakoonilisena, peitub siiski üks "rosin" ehk seal on osutatud, et vastupidise kohustise puhul on tegemist debitoorse võlgnevusega. Siit tuleneb järeldus, et kohustised võivad teatud kujul paikneda ka bilansi aktivas.

Inglise keele seletav sõnaraamat määratleb sõna *liability* juriidilise vastutusena millegi, eriti aga võlgu võetud rahasumma eest (*Oxford Dictionaries*, <https://en.oxforddictionaries.com>). Selle definitsiooni eeliseks on kaasneva juriidilise vastutuse äramärkimine. Kui eelpool käsitletud definitsioonide puhul mainitakse võlausaldaja õigust nõuda oma kohustiste alaste kohustuste täitmist, siis mainitud definitsioon viitab võlausaldajale riigi kohtuvõimu poolt antavale õiguslikule toetusele juhul, kui võlgnik ei täida endale võetud kohustusi.

Inglise keele etümoloogilise sõnaraamatu kohaselt pärineb sõna "*liable*" (kohustatud) XV sajandist ja tähendab "seaduse kohaselt seotud või kohustatud" (*Online Etymology Dictionary*, <https://www.etymonline.com/>). Keskajast pärit definitsioon selgitab väga arusaadavalt võlgniku olukorda. Nii on seaduse kohaselt seotud võlgnik oma tegevusvõimalustes piiratud, kuna prioriteediks on võlakohustuste võlausaldajale väljamaksmine. Muidugi ei keela keegi võlgnikul tegelda samal ajal oma ärisse investeerimise või endale täiendavate kohustiste võtmisega. Aga seadus, mis teda "seob", hakkab kohustuste täitmata jätmise puhul kaitsma võlausaldaja huve.

Vene keele seletava sõnaraamatu kohaselt on sõnal "kohustis" (*обязательство*) mitu tähendust. Esimene on "tavaliselt kirjalikul kujul ametlikult antud lubadus, mis nõuab tingimusteta täitmist". Teine on "dokument raha või väärtuste laenamise kohta" (*Н. Ю. Шведова, С. Н. Ожегов 2002, 442*). Definitsiooni esimese variandi puhul tekivad autoril kahtlused selle õigsuse osas. Nimelt

peab autor ebaõigeks sõna "tingimusteta" kasutamist. Magistritöö autor on oma praktilise audiitoritöö käigus korduvalt täheldanud, et näiteks laenulepingute puhul võidakse aja jooksul läbi rääkida. Eriti sageli esineb seda ühte kontserni kuuluvate ettevõtete vaheliste võlakohustuste korral. Nii anti ühes Eesti ettevõttes osa varustust üle emafirmale, kes omakorda vähendas väljastatud võlakohustust selle varustuse soetamise hinna võrra. Teine definitsioon kõlab õigemini, kuigi kirjeldab võrreldes Valgevene Vabariigi tsiviilkoodeksis esineva analoogiga ebapiisavalt kohustiste võimalikke näiteid.

Ameerika professorite E. S. Hendrikseni ja M. F. van Breda arvates on kohustistel, mida võib vaadelda kreditoorse võlgnevusena, järgmised omadused (E. S. Hendriksen ja M. F. van Breda, 2000, 418):

1. "Kohustised peavad leidma aset olevikus ja kujutama endast majanduselu möödunud sündmuste tagajärgi, näiteks selliseid nagu kaupade või teenuste soetamine, tekitatud või eeldatavad kahjud, mille eest ettevõtte vastutab.
2. Kohustised esinevad kreditoorse võlgnevuse kujul, kui need on seotud ettevõtte majandussuhete hoidmiseks mõeldud tulevaste maksete vajadusega või on vastavuses ettevõtluse normaalse kulgemisega.
3. Praktiliselt peab kohustis olema vältimatult täidetud, aga see ei tähenda, et ta peab saama täpse hinnangu, kuna tulevased maksed on tõenäolise iseloomuga.
4. Kohustise täitmise tähtaeg peab olema kindlaks määratud, kuigi täpne kuupäev ei pruugi olla teada. Tähtaega võib pikendada tänu uute kohustiste võtmisele või kohustise võib annulleerida aktsiatesse konverteerimise teel. Sellegipoolest ei mõjuta see kohustise kvalifitseerimist debitoorse võlgnevusena.
5. Subjekt, kelle suhtes võlakohustus tekkis, peab oleva tuvastatav eraldiseisva isiku või isikute rühmana. Kohustise täitmise enda peale võtnud ettevõtte ei pruugi kohustise debitoorse võlgnevusena registreerimise hetkel seda tuvastada.»

Münsteri Ülikooli professor Jörg Betge eristab kolme tingimust, mille puhul raamatupidamise objekti võib määratleda kohustisena: vältimatu kohustis, majanduslik koormus ja kvantitatiivne määratletus. Vältimatus tähendab, et kohustist reguleeritakse mitmesuguste riiklike seaduste, aga ka tehingu osapoolte vahel sõlmitud lepingutega. Seega toob lepingutingimuste täitmata jätmine kaasa saadud kahju hüvitamise, kasu saamisega kaasneb aga maksude maksmise kohustuse tekkimine. Majanduslik koormus tähendab, et iga kohustus toob kaasa ettevõtte varaobjektide vähenemise. Juhul, kui kohustis ei põhine kaupade ja teenuste saamisel, tekib majanduslik

koormus, kui kohustiseni viiv sündmus toimus või kohustise tekkimine sai teatavaks. See tähendab, et kui näiteks loodusele kahju tekitamine leiab tulevikus aset suure tõenäosusega, siis kuna selle täpne suurus on teadmata, kajastatakse sellist kohustist tagajärgede kõrvaldamisel eraldisena. Kui aga ettevõtte saab juba kantud ja hinnatud kahju tekitamise eest trahvi, tekib juba täisväärtuslik kohustis. Samuti on olemas vastuteenetega tehingud, mis toovad kaasa kohustuste tekkimise. Nii on hetk, mil tarnija osutas ettevõttele teenust, viimase jaoks kohustise arvestamise alguseks. Kvalitatiivne määratlus tähendab ettevõtte poolt kohustuse täitmise käigus vähenenud vara koguse mõõdetavust. (J. Bethge, 2000, 215-216)

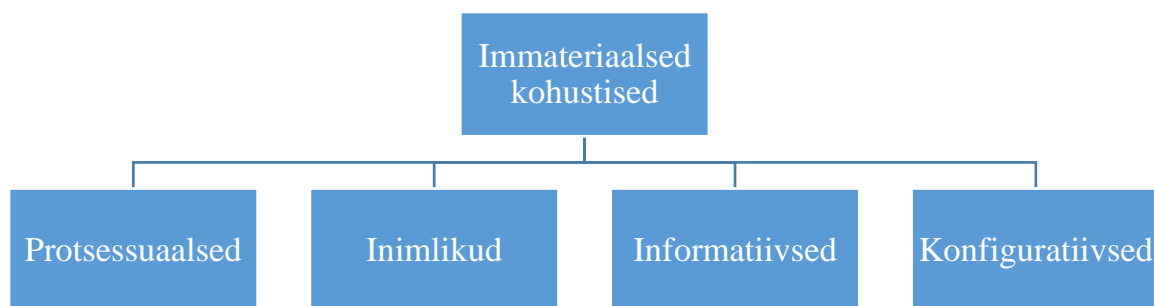
1.3 Immateriaalsed kohustised

Vaadeldud immateriaalse vara ja kohustise definitsioonide alusel modelleerib autor immateriaalse kohustise definitsiooni. Termin esimese osa puhul definitsioonis lahkarvamusi ei esine. Immateriaalne on see, mis on küll olemas, aga mida ei saa tajuda. Kohustis on raamatupidamiskohustuslase kohustus võlausaldaja ees, mis tuleneb minevikus sõlmitud ametlikult dokumenteeritud kokkuleppeist anda üle vara, teha tööd, maksta raha jne või sellistest tegevustest hoiduda. Võlgniku kohustis on juriidiline, mis tähendab selle täitmata jätmise korral võlausaldaja huvide kaitsmist riigi kohtuvõimu poolt. Kohustisest vabastamine toob kindlasti kaasa majanduslikult kasulike ressursside mahu vähenemise. Magistritöö autor on aga arvamusel, et on vaja määratleda ka kohustiste materiaalne osa. Ühelt poolt pole kõiki kohustisi võimalik tegelikult tajuda, kuna tegemist pole materiaalse asjadega, vaid teatud kohustustega. Teisalt ei teki kohustised tühjale kohale, vaid neil on alati põhjus, mis võib omakorda olla nii materiaalne kui immateriaalne. Nii kujutab materiaalne kohustis endast võlgniku juriidiliselt vormistatud kohustist võlausaldaja ees, mis põhineb tajutavail objektidel, tekkinud minevikusündmuste alusel ja millest vabanemisel vähenevad majanduslikult kasulikud ressursid.

Autor juhib tähelepanu sellele, et immateriaalset kohustist ei maksa segi ajada mitterahalise lühiajalise võlgnevusega. Viimast defineeritakse võlausaldaja võlgnevusena kaupade või teenuste vajalikus koguses tarnimisel ja see tekib kaupade või teenuste eest avansilise makse laekumisel (näiteks hooajalised sõidudokumendid). Mitterahaliste kohustiste peamine omadus on see, et kaupade rahaline hindamine võib ajaga muutuda, aga tarnitava kauba hind, kogus ja kvaliteet jääb muutumatuks. (E. S. Hendriksen ja M. F. van Breda 2000, 424) Immateriaalsete kohustiste näiteid käsitletakse magistritöö järgnevais peatükkides.

2. IMMATERIAALSETE KOHUSTISTE KLASSIFIKATSIOON

Immateriaalsete kohustiste klassifitseerimise puhul tuleb tunnistada, et tegemist pole lihtsa teemaga, kuna uurimisobjekt pole magistritöö kirjutamise ajal ametlikult rahvusvaheliste raamatupidamisstandarditega kinnitatud. Seetõttu otsustas autor toetuda antud küsimuses erinevate autorite pakutud klassifikatsioonivariantidele, vajadusel neid korrigeerides ja täiendades. Nii esitasid näiteks Oklahoma Ülikooli professorid Michael Harvey ja Robert Lusch oma immateriaalsete kohustiste klassifikatsiooni variandi (Lisa 1), mille kohaselt immateriaalsed kohustised jagunevad eelkõige sisemisteks ja välisteks. See tähendab, et tegemist on immateriaalsete kohustiste toimimisvaldkonnaga – kas ettevõtte siseselt või selle väliselt. Seejärel klassifitseeritakse igaüks neist 4 suunaks: protsessuaalsed, inimlikud, informatiivsed ja konfiguratiivsed (vt Joonis 1).



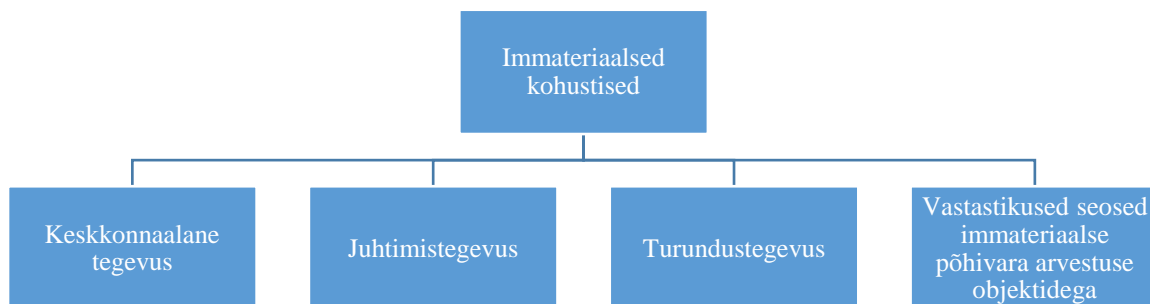
Joonis 1. Immateriaalsete kohustiste klassifikatsioon (teadlaste versioon)

Allikas: (Michael G. Harvey, Robert F. Lusch 1999, 88)

Protsessuaalsed kohustised seisnevad halvasti koordineeritud protsessides, mille tagajärjeks on madala kvaliteediga toodete ja teenuste ilmumine, ebakindel tarnesüsteem ja seaduste täitmisel tekkivad probleemid. Inimlikud kohustised puudutavad vahetult ettevõtte tegevusega seotud inimesi ehk töötajaid, juhtkonda ja klienti. Selliste kohustiste näiteks on töötajate diskrimineerimine, väheste kogemustega juhid, kliendile kahju tekitamine toote või teenusega. Informatiivsete kohustiste puhul räägib nimetus ise enda eest ehk tegemist on mitmesuguse info ilmumisest tulenevate kohustistega. Nii võivad mainitud kohustised tekkida ettevõttesiseseks analüüsiks vajaliku info ebapiisavuse tõttu, aga ka toote või kaubamärgi kohta tulevate negatiivsete hinnangute saamisel. Konfiguratiivsed kohustised on mitme teguri vastastikuste seoste korral tekkivad kohustised. Selliste kohustiste näiteks võib olla ladude ja käitiste

ebamõistlik geograafiline paigutus, patentide puudumine ja toodangu läbimõtle mata tarnekanalid, mis ei võimalda saavutada vajalikku kasvutempot (*Ibid.*).

Ühelt poolt tunnistab magistritöö autor, et eelpool pakutud immateriaalsete kohustiste klassifikatsioon on küllalt üksikasjalik ja põhjalik. Samal ajal iseloomustavad mitmed neist suundumustest autori arvates mitut valdkonda – juhtimist (protsessuaalsed ja konfiguratiivsed kohustused) ja turundust (inimlikud ja informatiivsed kohustised). Magistriseminari raames tutvus autor rea allikatega, millest oli näha, et on veel teisigi immateriaalsete kohustiste kasutusvaldkondi. Seetõttu on neid mõistlikum magistritöös klassifitseerida teisiti kui USA teadlaste kirjeldatud viisil. Nii vaadeldakse magistritöös immateriaalseid kohustisi nelja suunana: keskkonna-, juhtimis- ja turundusalane tegevus ning vastastikused seosed immateriaalse põhivara arvestuse objektidega (vt Joonis 2).



Joonis 2. Immateriaalsete kohustiste klassifikatsioon (autori versioon)

Allikas: Koostatud autori poolt iseseisvalt

2.1. Keskkonnaalane tegevus

Ettevõtte kahjutoova tegevuse tagajärjel tekkivad immateriaalsed kohustised on juba ammu kasutusel. Nii käsitletakse näiteks Eesti Raamatupidamise Toimkonna juhendis RTJ 8 tulevaste kahju likvideerimise või hüvitamise kulutuste katmiseks moodustatavaid eraldisi (RTJ 8, § 30). Sellise eraldise võib moodustada mitmel viisil: kui ettevõtte kavatab kahju tagajärjed iseseisvalt likvideerida, moodustub summa sellega kaasnevaist kulutustest koos võimalike täiendavate trahvidega; iseseisvalt kahju tagajärgede likvideerimisest keeldumise korral moodustub summa tõenäoliste trahvide määra alusel (RTJ 8, § 31). Rahvusvahelises raamatupidamisstandardis IAS 37 käsitletakse samuti eraldise moodustamise ühe põhjusena ettevõtte poolt keskkonnale

põhjustatud kahju (*IAS PLUS*, «*IAS 37 — Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets*»).

Näide. Paekivi kaevandamisega tegelev ettevõtte kavatseb maavarade kaevandamise laiendamiseks avada uue karjääri. Kaevandusettevõtted on kohustatud viima karjääri kasutusaja lõpus iseseisvalt või kellegi abiga ettenähtud seisukorda (rekultiveerimine). Selle protsessi jaoks vajalikud kulutused koos võimalike lisatrahvidega moodustavadki bilansis kohustistena kajastuva eraldise.

Huvitavalt läheneb immateriaalsete kohustiste käsitlesele keskkonna kontekstis Iirimaa kestliku arengu ühingu asedirektor Paul Harris, kes käsitleb seda suunda looduskapitali teema arenguna immateriaalsete kohustiste valdkonnas. Enamgi, Harris selles keskkonnale põhjustatud kahju hüvitamise idees makseid ökosüsteemi teenuste eest (*Paul Harris 2018*, <https://www.linkedin.com/pulse/redefining-intangible-liabilities-nature-paul-harris-apa->). Nii kujuneb ainulaadne raamatupidamiskontseptsioon, mille puhul analoogiliselt kaupade ja teenuste tarnijate kreditoorsetele võlgnevustele võib ilmuda ka konto nimetusega "Võlgnevus ökosüsteemi teenuste maksete eest". Sel juhul on kreditoriks loodus ise, kelle huve esindavad kõikvõimalikud looduskaitseorganisatsioonid, sealhulgas ka riigi tasandil (Eesti keskkonnaministeerium jms).

Keskkonnateema on aktuaalne pangandussektori jaoks. Selle tähtsus kasvas märkimisväärselt XX sajandi 90. aastail. Siis hakkasid ökoloogilised tegurid ettevõtetele laenude andmise poliitikat rohkem mõjutama. Pankade seisukohalt hõlmab antud probleem kolme põhielementi (*Rob Gray, Jan Bebbington 2003, 202-203*):

1. Kui ettevõtte, kellele pank laenu annab, on kaasatud tõsisesse keskkonnaprobleemidesse, kasvavad ühtlasi sellega seotud kulutused. Kas ettevõtte on sellega seoses endiselt võimeline katma oma võlakohustusi panga ees?
2. Kui ettevõtet ähvardab likvideerimine ja pank saab ettevõtte vara omanikuks, siis millised on võimalused omistada keskkonnavalased kohustised vastavaile varaobjektidele, eriti maale, mille eest pank võiks kohustisi kanda?
3. Kas „reostuse eest maksja“ põhimõtte võib nõuda pangalt kui ettevõtte äripartnerilt ükskõik millistes reostunud keskkonna puhastamise kulutustes osalemist, isegi kui ettevõtet ei ähvarda likvideerimine ja panka tegevusloa kaotamine?

Esimesel juhul tundub olukord olevat üsna huvitav. Nagu on teada, hüvitatakse ettevõtte likvideerimise korral kõigepealt võlausaldajate nõuded ja alles seejärel läheb ülejäänud osa ettevõtte omanike huvide katteks. Antud näite korral ei ähvarda ettevõtet likvideerimine, kuid uute kohustiste tekkimine suurendab panga riski võlakohustuste õigeaegse kustutamise osas. Keskkonnaprobleemidega ettevõtetel on edaspidiseks tegevuseks mitu varianti. Esimene seisneb selles, et ettevõtte juhtkond kinnitab prioriteedina keskkonnakohustuste väljamakse riigi ees ja alles seejärel ülejäänute kustutamise. Sugugi alati aga ei suuda ettevõtte kasvanud kohustiste korral õigeaegselt oma kohustisi panga ees katta. Teine variant seisneb selles, et ettevõtte juhtkond seab prioriteediks võlakohustuste kustutamise panga ees ja seejärel võimaluse korral keskkonnakohustuste täitmise. Selline lähenemine on pangale kasulik vaid taktikaliselt, kuna lühiajalises perspektiivis võetakse tema huve märkimisväärsel määral arvesse. Samal ajal ei too selline positsioon pangale just palju kasu. Selle põhjuseks on asjaolu, et keskkonnakohustuste täitmisega hilinemise korral võib ettevõtet ähvardada tegevusloa kehtivuse kaotamine. Selle tagajärjel ei pruugi ettevõtte suuta katta pikaajalisi võlakohustusi panga ees.

Teisel juhul vaadeldakse olukorda, mille puhul ettevõtet ootab likvideerimisprotsess pankroti tõttu või mingil muul põhjusel. Sel juhul saab laenu andnud pangast ettevõtte vara teatud osa omanik. Seejuures pole välistatud, et selliseks varaks võib osutuda varem saastatud maa või ökoloogiliselt kahjulikud tootmisvahendid. Riik, mille suhtes keskkonnakohustus tekkis, on väga kergesti rünnatavas olukorras. Ettevõtte likvideerimisel pole üldse kerge siduda keskkonnakohustusi varaobjektidega. See tähendab, et seadmete omanikuks saanud pangal tekivad nende edasisel kasutamisel riigi ees keskkonnakohustused. Ettevõtte eelmiste keskkonnakohustuste puhul on aga üsna keeruline määrata kindlaks isikut, kes võtaks võlgnevuse enda peale.

Praktika näitab, et mõnikord võidakse sellised lahendusi kasutada mitme võlausaldaja puhul. Nii oli see näiteks tuntud *Fleet factorsi* nimelise kohtuasja puhul, mille tulemusena pankrotistunud ettevõtte vastutus varasema keskkonnakahju eest läks üle laenuandjale. Peamiseks argumendiks oli asjaolu, et laenuandja osales piisaval määral ettevõtte finantsjuhtimises, et tal oleks olnud võimalus mõjutada ettevõtte ohtlike jätmete alast poliitikat (*Rob Gray, Jan Bebbington 2003, 204*).

Kolmandal juhul saab ettevõttele laenu andnud pangast selle äripartner. See tähendab omakorda otsest seost ettevõttega, mis võib mängida nii positiivset kui ka negatiivset rolli. Näiteks kui kohvitootmisfirma ostab ube orja- või lapstööjõudu kasutavalt istanduselt, mõjub sellise teabe

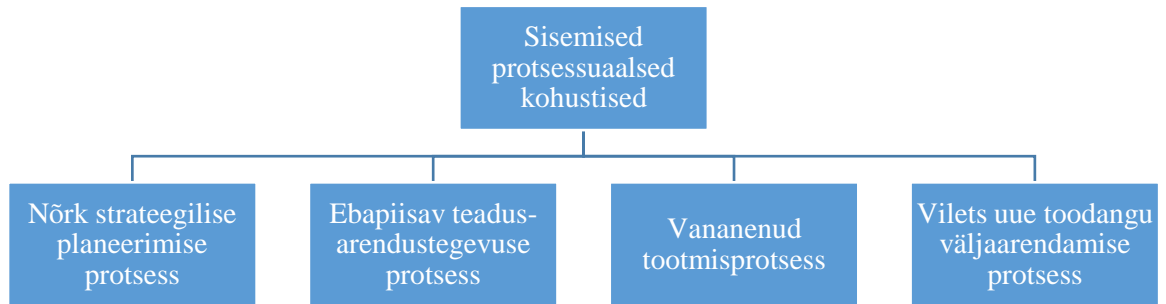
avalikuks tulemine halvasti tema mainele ja selle tulemusena tema äri. Nii on lugu ka finantsasutustega. Kui pank annab laenu keskkonda reostanud ettevõttele, kannab ta ühiskonna ees teatud määral selle tehingu eest sotsiaalset vastutust. Kuigi antud juhul lasuvad keskkonnakohustused praktikas küll keskkonda reostanud ettevõtte õlul, on pangad muutunud ettenägelikumaks ja järgivad teatud eetikaalast poliitikat, esitades klientidele kindlaid nõudeid, millele need peavad vastama (*Boon Cheong Chew, Lay Hong Tan and Syaiful Rizal Hamid 2015, 84*).

Immateriaalsete kohustiste ökoloogilise suuna teema võib tunduda XXI sajandi jaoks veidi vananenuna, aga praktika näitab, et keskkonnareostuse küsimused on siiani aktuaalsed. Nii puhkes näiteks 2015. aasta kevadel skandaal Volkswageni autode diisliheitmete ümber, mis kokkuvõttes vähendas firma turuväärtust ligikaudu 30% võrra (*Abdifatah Ahmed Haji, Nazli Anum Mohd Ghazali 2018, 43*).

2.2. Juhtimistegevus

Nagu juba mainitud, vaatleb autor magistritöö käesolevas osas USA teadlaste Harvey ja Fischeri klassifikatsiooni kohaseid protsessuaalseid ja konfiguratiivseid kohustisi. Mõlemaid liike kajastatakse sõltuvalt nende mõju levimise valdkonnast nii sisemiste kui ka välimiste immateriaalsete kohustistena. (Lisa 1)

Sisemised protsessuaalsed kohustised on nõrk strateegilise planeerimise protsess, ebapiisav teadus-arendustegevuse protsess, vananenud tootmisprotsess ja vilets uue toodangu väljaarendamise protsess (vt Joonis 3). Esmapilgul võib tunduda, et asi on vaid firma turuväärtust vähendavais tegureis. Nii oli see 2019. aasta märtsi lõpus *Swedbank*iga, kelle aktsia kaotas rahapesuskandaali tõttu 38% oma väärtusest (Postimehe internetiväljaanne, «Swedbanki aktsia kukub kolinal: pank on kaotanud 8,7 miljardit eurot oma väärtusest» 2019, <https://majandus24.postimees.ee/6556845/swedbanki-aktsia-kukub-kolinal-pank-on-kaotanud-8-7-miljardit-eurot-oma-vaartusest>).



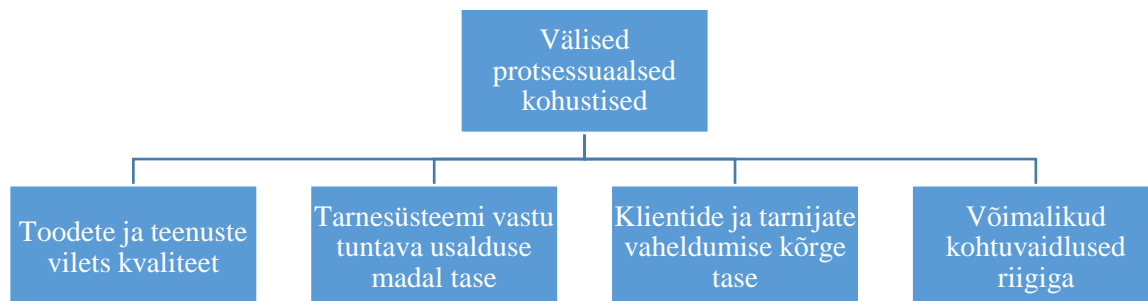
Joonis 3. Sisemiste protsessuaalsete kohustiste koostis
 Allikas: (Michael G. Harvey, Robert F. Lusch 1999, 88)

Aga kohustisedki on siin olemas. Nii võivad need tegurid olla suuresti tingitud firma direktorite nõukogu liikmete poolt oma kohustuste täitmata jätmisest, mis väljendub ressursside ebaratsionaalses paigutamises, mis viib lõppude lõpuks turu strateegiliste võimaluste käestlaskmiseni (Michael G. Harvey, Robert F. Lusch 1999, 87). Firma direktorite nõukogu liikmed on nii moraalselt kui ka juriidiliselt "võlgnikud" ettevõtte ees, mille omanikud usaldasid neid tõhusa juhtimise ootuses. Kui firmas tekivad mainitud tegureist tingitud raskused, kannavad direktorite nõukogu liikmed selle eest lepinguga määratud vastutust. Magistritöö autori arvates on aga oluline mõista, kas sisemised immateriaalsed kohustised tuleb kajastada ettevõtte bilansis või sobivad nad rohkem ettevõttesisestesse finantsaruannetesse. Antud juhul on nende raamatupidamisarvestuses kajastamise kasuks rääkiv tõsine argument positiivne või negatiivne firmaväärtus, mis tekib ettevõtte ostu või müügi puhul. Oluline on ka asjaolu, et ettevõtte bilansis kajastuks ka väliseile võlausaldajaile suunatud kohustised. Seetõttu on magistritöö autor seisukohal, et selliseid sisemisi immateriaalseid kohustusi võib kajastada bilansis tütar- ja emaettevõtte vastastikuste seoste all.

Näide. Ema- ja tütaretevõtte vahel on sõlmitud tütaretevõtte tõhusa juhtimise alane leping, mis sisaldab rida näitajate täitmise kohustusi (näiteks kallimate materjalide ostmise põhjendatus odavate ja kvaliteetsete analoogide olemasolu korral). Lepingu rikkumise korral rakendatakse tütaretevõttele sanktsioonid trahvide näol. Tütaretevõtte bilansis võivad need kajastuda immateriaalsete kohustistena emaettevõtte vastu. Nii tekib dilemma, kas arvestada sisemisi protsessuaalseid tegureid jooksvalt või teha seda ainult ettevõtte teiste isikute poolt omandamise korral.

Mõnevõrra teine on olukord ettevõtteväliste protsessuaalsete kohustuste puhul. Eelkõige tuleb ära märkida, et nendeks on sellised tegurid nagu toodete ja teenuste vilets kvaliteet, tarnesüsteemi

vastu tuntava usalduse madal tase, klientide ja tarnijate vaheldumise kõrge tase ning võimalikud kohtuvaidlused riigiga teatud seaduste ja eeskirjade täitmata jätmise korral (vt Joonis 4). Tegemist on ettevõtte ja välise maailma vaheliste vastastikuste seoste teguritega, mis tähendab, et kohustiste tekkimisel võivad võlausaldaja rollis esineda erinevad huvitatud osapooled.



Joonis 4. Välise protsessuaalsete kohustiste koostis
Allikas: (Michael G. Harvey, Robert F. Lusch 1999, 88)

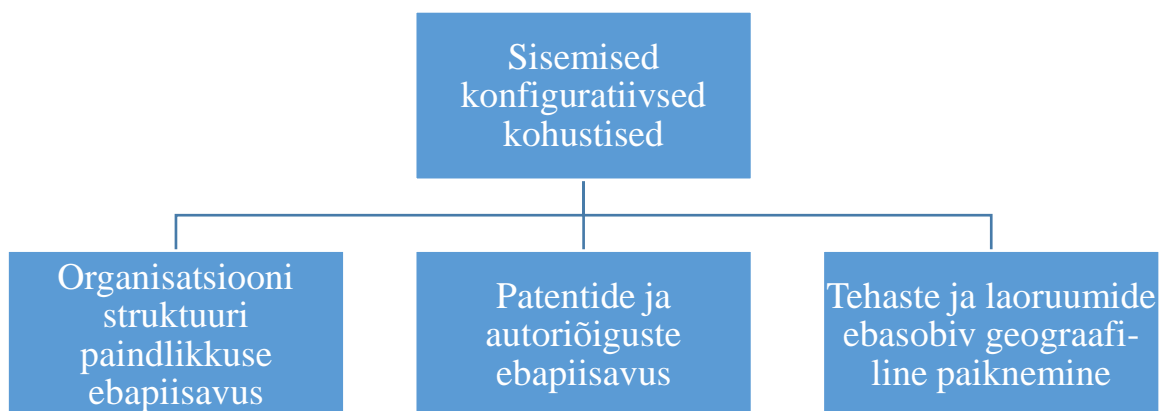
Kui ettevõtte toodab madalakvaliteedilisi tooteid või osutab teenuseid mitte parimal viisil, võivad tekkida kohustused kliendi ees, kes võivad esindada oma huve nii iseseisvalt kui ka vastavate riiklike õiguskaitseasutuste (näiteks Eesti Tarbijakaitseameti) kaudu. Seejuures tuleb ära märkida, et kui kaupade ja teenuste müügi korral antakse tarbijale garantii, siis lahendatakse probleemid ettevõtte moodustatud garantiieraldise arvel. Juhul, kui asi puudutab kaupade ja teenuste tavamüüki (ilma garantiita), võidakse selliste kohustiste summat väljendada potentsiaalselt võimalike trahvide ja muude hüvitiste määraga.

Tarnesüsteemi madal usaldusväarsuse tase tähendab nende paindlikkuse puudumist ja ebapiisavat reageerimisvõimet kriisiolukordades. Mingil määral võib selles süüdistada direktorite nõukogu, aga ka ettevõtte logistikaosakonna ebatõhusat tööd. Sellise kohustise määra võib väljendada kriisiolukordade tekkimise tõenäosusena korrutatuna selliste probleemide lahendamisel paindlike lahenduste tegemata jätmise korral saadud kahjusummaga. Tuleb aga ära märkida, et kui sellise kohustise tekkimise tõenäosus on alla 50%, siis läheb see raamatupidamises arvesse tingimusliku kohustisena ja leiab kajastamist majandusaasta aruande lisas (RTJ 8, § 51). Seejuures peab see sõltumata kohustise tingimuslikkusest täitma veel ühte funktsiooni – olema suunatud välisele võlausaldajale. Antud juhul sarnaneb olukord sisemiste protsessuaalsete kohustiste näidetega – kui ema- ja tütar-ettevõtte vahel on sõlmitud viimase tõhusa juhtimise kohta leping, muutub vastutus juriidiliselt kinnitatud kokkulepete täitmata jätmise eest määratud trahvide summaga väljendatud kohustiseks. Küllalt sarnane on olukord ka klientide ja tarnijate suure vahelduvuse puhul, mis toob

kaasa ettevõtte tegevuse stabiilsuse vähenemise. Nii võib näiteks tarnijate sage rotatsioon olla vahetult seotud tarnesüsteemi vähese usaldusväärsusega.

Potentsiaalsed kohtuvaidlused riigiga teatud seaduste ja eeskirjade täitmisel kujutavad endast ettevõtte tekkivaid kohustisi, mis peavad silmas kahju hüvitamist näiteks trahvisanktsioonide näol. Raamatupidamise seisukohast võib selliste immateriaalsete kohustiste summa arvutada järgmisel viisil. Eesti Raamatupidamise Toimkonna juhendis RTJ 8 on esitatud näide võimalike kahjude võimaliku arvestuse kohta. Hagi ettevõtte vastu pole bilansipäevaks veel esitatud. Juristide hinnangul on sellega seotud võimalike kulude suurus 10 000 kuni 20 000 eurot, kusjuures iga summa tõenäosus selles vahemikus on ühesugune. Ettevõtte moodustab sel juhul bilansis 15 000 euro suuruse eraldise (RTJ 8, § 18). Eraldise moodustamise aluseks kohtuvaidluste puhul on kohtuasja aluseks olnud sündmuse toimumine enne bilansipäeva, ettevõtte kohtuasjaga seotud kulutused tõenäolisus ja nende kulutuste summa usaldusväärse hindamise võimalikkus. Kui kõiki tegureid ei esine, siis kajastatakse neid eraldise asemel tingimuslike kohustustena majandusaasta aruande lisades (RTJ 8, § 27).

Nii välised kui ka sisemised konfiguratiivsed kohustised hõlmavad erinevaise valdkondadesse kuuluvaid tegureid. Sisemised konfiguratiivsed kohustised on organisatsiooni struktuuri paindlikkuse ebapiisavus, patentide ja autoriõiguste ebapiisavus ning tehaste ja laoruumide ebasobiv geograafiline paiknemine (vt Joonis 5). Sisuliselt on need tegurid väga sarnased protsessuaalsete kohustiste puhul esitatutega. Erinevus seisneb selles, et protsessuaalsed kohustised on seotud ettevõtte konkreetsete protsessidega aga konfiguratiivsed vaatlevad mõjutegureid ettevõtte kui terviku seisukohast.

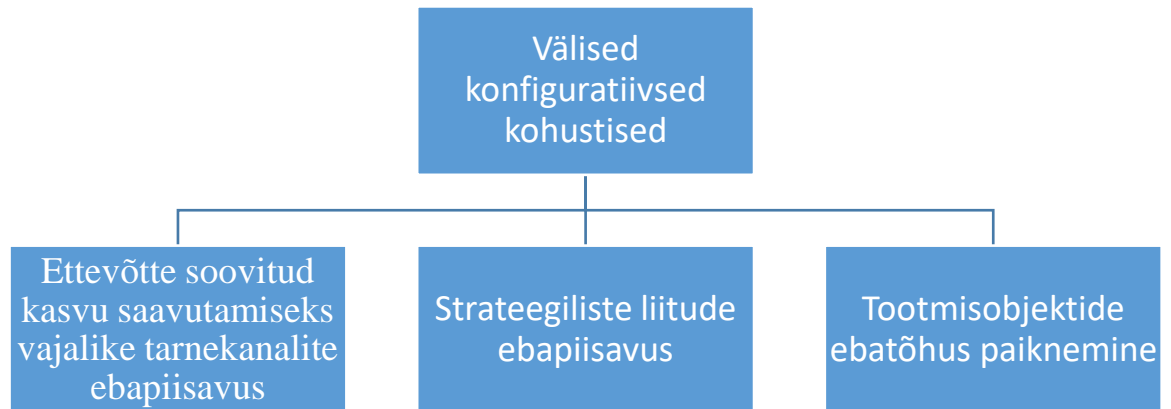


Joonis 5. Sisemiste konfiguratiivsete kohustiste koostis
Allikas: (Michael G. Harvey, Robert F. Lusch 1999, 88)

Organisatsiooni struktuuri ebapiisav paindlikkus võib kajastuda ettevõtte tegevuses negatiivselt nii kriisiolukordades kui ka uute ideede juurutamisel. Selle eest vastutavad firma direktorite nõukogu liikmed. Seetõttu võib kohustist väljendada saamatajäänud tulu summana (alternatiivkuluna), võrreldes olukorraga, kus näiteks ideed juurutataks kiiremini või kriisiolukordadele reageerimine toimiks operatiivsemalt. Kuna kohustised on ettevõtte bilansis suunatud välistele võlausaldajatele, siis võib toodud näide osutada aktuaalseks ema- ja tütarettevõtte vastastikuste seoste puhul. Nii võidakse tütarettevõtte poolset tõhusa juhtimise alase lepingu rikkumist paindumatus tõttu kriisiolukordades hinnata trahvisanktsioonide summaga, mida väljendatakse omakorda saamatajäänud tulu suurusega (alternatiivkuluna).

Oma toodangu või osutatavate teenuste ebapiisav kaitse patentide või autoriõigusega, aga ka ladude ja tehaste läbimõtlemata geograafiline paigutus on samuti tegurid, mida võidakse väljendada saamatajäänud tulu või isegi võimaliku kahjumiga. Nii on näiteks infotehnoloogiasektori jaoks kõrgtehnoloogiliste seadmete tootmisega tegelevatel ettevõtetel mõistlikum paigutada oma tootmine pigem linna, kus on vastava kvalifikatsiooniga spetsialistid, kui maale, kus kohalikud elanikud on spetsialiseerunud põllumajanduslikele töödele. Raamatupidamises võiks sellist juhtumit kajastada samuti nagu eelmise näite korral.

Välised konfiguratiivsed kohustised on ettevõtte soovitud kasvu saavutamiseks vajalike tarnekanalite ebapiisavus, ressursibaasi tugevdavate strateegiliste liitude ebapiisavus ja tootmisobjektide ebatõhus paiknemine (vt Joonis 6). Esimesed kaks tegurit on otseselt seotud firma direktorite nõukogu liikmete ebapiisava tööga partnerite otsimisel. Seejuures tuleb tunnistada, et on juhtumeid, kui suured ettevõtted tulevad igapäevaste ülesannetega toime ainult oma jõududega. Aga sugugi iga ettevõtte pole suuteline tarnesüsteemi n-ö oma käes hoidma. Viimane tegur osutab konkreetse tootmise vajadusele teatud piirkonnas. Nii on näiteks maisikasvatuse juurutamine Tšuktsimaal määratud läbikukkumisele, kuna selles piirkonnas pole piisavalt päikselisi päevi, aga asendavate kunstlike tingimuste loomine võib maksta väga palju, mis muudab sellise toodangu turul konkurentsivõimetuks. Kõiki loetletud väliste konfiguratiivsete kohustiste tegureid võidakse samuti väljendada saamatajäänud tulu või võimaliku kahjumi summana. Kuna kohustised on bilansis alati suunatud välisele võlausaldajale, on raamatupidamise seisukohast seegi juhtum tõhus vaid tütar- ja emaettevõtte vastastikuste seoste seisukohast. Selliste kohustiste kajastamine lähtub trahvisanktsioonide summast, mille suurust väljendatakse kahjude või saamatajäänud kasu summana.

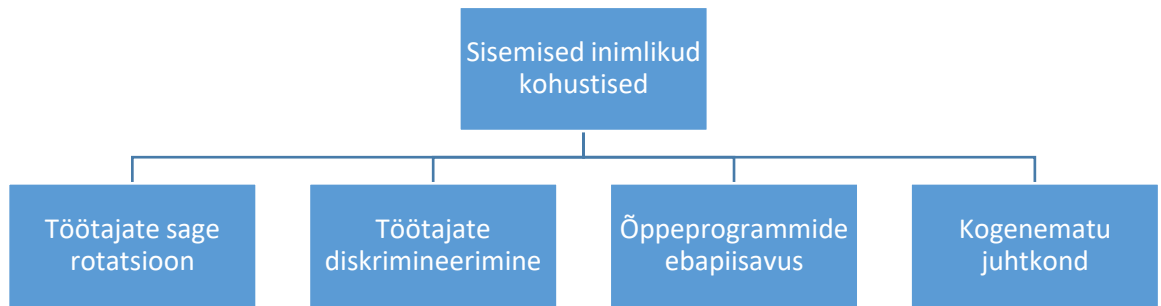


Joonis 6. Välise konfiguratiivsete kohustiste koostis
 Allikas: (Michael G. Harvey, Robert F. Lusch 1999, 88)

2.3. Turundustegevus

Ameerika teadlaste Harvey ja Luschi klassifikatsiooni kohaselt vaadeldakse inimlikke ja informatiivseid kohustisi käesolevas lõigus turundustegevuse komponentidena. Nagu juhtimistegevuseski jaotatakse turundustegevuse immateriaalsed kohustised sisemisteks ja välisteks (Lisa 1).

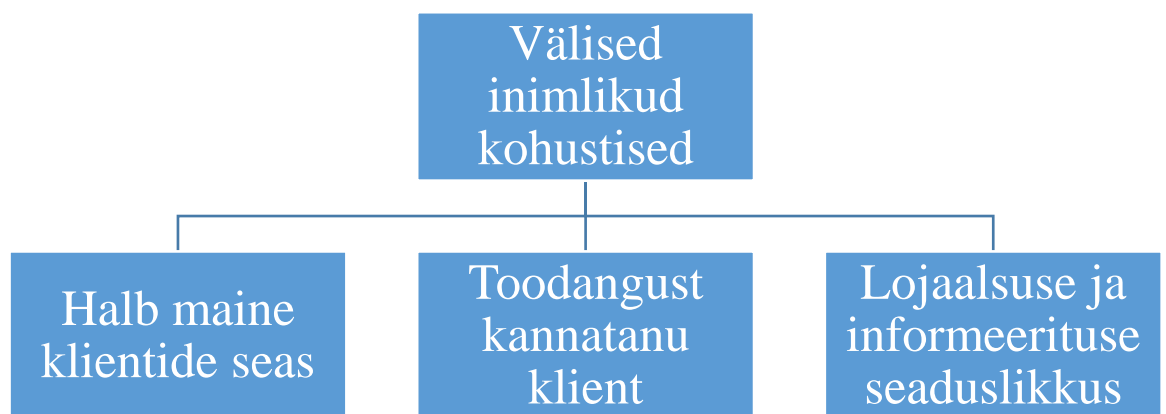
Sisemiste inimlike kohustiste hulka kuuluvad töötajate sage rotatsioon, nende diskrimineerimine, õppe- ja arenguprogrammide ebapiisavus ja kogenematu juhtkond (vt Joonis 7). Kõik loetletud tegurid mõjuvad negatiivselt ettevõtte sisemisele tegevusele. Nii suurendab näiteks töötajate sage rotatsioon uute spetsialistide värbamise kulusid. Firma töötajate diskrimineerimine loob negatiivse maine, mis omakorda võib raskendada uute kompanjonide eetilisi-moraalseid omadusi kõrgelt hindavate töötajate, aga ka äripartnerite otsimist. Nende probleemide põhjuseks võib olla kogenematu juhtkond, kelle ebaratsionaalsed teod võivad avaldada ettevõtte tegevusele negatiivset mõju. Sisemisi inimlike kohustusi võib väljendada töötajate ebaõnnestunud värbamisest tingitud saamatajäänud tulu summana, aga ka suutmatuse hoida varasemaid töötajaid ning töötajate diskrimineerimise eest saadava trahvina. Raamatupidamises võivad sellised kohustused nagu paljude juhtimistegevuse juhtumite korralgi väljendada tütarfirma ettevõtte sobimatust juhtimisest tulenevate trahvide summana.



Joonis 7. Sisemiste inimlike kohustiste koostis
 Allikas: (Michael G. Harvey, Robert F. Lusch 1999, 88)

Välise inimlike kohustiste hulka kuuluvad halb maine klientide seas, võimalik vastutus väljastatava toodangu kvaliteedi eest, kui klient on selle tõttu kannatanud, lojaalsuse ja informeerituse seaduslikkus turuosa kasvamisel (vt Joonis 8). Halb maine klientide seas viib esiteks nende arvu kahanemiseni ja teiseks võib negatiivne info levida ka ettevõtte kaupade ja teenuste võimalike tarbijateni. Viimatimainitu võib tuua kaasa ettevõtte toodangust loobumise juba kaugelt, kuna mõnede inimeste arvamus ja kogemused võivad olla väga usaldusväärsed ja hiljem leida väljundi uute klientide vähenemises. Osaliselt võib esimese teguri põhjuseks olla ka ettevõtte toodangu poolt kliendile tekitatud kahju. Näiteks kui hambapastat tootev ettevõtte pole näidanud pakendil võimalikke vastunäidustusi (nt allergeenide sisaldust), siis võib kannatanu hakata nõudma nii moraalse kui ka füüsilise kahju korvamist. Kui vaadelda kahte esimest tegurit kohustiste seisukohast, siis võib neid väljendada nii ettevõtte toodangu tarbijate silmis halva maine tõttu saamata jäänud tulu kui ka ettevõtte kaupade ja teenuste poolt põhjustatud kahju hüvitamise summana. Seejuures kajastuvad sellised kohustised raamatupidamises erinevalt. Näiteks halb maine klientide seas on seotud pigem ettevõtte juhtkonna ebatõhusa tööga. Seetõttu võidakse kohustisi hinnata tüürettevõtte poolt emaetevõttele makstavate trahvide summana, mille suurus võidakse väljendada kaasnevate kahjude või saamatajäänud tulude summana. Ettevõtte toodangu poolt kliendile põhjustatud kahjude puhul hinnatakse kohustiste suurus nii riigiasutuste (näiteks Eesti Tarbijakaitseameti) poolsete trahvisanktsioonide suurusega kui ka konfliktsituatsiooni iseseisva reguleerimise puhul makstava hüvitise summana. Kui selliste kohustiste tõenäosus on alla 50%, siis kajastub see raamatupidamises tingimusliku kohustisena. Lojaalsuse seaduslikkust puudutava viimase teguri puhul on tegemist väga tähtsa küsimusega. Ühelt poolt annavad paljudes kauplustes kasutusel olevad kõikvõimalikud kliendikaardid hulga privileege nii tarbijaile kui ka tootjaile ja edasimüüjaile. Viimaste seisukohast seisneb kasu tihedamas seoses klientidega, kuid märkimisväärselt suuremat kasu toovad elektroonilised kliendikaardid, mis koguvad klientide kohta mitmesugust teavet (elukoht, perekonna koosseis, pere sissetulek, millal ja kus kaupu ja

teenuseid müüdi, kui tihti oste sooritatakse jne). Nii juurutas firma *Tesco* 1995. aastal lojaalsuskaardi, tänu millele sai temast peagi edasimüüja number 1, möödudes konkurendist, kelleks oli firma *Sainsbury's* (Greg Tayne, John Bradley 2013, 112–113). Seega kujutavad elektroonilised kliendikaardid endast turukonkurentsivõimsat relva. Seejuures tuleb märkida, et kui ettevõtte kogub klientide kohta teavet, kannab ta ühiskonna ees nii moraalseid kui juriidilisi kohustisi. Nii peavad paljud klientide isikuandmeid kogumise ja töötlemisega tegelevad ettevõtted Euroopa Liidus 2018. a mais vastuvõetud andmekaitse seaduse valguses kindlaks määrama oma selle valdkonna alase poliitika ja uue määrusega kohanema. Näitena võib tuua Rimi poeketi, kes hakkas varem sõlmitud kliendikaardilepinguid uuendama (internetileht "Äripäev", "Rimi: uuenda oma andmeid seoses seadusemuudatusega" 2018, <https://www.dv.ee/novosti/2018/04/12/rimi-obnovi-svoi-dannye-v-svjazi-s-izmeneniem-zakona>). Nii võib lojaalsuse seaduslikkust kohustiste seisukohast hinnata võimalike trahvide summa järgi vastavate juriidiliste normide järgimata jätmise korral.



Joonis 8. Väliste inimlike kohustiste koostis
 Allikas: (Michael G. Harvey, Robert F. Lusch 1999, 88)

Magistritöö autor ei pea vajalikuks eraldi vaadelda sisemisi ja väliseid informatiivseid kohustisi, kuna need on esitatud enamikes teistes immateriaalsete kohustiste klassides. Nii informatsioonilise infrastruktuuri puudus kui ka oskamatus kasutada andmeid analüüsiks võivad põhimõtteliselt kuuluda sisemistesse protsessuaalsetesse kohustistesse, kus on vaadeldud strateegilise planeerimise nõrka protsessi. Negatiivsed tagasisided klientidelt, ettevõtte langev maine – kõik see oli esitatud välistes inimlikes kohustistes (Michael G. Harvey, Robert F. Lusch 1999, 88).

Magistritöö autor pakub välja ka omapoolsed immateriaalsete kohustiste turundustegevuses rakendamise variandid. Nii lepivad näiteks kaks poolt (tööstusettevõtte ja tarnija) kokku, et teine kindlustab esimese ühe kuu jooksul toodanguga, mille maksumus on 10 000 eurot. Kuna

tööstusettevõtte pole suuteline ostu eest tähtpäevaks tasuma, teeb teeb ta ettepaneku tasuda tarnijale toodangu eest 9000 eurot, kohustudes ühtlasi järgmisel kuul tarnijat reklaamima. See näide sarnaneb oma mõtte poolest väga bartertehinguga. Briti entsüklopeedia definitsiooni kohaselt on tegemist vastavate lepingutega kindlaksmääratud kaupade või teenuste otsese vahetusega ilma raha sekkumiseta (*Encyclopaedia Britannica*, <https://www.britannica.com/topic/barter-trade>). Sellist tehingut võiks raamatupidamises kajastada kirjendiga: Deebet "Varud" 10 000 eurot; Krediid "Raha" 9000 eurot; Krediid "Immateriaalne kohustus" 1000 eurot, kuid selline kirjend poleks korrektne. Esiteks kujutavad reklaamikohustised eraldi teenust, mille olemasolus pooled kokku lepivad. Seetõttu võib müüdava toodangu ja reklaamiteenuste hindamine tõesti eraldi toimuda. Raamatupidamises kajastuvad nad vastavalt eraldi ilma immateriaalsete kohustisteta. Teisalt ei teki aga barterteingu puhul immateriaalset kohustist, kuna toimub kauba vahetus teenuse vastu. Kolmandaks on toodud kirjendil magistritöö autori arvates vee üks puudus – siin vaadeldakse ainult bilansikontosid. Reklaam kujutab endast tegevust, mis nõuab kulutusi. Ettevõtte võib reklaami teha oma kulul (näiteks pannes selle oma internetiportaali) või alltöövõtjate (nt reklaambuklette valmistava trükikoja) abil. Magistritöö autor arvab aga, et kuna sellise tehingu ühtse kirjendi probleem on immateriaalsete kohustiste võimaliku kasutamise puhul lahendamata, siis pole seda tulude ja kulude prisma läbi mõtet vaadelda. Samuti võiks raamatupidamises kajastuda tehing, mille puhul tarnija reklaamimise asemel kasutatakse tema huvide alast lobitegevust tööstusettevõtte äripartnerite silmis. Siiski peab magistritöö autor seda suunda ajutiseks umbteeks. Sel juhul pole välistatud, et rahvusvahelised raamatupidamisstandardid võivad oma arengu käigus avada uusi võimalusi selle valdkonna uuesti uurimiseks.

Peale reklaami ja lobitöö võiks tehingute teostamiseks olla teisigi võimalusi.

Näide. Sama tööstusettevõtte ostab tarnijalt 10 000 euro väärtuses toodangut. Tehingu sõlmimise hetkel esineb lühiajalisi finantsraskusi (valmistoodangu turustamiskulud, kliendid ei maksa õigeaegselt jne). Kuna tarnija pole nõus pika maksetähtajaga, teeb tööstusettevõtte ettepaneku sõlmida 1500 euro väärtusega lojaalsusleping. See tähendab, et ettevõtte annab tarnijale garantiiks enda kui pikaajalisel kliendi, kindlustades tarnija pidevate tellimustega ja andes talle ühtlasi turul konkurentsieelise. Raamatupidamises võiks selline tehing välja näha järgmiselt: Deebet "Varud" 10 000 eurot, Krediid "Raha" 8500 eurot, Krediid "Immateriaalsed kohustised" 1500 eurot. Selgi juhul tekib probleem, kuna tegelikult on tegemist kahe erineva lepinguga – esimene puudutab toodangu ostu-müüki ja teine konkreetsele tellijale antavaid pidevaid tellimusi. Peale selle ei vaadelda siin tulude ja kulude olemasolu, mis muudab sellise kirjendi juba mittetäisväärtuslikuks.

Nagu ka eelpool toodud näidete korral, tasub oodata rahvusvaheliste raamatupidamisstandardite arengut, lootes, et siis tekivad lojaalsuslepingute immateriaalsete kohustistena kajastamise võimalused.

Toodud näidet ei tohi segi ajada *IFRS 15*-ga, kus käsitletakse kliendilepingutest tulenevate tulude ja kulude arvestust. Nii käsitletakse selle standardi kohaselt lepingu täitmisel kantud kulusid aktivatena, kui need on vahetult lepinguga seotud, suurendavad organsatsiooni ressursse ja hüvitatakse tulevikus (*IAS PLUS*, "*IFRS 15 – Revenue from Contracts with Customers*"). Kuna iga leping kujutab endas lojaalsuse alast kokkulepet, kuid ei taga sugugi alati selle sõlmimisega seotud kulutuste katmist, siis ei pruugi *IFRS 15* raamatupidamises rakendamine sugugi alati õigustatud olla. Samuti juhib magistritöö autor tähelepanu, et lojaalsusleping ei kujuta endast lojaalsuse tagatist, kuna viimane tähendab ühelt ja samalt müüjalt tehtavate ostude puhul allahindlust (J. Alver, L. Alver 2011a, 693). Lojaalsusleping ei taga allahindlust järgnevate ostude puhul, kuid võib tagada kreditoorse võlgnevuse kustutamise tähtaja pikendamise.

2.4. Vastastikused seosed immateriaalse põhivara arvestuse objektidega

Professorite E. S. Hendrikseni ja M. F. van Breda omanikuteooria käsitluse kohaselt kujutab kreditoorne võlgnevus endast negatiivset aktivat ja kapital "algse raamatupidamisvõrrandis omaniku puhast heaolu" (E. S. Hendriksen ja M. F. van Breda 2000, 480). Seejuures võib täheldada, et üks Euroopa Liidus kasutatav võimalik bilansiskeem võimaldab kajastada mõningaid aktivakontosid positiivses ja passivakontosid negatiivses väärtuses (*Consolidated annual accounts of the European Union and Financial Statement Discussion and Analysis 2016*, 18). Siit võib teha järelduse, et immateriaalse põhivara raamistik on märksa laiem kui bilansi aktiva. Bilansis on immateriaalse põhivara jaotises olemas negatiivne kirje "Akumuleeritud amortisatsioon", mis korrigeerib soetusmaksumus näidatud vara jääkmaksumusse. Selliste kirjetega seotud kontosid nimetatakse raamatupidamises kontrakontodeks. Pole aga välistatud, et selliste kontrakontode nagu "Akumuleeritud amortisatsioon" puhul võikski olla oma olemuselt tegemist immateriaalsete kohustistega.

USA tuntud raamatupidamisspetsialist ja audiitor Steven Bragg on arvamusel, et akumuleeritud amortisatsiooni puhul pole tegemist põhivara ega kohustisega. Akumuleeritud amortisatsioon ei vasta põhivara mõistele, kuna see ei hakka looma ettevõtte jaoks majanduslikku väärtust. Samuti

ei saa see olla kohustis, kuna selle olemusest ei tulene tulevikus kolmandaile isikuile tehtavaid rahalisi ega muid väljamakseid. Seetõttu on antud olukorras vastuvõetavam lahendus akumulereitud amortisatsiooni kajastamine põhivara jaotises, kuna just seal paikneb objekt, mille puhul amortisatsiooni arvutatakse (Steven Bragg 2018, <https://www.accountingtools.com/articles/is-accumulated-depreciation-an-asset-or-liability.html>).

Euroopa Liidu ühe võimalikest bilansiskeemi kohaselt kajastatakse nii materiaalne kui ka immateriaalne põhivara netosummas (soetusmaksumus miinus akumulereitud kulum) (*Consolidated annual accounts of the European Union and Financial Statement Discussion and Analysis 2016*, 37-38). Nii on täiesti võimalik pidada immateriaalse põhivara arvestust akumulereitud amortisatsiooni eraldi kajastamata. Esmapilgul võib selline lihtsus tunduda ebakorrektsena, sest võib finantsaruande lugeja segadusse ajada. Probleem võib olla selles, et niisuguse meetodi puhul on raske kindlaks määrata, kas immateriaalne põhivaraobjekt on uus või mitte. Immateriaalse põhivara kajastamine Euroopa Liidu bilansiskeemis ei tähenda aga, et finantsaruandes selle amortisatsiooni ei käsitleta. Asi on selles, et sellises finantsaruandes esitatakse immateriaalse põhivara amortisatsioon eraldi lisas (*Ibid.*).

Magistritöö autor teeb ettepaneku võrrelda akumulereitud amortisatsiooni kontot immateriaalse kohustise definitsiooniga. Amortisatsiooni akumulereimine kujutab endast raamatupidamiskohustuslase moraalset ja juriidilist kohustust kajastada bilansis akumulereitud amortisatsiooni, et mitte viia segadusse võimalikke investoreid, immateriaalse põhivara ostjaid ja teisi huvitatud isikuid immateriaalse põhivara tegelikust jooksvast bilansilisest maksumusest.

Näide. Ettevõtte müüb 15 000 € soetusmaksumusega tarkvara. Amortisatsiooni arvestatakse lineaarsel meetodil kolme aasta jooksul. Seega moodustavad amortisatsioonikulud igal aastal 5000 eurot. Teise kasutusaasta lõpus otsustab ettevõtte tarkvara ära müüa. Näite lihtsustamiseks oletame, et ettevõttel on müügiga kiire ja seetõttu on müügihind võrdne jääkmaksumusega. Sel juhul teeb ettevõtte järgmise kirjendi: Deebet "Raha" 5000 eurot; Deebet "Akumulereitud kulum" 10 000 eurot; Kreedid "Tarkvara" 15 000 eurot.

Kuna tihti kajastatakse bilansis immateriaalse põhivara kontot soetusmaksumuses, ei võimalda akumulereitud kulumi kontraktiivsel kontol kajastamine esitada nüüdisväärtust tema tegelikust väärtusest kõrgemana. Vaadeldud näite juurde tagasi tülles ei saa müüja esitada tarkvara nüüdisväärtust ostjale 15 000 euronaga. Loomulikult ei müüda tegelikult elus kasutatud

immateriaalset vara sugugi alati jääkmaksumusega. Marginaali ilmutamiseks peavad aga olema muud argumendid nagu näiteks tarkvara vähenemine esindatus piirkonnas, täiendavad tarne- ja paigaldusteenused jne.

Neid sündmusi võib kajastada ka kohustiste prisma läbi. Nii võiks näiteks immateriaalse põhivara iga-aastase amortisatsiooni korral teha järgneva kirjendi: Deebet "Amortisatsioonikulud"; kredit "Amortisatsioonieraldis". Seejuures tuleb märkida, et tegemist pole uue ideega. Nii pakkus raamatupidaja N. S. Arinuškin möödunud sajandi 20. aastail Nõukogude Venemaal välja sellise amortisatsiooni arvestamise meetodi, mille puhul põhivara jääks esialgse maksumuse summas ja amortisatsioonieraldised tehtaks passivakontolt "Amortisatsioonifond" (L. I. Kulikova 2016, 4). Seejuures tuleb märkida, et Nõukogude Liidus olid amortisatsioonieraldised suunatud kapitaalremondile ja moderniseerimisele. Need eraldised anti ettevõtte käsutusse ja seejärel kasutati neid NSVL Riigipanga asutuste kaudu tehnoloogilise varustuse moderniseerimiseks. Nii kogunesid tootmispõhifondides olevad plaanilised vahendid vastavasse ministeeriumidesse ja kulutati NSVL Ehituspanga valvsa kontrolli all kapitaalehitusele. (V. B. Daskovski, V. B. Kiseljov 2016, 57). Esialgse näite juurde tagasi tulles kajastatakse immateriaalse põhivara amortisatsiooni kogunemist eraldisena, mis pole päris korrektne. Selle põhjuseks on üks kohustiste põhitingimusi, millest vabanemine vähendab majanduslikult kasulikke ressursse. Kui NSVL-s kujutas amortisatsioonifond materiaalse põhivara puhul endast tegelikku rahaeraldust, mis kulus moderniseerimisele või tööpinkide ja varustuse moderniseerimiseks või väljavahetamiseks, siis magistritöö autori poolt toodud näites tegelikku raha liikumist amortisatsiooni puhul ei toimu. Seetõttu vajab see idee viimistlemist.

Kataloonia Polütehnilise Instituudi teadlaste artiklis "*Intangible liabilities: beyond models of intellectual assets*" vaadeldakse immateriaalseid kohustisi immateriaalse põhivara amortisatsioonina. Artikli autorite meelest peaks ettevõtte suurendama ja arendama immateriaalse põhivara objekte ja ühtlasi tunnistama neid amortiseerivaid tegureid. Näitena tuuakse immateriaalsete aktive rakendamine halva või isegi hea idee juurutamiseks, mis aga realiseerub oodatust madalamal tasemel. Sellised tegurid ongi immateriaalsed kohustised (*Mercedes Garcia-Parra, Pep Simo, Jose M. Sallan, Juan Mundet 2009, 822*).

Hispaania teadlaste seisukoha väljendamiseks tuleb esmalt mõista, millise immateriaalse varaobjektiga on tegemist. Patendid, kaubamärgid ja autoriõigus kujutavad endast eksklusiivseid õigusi, mis antakse või omandatakse vastavalt leiutiste, brändide ja kunstiteoste kasutamiseks.

Tavaliselt toimub nende amortiseerimine lineaarsel meetodil, välja arvatud juhul, kui mõni muu meetod iseloomustab ülejäänud aastail kasutamisest tulenevat majanduslikku kasu paremini (RTJ 5, § 46). *IFRS 38* liigitab immateriaalse põhivara kaheks: määramatu ja määratud kasutusajaga varaks. Esimese jooksvat väärtust tuleb igal aastal testida, teist aga amortiseeritakse parema meetodi puudumisel lineaarselt (*IAS PLUS*, «*IAS 38 – Intangible Assets*»). Mainitud artiklis väidetu sobiks pigem immateriaalse põhivara väärtuse vähenemise testimiseks, kuna lähtub varaobjektide hetkeseisundi uurimisest. Kui vaadelda sellist immateriaalse põhivara liiki nagu positiivne firmaväärtus, siis see esineb ainult ettevõtte ostu-müügi puhul. Juhul, kui omandatava ettevõtte turuväärtus on bilansilisest maksumusest suurem, tekib hea maine (*goodwill*) ja kui väiksem, siis negatiivne firmaväärtus (*negative goodwill, badwill*). Positiivse firmaväärtuse amortisatsioon võib toimuda mitmel viisil: "suure" *IFRS*-i kohaselt klassikalist amortisatsiooni ei toimu, vaid selle asemel tuleb igal aastal teha firmaväärtuse test; väike- ja keskmise suurusega ettevõtete puhul nõuab rahvusvaheline raamatupidamisstandard *IFRS for SME* nagu teiste liikidegi puhul positiivse firmaväärtuse arvelevõttu kasuliku mõju tähtaja jooksul (J. Alver, L. Alver 2011a, 294-295).

Seega võib järeldada, et Hispaania teadlaste pakutud immateriaalse põhivara amortisatsiooni immateriaalse kohustisena kasutamise versioon pole päris korrektne. Kui aga vaadelda nende toodud näiteid tekkivate immateriaalsete kohustistena immateriaalse põhivara või positiivse firmaväärtuse testimisel, võib küll tekkida raamatupidamises korrektse kajastamise võimalus. Seega kui väärtuse vähenemise testimisel selgub, et immateriaalse põhivaraobjekti turuhind on (edasise kasutamise või müügi puhul) väiksem kaetavast väärtusest, tuleb seda hinnata müügikuludid maha arvates õiglase väärtuse või eksploatatsiooniväärtuse alusel. Sel juhul tehakse järgmine kirjend: deebet "Kadum väärtuse vähenemisest", Krediid "Akumuleeritud kulum" (*Kieso, Weygandt, Warfield 2011, 572, 632*). Sidudes selle immateriaalsete kohustistega ilmneb, et raamatupidamiskohustuslane peab lisaks amortisatsiooni tavapärasele kajastamisele teostama ka väärtuse vähenemise testimist. Aga et sellisel kohustisel oleks raamatupidamises teatud tähendus, teeb autor ettepaneku analoogiliselt garantiieraldistega tuua sisse immateriaalsed eraldised. Akumuleeritud kulumi suurendamise asemel väärtuse vähenemise korral võiks kasutada kontot „Väärtuse vähendamisel tekkinud eraldis“. Mainitud eraldis võiks väärtuse vähenemise korral suurenedada, aga immateriaalse põhivara turuväärtuse osutumisel suuremaks bilansilisest väärtusest, väheneda. Eraldise moodustamisel tehakse järgmine kirjend (analoogiliselt garantiieraldistega): Deebet "Kadum väärtuse vähenemisest", Krediid "Väärtuse vähendamisel tekkinud eraldis" (J. Alver, L. Alver 2011a, 320). Kui *IFRS 36* ja *IFRS 38* kohaselt koteeritakse

immateriaalne põhivaraobjekt on noteeritud vastaval turul, on võimalik ka varem toimunud väärtuse vähendamist ümber hinnata (*IAS PLUS*, „*Goodwill and other intangible assets – Key differences between U.S. GAAP and IFRSs*“). Vaadeldaval juhul aga peab magistritöö autor immateriaalsete kohustiste kasutamist immateriaalsete põhivaraobjektide väärtuse vähendamise korral ebakorrektselt, kuna niimoodi tekkivad reservid ei tähenda tulevikus majanduslikult kasulike ressursside vähenemist, mis on üks kohustiste põhitudunuseid. Seetõttu pole magistritöö autori arvates selle näite edasine käsitlemine immateriaalse põhivara varem toimunud ümberhindamise seisukohast mõttekas. Seejuures pole välistatud, et vaadeldud immateriaalsete kohustiste suundumus muutub rahvusvaheliste raamatupidamisstandardite väljatöötamise puhul tulevikus jälle aktuaalseks.

Lisaks amortisatsioonile uurib magistritöö autor immateriaalse põhivara ja kohustiste vastastikuste seoste võimalust. Näiteks kui ettevõtte otsustas soetada organisatsioonisiselt väljatöötatud leiutisele patendi, kajastub patent bilansis soetusmaksumuses immateriaalse põhivara osas. Leiutise objektiks võib olla nii kaup kui ka teenus. Ettevõtte kasutab oma privilegeeritud seisundit ning müüb patenteeritud kaubad ja teenused ära, saades turul nende unikaalsusest kasu. Magistritöö autor teeb aga ettepaneku vaadelda selliste tehingute teist külge. Unikaalsete patenteeritud kaupade ja teenuste ostja omandab koos ostuga kohustise, mis kohustab neid mitte edasi müüma. Tähelepanuväärne on, et sellist kohustist toetab Eestis juriidiliselt näiteks patendiseadus. Seetõttu oleks sellise kohustise kajastamine ostja bilansis täiesti mõeldav. Sellise kohustise suurus määratakse kindlaks võimalike trahvide suurusega kohustise mittejärgimisel. Oluline oleks ka selliste trahvide tekkimistõenäosus. Kui see jääb allapoole 50%, kvalifitseeritaks see raamatupidamises tingliku kohustisena. Vastasel korral võiks soetaja patendiõiguste rikkumist kajastada bilansis täisväärtusliku kohustisena.

Eelpool esitatud näide võiks autori arvates kehtida nii kaubamärgi kui ka autoriõiguse puhul, kuid näiteks frantsiisi puhul mitte. Frantsiis kujutab endast teatud kaupade müümise ja teenuste osutamise, kaubamärgi ja ärikontseptsiooni tavaliselt teatud piirkonnas kasutamise õigust puudutavat lepingut (J. Alver, L. Alver 2011a, 303). Kuid frantsiisi selline erisus teistest immateriaalse põhivara liikidest võib samuti anda võimalust potentsiaalsele immateriaalsete kohustiste kasutamisele finantsarvestuses. Selleks, et paremini seda mõista, magistritöö autor pakub tutvuda frantsiisi eeliste ja puudustega.

Frantsiisi eelisteks on (T. Nuum 2016, <https://www.seb.ee/foorum/ettevotlusega-alustamine/frantsiisi-eelised-ja-puudused>):

1. äraproovitud ärimudel,
2. juba olemasolevad kliendid,
3. frantsiisi müüja poolne toetuspakett ja koolitus,
4. kogemusel põhinevad finantsprognosisid.

Frantsiisi puudused seisnevad järgnevas:

1. tegevusvabadus on piiratud,
2. aruandekohustus frantsiisi müüjale,
3. kaubamärgi ja ärikontseptsiooni kasutamine nõuab frantsiisi müüjale tehtavaid perioodilisi makseid.

Nii seisnevad frantsiisi soetamisel tekkivad kohustised eelkõige tegevusvabaduse piiramises. Kui frantsiisi ostja jätab mõne lepingust lähtuva nõude täitmata (näiteks müüb kaupu ja teenuseid konkureeriva kaubamärgi all), võib frantsiisi müüja rakendada tema suhtes trahvisanktsioone või lepingu üldse tühistada. Raamatupidamises võiks selline kohustus kajastuda lepingu täitmata jätmise korral määratavate võimalike trahvide summana.

3. AUDIITORITE INTERVJUUDE ANALÜÜS

Kuna üks magistritöös püstitatud ülesanne seisnes audiitorite küsitlemises immateriaalsete kohustiste vajalikkuse kohta, korraldaski autor KPMG Baltics OÜ töötajate hulgas sellise küsitluse. Kokku küsitleti 6 audiitorit, kellest 4 olid seeniorid ja 2 mäenedžerid. Kõik küsimustikud on ära toodud vastavasis magistritöö lisades (Lisa 2 – Lisa 7).

Vastustest **esimesele küsimusele** selgus, et immateriaalsete kohustiste nähtusega oli kokku puutunud vaid üks audiitor. Siit võib teha järelduse, et immateriaalsete kohustiste mõiste pole Eesti raamatupidamiskeskonnas kuigi levinud.

Mis puudutab **teist küsimust**, siis siin olid kõik vastajad ühel meelel – peaaegu kõik olid kokku puutunud selliste ettevõtetega, kelle tegevus võib kahjustada keskkonda, millest tulenevalt moodustatakse rahvusvaheliste raamatupidamisstandardite kohaste kohustiste korral nende kõrvaldamiseks mõeldud spetsiaalsed eraldised. Need eraldised jagunevad bilansi passivas lühija pikaajalisteks. Eestis võib selliste ettevõtete näitena tuua AS Nordkalk, AS Eesti Energia ja AS Viru Keemia Grupp.

Kolmandale küsimusele sai magistritöö autor vaid kaks täisväärtuslikku vastust. Teine vastaja märkis, et ettevõtte kahjulikku tegevust kontrollitakse esmajärjekorras bilansikirjete väärtuse vähendamise testimisega. Kui ettevõtte kahjulikust tegevusest lähtuvad mingisugused kohustised (näiteks rendilepingu erisätted), peab ettevõtte tasuma teatud trahvid. Sel juhul kajastub see kohustistes. Esimene vastaja märkis, et tal on kogemus kahjulike lepingutega, mille puhul moodustati kohustiste jaoks eraldised. Leping tunnistatakse kahjulikuks, kui lepinguga seotud kulutused ületavad majandusliku kasu. Selline leping on ettevõtte jaoks kahjulik, kui sellest ei saa kahjumita väljuda. Kahjulike lepingute puhul määratakse eraldise summa kindlaks kas lepingu täitmisest tingitud kahjumi või selle tühistamisega seotud trahvi alusel. Mõlema vastaja arvamused taandatakse ettevõtte kahjuliku tegevuse väljendamisele vastavate trahvisanktsioonide suuruse kaudu. Magistritöö autor vaatles samasugust lähenemist eelmistes peatükkides immateriaalsete kohustiste kohta esitatud näidete puhul.

Neljanda küsimuse kohta esitasid näiteid kaks vastajat. Esimene meenutas jaekaubandusettevõtte lojaalsusprogrammi, mille käigus kliendid saavad kaupade ostmisel bonuspunkte. Sellised programmid kajastuvad raamatupidamises tulevaste perioodide tuludena ehk kohustistena.

Magistritöö autor käsitles kliendilojaalsuse teemat ka turundustegevuse jaotises. Erandiks on see, et seal langes rõhk klientide lojaalsusprogrammiga seotud immateriaalsetele kohustistele. Esimene vastaja eristas vahetult klientide lojaalsusprogrammi olemusest (boonuspunktid jne) lähtuvaid immateriaalseid kohustisi. Seega võib järeldada, et klientide lojaalsusprogrammi potentsiaalsete immateriaalsete kohustiste kujunemise struktuur võib olla mitmekihiline. Teine vastaja oli pidanud kokku puutuma nn turundustasudega, kus auditeeritav ettevõtte ostab oma tarnijalt näiteks hulgi alkohoolseid jooke ja tarnija teeb sel juhul kas allahindlust või maksab kliendile tarnitud toodangu väljapaneku või selle teatud viisil reklaamimise eest eraldi juurde. Tavaliselt kajastuvad sellised tehingud debitoorse võlgnevusena, kuna auditeeritav ettevõtte saab nende eest raha. Tarnija jaoks peab see omakorda tähendama vastavate kohustiste tekkimist. Magistritöö autor vaatles sarnast näidet turundustegevuse jaotises, aga nagu selgus, kajastuvad sellised tehingud eraldi ja vastavalt immateriaalseid kohustisi ei teki.

Viies küsimus leidis vastuse esimese ja teatud määral neljanda vastaja puhul. Esimene vastaja puutus sellega kokku oma töös. Tema arvates väljenduvad immateriaalse põhivara objektidega seotud kohustised järgmiselt: Ettevõtte soetamise käigus soetatakse ühtlasi kaubamärgid, kliendilepingud jne. Tehingu lõpphind sõltub tingimuslikust olukorrast. Nii võib mõjuteguriks olla näiteks uue seaduse jõustumine või jõustumata jäämine, kohtuasja võitmine või kaotamine, tulueesmärgi saavutamine või saavutamata jäämine jne. Esimese vastaja puhul trahviti ettevõtet maksuseadusest tulenevalt tõttu kaubamärgi hinna tõstmise puhul vastava kohustisega. Selle suurus võrdus nn lepingulise laega, mille puhul kaubamärgi edasine suurendamine ei mõjutaks selle soetamise tehingut, kuna hind oleks sel juhul kohustisega fikseeritud. Autoriõiguse puhul tuleb jooksvate kohtuasjade olemasolu korral moodustada vastav eraldis, kui nendega seotud kulutusi saab usaldusväärset hinnata. Neljas vastaja puutus kokku sellise tehinguliigiga nagu emafirma kaubamärgi eest maksmine, mis kajastus kohustisena täpselt samuti nagu suvalised muud kulukontod, mis on tavaliselt arve maksmise hetkeni lühiajalised.

Viimase küsimuse puhul läksid perspektiivsete immateriaalsete kohustiste alased arvamused lahku. Teise vastaja arvates on põhivara materiaalseks ja immateriaalseks liigitamine õigustatud, kuna seal on objekti tajutavuse kindlaksmääramine üsna lihtne. Kohustiste korral võiks aga selline klassifikatsioon tekitada segadust, kuna kõik need on olemuselt immateriaalsed ja tekivad teatud sündmuste tagajärjel. Seejuures ei välistanud ta, et piisava selgitustöö puhul ja sellisel bilansiskeemil teatud eeliste (näiteks parema võrreldavuse) ilmnemisel võib immateriaalseil kohustistel olla tulevikku. Esimene vastaja oli kategoorilisemal seisukohal. Tema arvates toob

immateriaalsete kohustiste tekkimine kaasa rohkem tööd terminoloogia muutmise kui metodoloogilise arvestuse kallal. Seetõttu ta seda algatust ei toeta. Kolmanda vastaja arvates on muutused immateriaalsete kohustiste valdkonnas täiesti võimalikud, kui need kinnitatakse standardite korrigeerimisega, s.t nad muutuvad täitmiseks kohustuslikuks. Neljas vastaja arvas teemast esitatud küsimustel põhinevast arusaamast lähtudes, et immateriaalsetel kohustustel on perspektiivi saada ametlike standardite osaks ja seega ühtlasi raamatupidamises kajastamise võimaluseks. Alguses kasutaksid raamatupidajad sellist võimalust vähe. Aga kui korraldada nende põhjalikud kursused, hakataks neid igapäevatoos kasutama küll. Viies vastaja arvas, et eelkõige tuleb aru saada, kuidas eristada kohustisi eelnevast klassifikatsioonist ja mida annaks nende materiaaleteks ja immateriaaleteks jaotamine raamatupidamisaruande lugejale. Kui sellele leitaks kasutusvaldkond, tuleks need lisada rahvusvahelistesse raamatupidamisstandarditesse, et raamatupidajad neid kasutama hakkaksid. Kuues vastaja polnud küll isiklikult töö käigus immateriaalsete kohustiste mõiste ega nende kasutusvaldkonnaga kokku puutunud, aga ei välistanud edaspidi nende raamatupidamises rakendamise aktuaalsust.

KOKKUVÕTE

Magistritöö eesmärk oli määratleda immateriaalsete kohustiste arvestuse vajalikkust. Uurinud kohustiste ja immateriaalse põhivara definitsiooni, aga ka immateriaalsete kohustiste potentsiaalseid kasutusvaldkondi, jõudis magistritöö autor järeldusele, et esialgu ei tasu immateriaalsete kohustiste eraldi kajastamine raamatupidamises ennast ära. Esiteks osutavad immateriaalsed kohustised potentsiaalsetes kasutusvaldkondades selle nimetuse all raamatupidamises kajastamiseks ebasobivaks. Samas osutus aga keskkonnaalane tegevus immateriaalsete kohustiste arvestuse võimaldamiseks kohasemaks ja seda suuresti tänu kaasajastatud rahvusvahelisele raamatupidamisstandardile *IAS 37*. Juhtimis- ja turundusalase tegevusega seotud näidete puhul on immateriaalsete kohustiste rakendamise võimalused sageli üsna ahtad. Selle põhjuseks on mainitud suundumuste spetsiifika, mille puhul kohustised on tavaliselt suunatud sisemistele võlausaldajatele (omanike ja määratud juhtide vastastikused seosed). Seetõttu tekib autori arvates nende immateriaalsete kohustiste kajastamise ainus võimalus tütarfirma poolne emafirmaga sõlmitud spetsiaalsete lepingute täitmata jätmise korral. Samuti tasub ära märkida, et neis kahes immateriaalsete kohustiste rakendamise potentsiaalses kasutusvaldkonnas on samuti esinenud näiteid, mis ei peaks piirduma vaid ema- ja tütarfirma vaheliste lepingutega. Nii võiksid laiemat kasutamist leida välised protsessuaalsed kohustised ja osaliselt välised inimlikud kohustised, sõltumata sellest, kas ettevõtte puhul on tegemist kontserniga või mitte. Magistritöö autori poolt isiklikult väljapakutud immateriaalsete kohustiste turundustegevuses rakendamise võimaluste näited on osutunud küll huvitavateks, kuid praktikas seni elluviimatuteks. Immateriaalse põhivara ja immateriaalsete kohustiste võimalikud vastastikused seosed leidsid osaliselt kinnitust. Kohustiste kajastamise ideed amortisatsiooni ja immateriaalse põhivara kaudu osutavad praktikas elluviimatuteks, kuid patentide ja frantsiisidega kaasnevad võimalikud immateriaalsed kohustised võiksid tulevikus raamatupidamises kasutust leida. Magistritöö autori küsitletute arvates on magistritöö teema küll uus ja huvitav, aga immateriaalsete kohustiste kasutamine pole piisavalt põhjendatud. Juhul, kui need kindlaks määrataks, näeb enamik küsitletud audiitoreist tulevikus immateriaalsete kohustiste raamatupidamises kasutamise ja rahvusvahelistesse raamatupidamisstandarditesse kandmise perspektiivi.

Immateriaalsete kohustiste kajastamise vajalikkus nüüdisaegses finantsarvestuses ei leidnud hüpoteesina kinnitust. Immateriaalsete kohustiste idee on suhteliselt uus ja veel korralikult läbi uurimata. Kahtlemata selgitati magistritöö kirjutamise käigus välja selliste tehingute näited, mille

raamatupidamisarvestuses saaks immateriaalseid kohustisi kasutada, aga tegelikkuses osutuvad immateriaalsed kohustised vajalikuks alles siis, kui ilmuvad vastavad uued kohalikud ja rahvusvahelised finantsarvestuse standardid või olemasolevaid standardeid oluliselt täiendatakse. Seejuures tuleb märkida, et immateriaalsete kohustiste kinnistamiseks standardeis ei piisa ainult võimalikest kasutusnäidetest eri liiki tehingute puhul. Märksa kaalukamat rolli mängib süsteemsuse olemasolu, mida magistritöö autor ei suutnud saavutada.

Mõned võimalikud uurimisobjekti kasutamise näited lükati tagasi kohustise definitsioonile mittevastavuse tõttu. Seetõttu ei välista magistritöö autor, et selle definitsiooni sõnastuse muutmine rahvusvahelistes raamatupidamisstandardites võib avada uusi võimalusi immateriaalsete kohustiste kajastamiseks raamatupidamises. Kuigi mainitud näited ei vastanud enamasti kohustise definitsioonile, oli nende puhul siiski küllalt sageli tegemist kohustustega. Seetõttu arvab magistritöö autor, et kohustuse definitsiooni ilmumine rahvusvahelistesse raamatupidamisstandarditesse võrdselt kohustise definitsiooniga võiks samuti soodustada magistritöö uurimisobjekti kajastamist raamatupidamises, sealhulgas teise nimetuse all (lähtuvalt kohustustest).

SUMMARY

The purpose of this master's paper consisted in finding the answer to the question of whether there is a demand for accounting of intangible liabilities. Having studied the definitions of liability and intangible asset, as well as potential areas of application of intangible liabilities, the author came to the conclusion that they should not yet be separately recorded in accounting at the present time. First of all, the majority of the considered potential areas of use of intangible liabilities were not suitable for reporting in accounting under this title. However, environmental activities turned out to be the most adapted to the possible accounting of intangible liabilities, largely due to modern IAS 37 regulations. The examples presented in the sections of management and marketing activities often have very narrow possibilities for applying intangible liabilities. This is due to the peculiarity of these areas, where the obligations are usually aimed at domestic creditors (the relationship of owners and appointed managers). Therefore, according to the author, the only way to reflect these intangible liabilities is non-compliance with the requirements of special agreements of the parent company by the subsidiary. It is also worth noting that these two potential areas of application of intangible liabilities also contained examples that could not be limited only to the agreements between the parent company and the subsidiary. Thus, external process liabilities and, partly, external human liabilities could have a wider application, regardless of whether the company is a multi-corporate enterprise or not. The personal ideas proposed by the author of this master's paper as examples of the possible application of intangible liabilities in marketing activities turned out to be interesting, but not yet practically executable. Possible relationships between objects of intangible fixed assets and liabilities have been partially confirmed. Thus, the idea of reporting depreciation and markdowns of intangible fixed assets through liabilities turned out to be unacceptable in practice, while possible intangible liabilities accompanying patents and franchises could be used in future accounting. According to the auditors surveyed by the author of this master's paper, although the subject of the master's paper is new and interesting, however, the intangible liabilities lack justification for their use. In the event that they are determined, the majority of the surveyed auditors see future prospects for the application of intangible liabilities in accounting upon making the appropriate adjustments in IFRS.

Thus, the hypothesis "there is a demand for intangible liabilities in modern financial accounting" has not been confirmed. The concept of intangible liabilities is yet relatively new and understudied. Of course, during the writing of this master's paper, examples of transactions were identified, in

the accounting of which it would be possible to use intangible liabilities. However, in reality, the demand for intangible liabilities will only occur when the relevant new local and international financial reporting standards appear or the existing ones are supplemented. It should be noted that to secure intangible liabilities in the standards the possible examples of use in different types of transactions alone are not enough. A much more significant role is played by the presence of a system to which the author of this master's paper was unable to come. Some of the possible examples of the application of the object of research were refuted due to inconsistencies with the definition of liability. Therefore, the author of this master's thesis does not exclude that changing the wording of this definition in IFRSs may open up new opportunities for the implementation of intangible liabilities in accounting. Although for the most part these examples did not correspond to the definition of liabilities, they could adequately be obligations. Therefore, the author of this master's paper believes that the appearance of the definition of obligation in IFRSs, along with definition of liability, can also contribute to the reflection of the object of study in accounting, including under a different title (based on obligations).

KASUTATUD KIRJANDUS

- Advokaadibüroo Aivar Pilv, Raamatupidamisseadus, bilansiskeem.
<http://zakon24.ee/zakon-o-buhgalterskom-uchete/>
- Alver, J., Alver, L. (2011a). Majandusarvestus ja rahandus leksikon I. Tallinn: Deebet.
- Alver, J., Alver, L. (2011b). Majandusarvestus ja rahandus leksikon II. Tallinn: Deebet.
- Bragg, S. (2018). “Is accumulated depreciation an asset or liability?”
<https://www.accountingtools.com/articles/is-accumulated-depreciation-an-asset-or-liability.html>
- Chew, B. C., Tan, L. H., Hamid, S. R. (2015), Ethical banking in practice: a closer look at the Co-operative Bank UK PLC, Department of Technology Management, Universiti Teknikal Malaysia Melaka, Melaka, Malaysia
- Conceptual Framework for Financial Reporting (2018).
<https://www.ifrs.org/-/media/project/conceptual-framework/fact-sheet-project-summary-and-feedback-statement/conceptual-framework-project-summary.pdf>
- DEFINITION of 'Intangible Asset'.
<http://www.investopedia.com/terms/i/intangibleasset.asp>
- Ekonomický slovník.
<https://www.ekonomickyslovník.cz/zavazky/>
- Encyclopaedia Britannica, Barter
<https://www.britannica.com/topic/barter-trade>
- Garcia-Parra, M., Simo, P., Sallan, J. M., Mundet, J. (2009). “Intangible liabilities: Beyond models of intellectual assets”. *Management Decision*, vol. 47, Issue 5, 819-830.
- Gray, R., Bebbington, J. (2003). *Accounting for the Environment*. 2nd ed. SAGE Publications.
- Gruusia maksukoodeks.
<http://www.refworld.org.ru/pdfid/548f00b54.pdf>
- Haji, A. A., Ghazali, N. A. M. (2018), The role of intangible assets and liabilities in firm performance: empirical evidence, Department of Accounting, International Islamic University Malaysia, Kuala Lumpur, Malaysia
- Harris, P. (2018). Redefining intangible liabilities for nature?
https://www.linkedin.com/pulse/redefining-intangible-liabilities-nature-paul-harris-apa/?trk=portfolio_article-card_title
- Harvey, M. G., Lusch, R. F. (1999). Balancing the Intellectual Capital Books: Intangible Liabilities, *European Management Journal*, vol. 17, No. 1, pp. 85–92.
- IAS 37 — Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets.
<https://www.iasplus.com/en-us/standards/international/ias/ias37>

- IAS 38 — Intangible Assets.
<http://www.iasplus.com/en-gb/standards/ias/ias38>
- IAS PLUS (2019), “Goodwill and other intangible assets – Key differences between U.S. GAAP and IFRSs”
<https://www.iasplus.com/en-us/standards/ifrs-usgaap/goodwill>
- IFRS 15 – Revenue from Contracts with Customers.
<https://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs15>
- IFRS Foundation (2018). Conceptual Framework for Financial Reporting
<https://www.ifrs.org/-/media/project/conceptual-framework/fact-sheet-project-summary-and-feedback-statement/conceptual-framework-project-summary.pdf>
- Internetileht “Äripäev” (2018). “Rimi: uuenda oma andmeid seoses seadusemuudatusega”.
<https://www.dv.ee/novosti/2018/04/12/rimi-obnovi-svoi-dannye-v-svjazi-s-izmeneniam-zakona>
- Juhend «Про затвердження Положень (стандартів) бухгалтерського обліку» (1999).
<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0391-99/ed20130101/find?lang=uk>
- Kieso, D. E., Weygandt, J. J., Warfield, T. D. (2011). Intermediate accounting, IFRS edition, Vol. 1. New York: Wiley & Sons.
- Num, T. (2016). Frantsiisi eelised ja puudused, SEB panga veebilehekülj.
<https://www.seb.ee/foorum/ettevotlusega-alustamine/frantsiisi-eelised-ja-puudused>
- Online česko-ruský překladač.
<http://prekladacvetonline.cz/cesko-rusky-prekladac/>
- Online dictionary Oxford Dictionaries. Briti ja rahvusvaheline ingliskeelne.
<http://www.oxforddictionaries.com/ru/>
- Online Etymology Dictionary.
<https://www.etymonline.com/>
- Pärgma, R. (2019). Swedbanki aktsia kukub kolinal: pank on kaotanud 8,7 miljardit eurot oma väärtusest, Veebiajaleht “Postimees”.
<https://majandus24.postimees.ee/6556845/swedbanki-aktsia-kukub-kolinal-pank-on-kaotanud-8-7-miljardit-eurot-oma-vaartusest>
- Raamatupidamise põhimääruse kinnitamise kohta (1990).
<https://www.riigiteataja.ee/akt/24041>
- Raamatupidamise seadus (1995).
<https://www.riigiteataja.ee/akt/28680>
- Raamatupidamise seadus (2003).
<https://www.riigiteataja.ee/akt/229287>
- Raamatupidamise seadus (2016).
<https://www.riigiteataja.ee/akt/130122015065>

Teadmiseks enne eraisikuile mõeldud keskmise pikkusega väikefinantseerimisteenuste ja krediitoodete alaste lepingute sõlmimist.

https://www.swedbank.ee/static/pdf/private/credit/loans/pamphlet_pre_rus.pdf

Ukraina maksukoodeks.

<http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

Valgevene Vabariigi tsiviilkoodeks (1998).

<http://xn---7sbakgchdukjdc8auvwj.xn--90ais/>

Valgevene Vabariigi õigusteabeandmete näidisvorm.

http://etalonline.by/?type=text®num=Hk0200166#load_text_none_1_

What is the difference between tangible and intangible assets?

<http://www.investopedia.com/ask/answers/012815/what-difference-between-tangible-and-intangible-assets.asp>

Бетге, Й. (2000). Балансоведение: Пер. с нем./Научный редактор В. Д. Новодворский; вступление А. С. Бакаева; прим. В. А. Верховя. – М.: Изд-во «Бухгалтерский учет». – 454 с. – Пер. изд.: Jörg Baetge. Bilanzen.-4., überarbeitete Auflage. – Düsseldorf: IDW-Verlag GMBH, 1996 (Библиотека журнала «Бухгалтерский учет»)

Дасковский, В. Б., Киселёв, В. Б. (2016). Объем, направления и структура инвестиций, Национальный институт экономики (НИЭж), Ежемесячный научно-практический журнал «Экономист»

<http://www.niec.ru/Articles/Econ201605Dask.pdf>

Куликова, Л. И. (2016). Бухгалтерская концепция амортизации: история становления и Развития. Казанский федеральный университет, Казань: Казанский федеральный университет.

Тейн, Г., Брэдли, Д. (2013). Торговые войны: Битва за успех на прилавках и онлайн. Пер. с англ. – М.: АЛЬПИНА ПАБЛИШЕР. – 315 с.

Хендриксен, Э. С., Ван Бреда, М. Ф. (2000). Теория бухгалтерского учета: Пер. с англ./Под ред. проф. Я. В. Соколова. – М.: Финансы и статистика. – 576 с: ил. – (Серия по бухгалтерскому учету и аудиту).

Шведова, Н. Ю., Ожегов, С. Н. (2002). Толковый словарь русского языка: 80 000 слов и фразеологических выражений/Российская академия наук. Институт русского языка им. В. В. Виноградова. – 4-е изд., дополненное. – Москва: Азбуковник.

LISAD

Lisa 1. Immateriaalsete kohustiste klassifikatsioon

Table 1 Classification of Intangible Liabilities

Potential intangible liabilities	Internal intangible liabilities	External intangible liabilities
Process issues	Weak strategic planning process Inadequate R&D Process antiquated manufacturing process Poor new product development process	Poor product/service quality Low commitment/trust of suppliers/distribution system High turnover of customers, suppliers and distribution system Potential litigation of gov't not meeting regulations/laws
Human issues	High employee turnover Discrimination among employees Inadequate training/development Inexperienced top management team	Bad word-of-mouth among customers Potential product liability suits from customer harmed Law based loyalty/awareness among growth market segment
Informational issues	Lack of adequate information infrastructure Inability to turn data into information (lack of analysis)	Negative brand/product information (recall) Decreasing corporate reputation Successful litigation against company Unfavorable stock analyst report on company/industry
Configuration issues	Organizational structure (lack of flexibility) Lack of patents/copyrights Inadequate geographic location of plants, warehouses, etc.	Inadequate distribution channels to achieve growth Lack of strategic alliances to leverage resource base Inefficient location of production facilities

Allikas: *Michael G. Harvey, Robert F. Lusch 1999, 88*

Lisa 2. Esimese vastaja ankeedivastused

- 1. Kas olete oma praktikas kunagi puutunud kokku sellise nähtusega nagu immateriaalne kohustus?**

Jah

- 2. Kas keskkonnakahju tekitanud ettevõtted kajastavad sellist kahju finantsarvestuse kohustiste hulgas (nt eraldiste moodustamine)? Kas on näiteid?**

Ettevõtted, kes on oma äritegevusega tekitanud keskkonnakahju, kajastavad bilansis eraldisi keskkonnakahjustuste likvideerimisega kaasnevate kulutuste summas. Selliseid näiteid võib leida ettevõtetest nagu näiteks Nordkalk, Eesti Energia ning Viru Keemia Grupp. Need ettevõtted, välja arvatud Nordkalk, koostavad oma finantsaruanded kooskõlas IFRS-iga nagu see on vastu võetud Euroopa Liidu poolt, kuid arvestuspõhimõtted on sarnased EFS-i arvestuspõhimõtetega. Seega soovitan vajadusel nende ettevõtete finantsaruandeid vaadata näidisenä.

- 3. Kas ettevõtte kahjulikku tegevust, mis võib väljenduda näiteks juhtkonna ebaefektiivses töös, kajastatakse pigem negatiivse firmaväärtusena (*badwill*) või on olnud ka juhtumeid, kus seda kajastati kohustiste hulgas?**

Olen praktikas käsitlenud eraldisi kahjumlike lepingute suhtes. Leping on kahjulik sellisel juhul, kui lepinguga kaasnevad kulutused ületavad lepingust saadavat majanduslikku kasu. Leping on kahjulik alles sellisel juhul kui ettevõttel ei ole võimalik lepingust väljuda ilma, et tulemus oleks kahjumlik. Kahjumlike lepingute suhtes kajastatakse eraldist summas, mis on väiksem kahest kas lepingu täitmisega kaasnev kahjum või lepingu katkestamisega kaasnev leppetrahv. Sellised kohustised kajastatakse eraldisenä.

- 4. Kas sellised turunduslikud näited nagu kauba soetamise eest tekkiv tarnija ettevõtet iseloomustav reklaamikohustus või lobitöökohustus olid Teie praktikas? Kas praktikas on näiteid lojaalsuslepingutest? Kuidas neid tavaliselt kajastati?**

Jaemüügi ettevõtetel on tavapärase kliendilojaalsusprogramme pakkuda. Tavaliselt selliste programmide puhul saavad kliendid boonuspunkte, mida saavad kasutada kaupade ostmisel. Sellised lojaalsusprogrammid kajastatakse tulevaste perioodide tuluna (kohustisenä).

5. Kas immateriaalse põhivara objektid, nagu näiteks patent, kaubamärk ja autoriõigus, võivad mõnikord kaasa tuua ka kohustisi? Kui jah, siis millisel moel? Kuidas seda kajastati?

Võivad küll. Sageli kohtab selliseid olukordi äriühenduste või äritegevuste soetuste tulemusena (mille tulemusena soetatakse lisaks äritegevusele bilansiväliseid immateriaalseid varasid nagu näiteks kaubamärgid, kliendilepingud- ja suhted), kus tehingu lõplik hind sõltub tingimuslikest olukordadest. Näiteks võib tehingu lõplik hind kujuneda välja erinevate sündmuste aset leidmisel / mitte aset leidmisel. Mõningad näited praktikas kohatud tingimustest:

- tehingu hinda mõjutab seaduse jõustumine/mitte jõustumine;
- tehingu hinda mõjutab kohtuvaidluse võit või kaotus;
- tehingu hinda mõjutab konkreetsete müügikäibe eesmärkide saavutamine või mitte saavutamine;
- jne.

Sellisel juhul kajastatakse tingimuslik kohustus ühe osana soetusmaksumuselt aktiva poolel ning kohustisena passiva poolel.

Tulles tagasi sinu näidete juurde, siis näiteks kui ettevõtte rikub autoriõiguse tingimusi, võib see tuua endaga kaasa kohtuvaidluse. Sellisel juhul võib tekkida ettevõttel vajadus kajastada eraldi kohtuvaidluste suhtes, kui kohtuvaidlusega kaasnevad tõenäolised kulutused ning nende kulutuste suurus on võimalik usaldusväärselt hinnata.

6. Kas näete immateriaalsetes kohustistes tulevikku? Kas need saaksid ametlikult ilmuda finantsarvestuse standardites? Kui jah, siis kas raamatupidajad kasutaksid neid?

Keeruline öelda. Ilmselt tähendaks immateriaalse kohustise ilmumine finantsarvestuse standardis rohkem mõistete ning terminite ümber muutmist mitme erineva standardi valguses. Metodoloogiliselt tõenäoliselt see olulisi muudatusi endaga ei tooks. Seega tõenäoliselt ise ei pooldaks sellist sorti muudatust.

Lisa 3. Teise vastaja ankeedivastused

- 1. Kas olete oma praktikas kunagi puutunud kokku sellise nähtusega nagu immateriaalne kohustus?**

Immateriaalse kohustisega ei ole ma varem kunagi kokku puutunud, isegi ei ole varem sellest midagi kuulnud.

- 2. Kas keskkonnakahju tekitanud ettevõtted kajastavad sellist kahju finantsarvestuse kohustiste hulgas (nt eraldiste moodustamine)? Kas on näiteid?**

Ilmselt siin sõltub sisust, kuid enamjaolt kajastatakse sellise kahju likvideerimiseks eraldi. Endal on mul töö käigus olnud kokkupuude ettevõttega, kelle tootmise käigus tekivad ained, mis on vaja eraldi utiliseerida ning mille jaoks on vaja eraldi luba. Selliste ainete utiliseerimiseks on kajastatud eraldi ning see on jaotatud nii lühi- kui pikaajaliseks.

Samuti olen kokku puutunud ka põlengu käigus tekkinud jäätmete likvideerimisega seotud eraldisega.

- 3. Kas ettevõtte kahjulikku tegevust, mis võib väljenduda näiteks juhtkonna ebaefektiivses töös, kajastatakse pigem negatiivse firmaväärtusena (*badwill*) või on olnud ka juhtumeid, kus seda kajastati kohustiste hulgas?**

Taaskord sõltub sisust. Üldjuhul kui ettevõtte tegevus on kahjumlik, alustatakse vastavalt RTJ-le vara kaetava väärtuse testidest – kui vara kaetav väärtus ei ületa bilansilist väärtust, tuleb see vara alla hinnata. Seega pigem kajastub see aktiva poole peal.

Kui kahjumlikust tegevusest tulenevalt on ettevõttel mingid kohustised (nt rendilepingutes on sätestatud eritingimusi – ettevõtte peab tasuma mingeid trahve vms), siis kajastatakse selline asi kohustiste all.

- 4. Kas sellised turunduslikud näited nagu kauba soetamise eest tekkiv tarnija ettevõtet iseloomustav reklaamikohustus või lobitöökohustus olid Teie praktikas? Kas praktikas on näiteid lojaalsuslepingutest? Kuidas neid tavaliselt kajastati?**

On olnud kokkupuudet nn marketing fee-dest, kus auditeeritav ettevõtte ostab hulgi nt alkohoolseid tooteid oma tarnijalt ning samal ajal tarnija teeb allahindlust või maksab auditeeritavale ettevõttele, et tarnitud kaupa kindlal viisil välja pandaks/reklaamitaks – nn pay for performance. See kajastub nõudena, kuna auditeeritav ettevõtte saab selle eest raha. Lojaalsuslepingutega kokkupuudet ei ole olnud.

5. Kas immateriaalse põhivara objektid, nagu näiteks patent, kaubamärk ja autoriõigus, võivad mõnikord kaasa tuua ka kohustisi? Kui jah, siis millisel moel? Kuidas seda kajastati?

Ilmselt küll, sõltub mida selliste immateriaalsete põhivarade objektidega teha. Minul praktikas sellist kogemust olnud ei ole.

6. Kas näete immateriaalsetes kohustistes tulevikku? Kas need saaksid ametlikult ilmuda finantsarvestuse standardites? Kui jah, siis kas raamatupidajad kasutaksid neid?

Siinkohal olen pisut kahtleval seisukohal, kas sellisel asjal tulevikku on. Mulle tundub, et praegune klassifitseerimine (lühiajalise/pikaajalise) vahel on väga lihtsasti arusaadav, samas immateriaalne vs materiaalne kohustis pigem mitte liiga palju. Aktivas on immateriaalne põhivara enamjaolt selline, mis ei ole käega katsutav ning sellejärgi on väga lihtne esmajoones eristada. Kohustised pole ükski otseselt „käega katsutav“, vaid need kõik tekivad mingisuguse asja tulemusena. Seega klassifitseerimine võib sellisel juhul segaseks minna – siin mulle tundub, et see tekitaks lisatööd juurde ning ajakulu ning mõistlikkuse tasakaal läheks paigast. Ning teada on, et mida rohkem uuendusi korruga teha, seda vastumeelsemad ollakse.

Samas ei saa kunagi midagi välistada ning kui piisavalt palju selgitustööd teha ja sellel on kindel eesmärk (ühtlustab aruannete selgust-loetavust-võrreldavust), siis miks mitte?

Lisa 4: Kolmanda vastaja ankeedivastused

- 1. Kas olete oma praktikas kunagi puutunud kokku sellise nähtusega nagu immateriaalne kohustus?**

Arvan, et ei ole.

- 2. Kas keskkonnakahju tekitanud ettevõtted kajastavad sellist kahju finantsarvestuse kohustiste hulgas (nt eraldiste moodustamine)? Kas on näiteid?**

Näiteks, kaevandamisega tegelevad ettevõtted moodustavad kaevandatud ala taastamiseks eraldise, kajastades seda bilansis kohustisena.

- 3. Kas ettevõtte kahjulikku tegevust, mis võib väljenduda näiteks juhtkonna ebaefektiivses töös, kajastatakse pigem negatiivse firmaväärtusena (*badwill*) või on olnud ka juhtumeid, kus seda kajastati kohustiste hulgas?**

Ei ole kokkupuudet olnud, mistõttu ei oska kommenteerida.

- 4. Kas sellised turunduslikud näited nagu kauba soetamise eest tekkiv tarnija ettevõtet iseloomustav reklaamikohustus või lobitöökohustus olid Teie praktikas? Kas praktikas on näiteid lojaalsuslepingutest? Kuidas neid tavaliselt kajastati?**

Ei ole kokkupuudet olnud, mistõttu ei oska kommenteerida.

- 5. Kas immateriaalse põhivara objektid, nagu näiteks patent, kaubamärk ja autoriõigus, võivad mõnikord kaasa tuua ka kohustisi? Kui jah, siis millisel moel? Kuidas seda kajastati?**

Ei ole kokkupuudet olnud, mistõttu ei oska kommenteerida.

- 6. Kas näete immateriaalsetes kohustistes tulevikku? Kas need saaksid ametlikult ilmuda finantsarvestuse standardites? Kui jah, siis kas raamatupidajad kasutaksid neid?**

Usun, et muudatused on kindlasti võimalikud ja kui need standardi muudatusena ka kohustuslikuks muuta, siis rakendaks seda ka raamatupidajad.

Lisa 5: Neljanda vastaja ankeedivastused

- 1. Kas olete oma praktikas kunagi puutunud kokku sellise nähtusega nagu immateriaalne kohustus?**

Antud väljendit kuulen esimest korda, kuid tänu eessõnale aيمان, mida see võiks tähendada.

- 2. Kas keskkonnakahju tekitanud ettevõtted kajastavad sellist kahju finantsarvestuse kohustiste hulgas (nt eraldiste moodustamine)? Kas on näiteid?**

Eraldisi kajastatakse ikka, sh nii jooksvast äritegevusest tekkivad eraldised nagu garantiieraldised ja erakorralised nagu kohtulahenditega seotud eraldised vms. Enda töökogemuse jooksul seni olen vähe kokku puutunud keskkonnakahjusid puudutavate eraldistega.

- 3. Kas ettevõtte kahjulikku tegevust, mis võib väljenduda näiteks juhtkonna ebaefektiivses töös, kajastatakse pigem negatiivse firmaväärtusena (*badwill*) või on olnud ka juhtumeid, kus seda kajastati kohustiste hulgas?**

Mõlemal juhul puudub kogemus, kuidas on kahjulikku tegevust kajastatud. Firmaväärtust kajastatakse üldiselt väga harva ja kokkupuuted sellega on minimaalsed.

- 4. Kas sellised turunduslikud näited nagu kauba soetamise eest tekkiv tarnija ettevõtet iseloomustav reklaamikohustus või lobitöökohustus olid Teie praktikas? Kas praktikas on näiteid lojaalsuslepingutest? Kuidas neid tavaliselt kajastati?**

Olen kuulnud taolistest lepingutest ja kohustustest, kuid enda auditis töötamise jooksul ei meenu, et oleks olnud võimalust lähemalt taoliste lepingutega kokku puutuda.

- 5. Kas immateriaalse põhivara objektid, nagu näiteks patent, kaubamärk ja autoriõigus, võivad mõnikord kaasa tuua ka kohustisi? Kui jah, siis millisel moel? Kuidas seda kajastati?**

Kuluna olen näinud emaettevõttele *trademark fee* tasumist viimasel ajal, kuid kohustusena kajastatakse seda täpselt samamoodi nagu iga teist kulu arve alusel ja lühiajalisena kuni arve tasumiseni.

6. Kas näete immateriaalsetes kohustistes tulevikku? Kas need saaksid ametlikult ilmuda finantsarvestuse standardites? Kui jah, siis kas raamatupidajad kasutaksid neid?

Küsimustest saadud arusaama kohta, mida võiks immateriaalne kohustus endast kujutada, siis usun, et sellel on perspektiivi küll, et olla osa ametlikest standarditest ja kajastamise võimalustest. Esialgu kasutaksid raamatupidajad võimalust ilmselt väga tagasihoidlikult, kuna teadupärast uusi asju ja muutusi peljatakse kui nende sisu on ebaselge. Põhjalikud koolitused raamatupidajatele ja siis võiks neid ka kasutama hakata.

Lisa 6: Viienda vastaja ankeedivastused

- 1. Kas olete oma praktikas kunagi puutunud kokku sellise nähtusega nagu immateriaalne kohustus?**

Ei ole kokku puutunud.

- 2. Kas keskkonnakahju tekitanud ettevõtted kajastavad sellist kahju finantsarvestuse kohustiste hulgas (nt eraldiste moodustamine)? Kas on näiteid?**

Kui ettevõttel on teada, et keskkonnakahju on tekitatud, siis moodustatakse tavaliselt selle jaoks eraldis.

- 3. Kas ettevõtte kahjulikku tegevust, mis võib väljenduda näiteks juhtkonna ebaefektiivses töös, kajastatakse pigem negatiivse firmaväärtusena (*badwill*) või on olnud ka juhtumeid, kus seda kajastati kohustiste hulgas?**

Ei ole enda töös väga palju kokkupuudet, aga pigem kajastatakse negatiivse firmaväärtusena.

- 4. Kas sellised turunduslikud näited nagu kauba soetamise eest tekkiv tarnija ettevõtet iseloomustav reklaamikohustus või lobitöökohustus olid Teie praktikas? Kas praktikas on näiteid lojaalsuslepingutest? Kuidas neid tavaliselt kajastati?**

Praktikas kokkupuudet ei ole.

- 5. Kas immateriaalse põhivara objektid, nagu näiteks patent, kaubamärk ja autoriõigus, võivad mõnikord kaasa tuua ka kohustisi? Kui jah, siis millisel moel? Kuidas seda kajastati?**

Ei ole kokkupuudet sellise küsimusega.

- 6. Kas näete immateriaalsetes kohustistes tulevikku? Kas need saaksid ametlikult ilmuda finantsarvestuse standardites? Kui jah, siis kas raamatupidajad kasutaksid neid?**

Siin tuleks aru saada, kuidas need kohustised erineksid praegusest jaotusest ning mida antud liigitus aruande lugejale annaks. Kui sellele leida rakendusala, siis tasuks kindlasti see standardisse lisada ning seeläbi hakkaksid ka raamatupidajad seda kasutama.

Lisa 7: Kuuenda vastaja ankeedivastused

- 1. Kas olete oma praktikas kunagi puutunud kokku sellise nähtusega nagu immateriaalne kohustus?**

Ei.

- 2. Kas keskkonnakahju tekitanud ettevõtted kajastavad sellist kahju finantsarvestuse kohustiste hulgas (nt eraldiste moodustamine)? Kas on näiteid?**

Ei.

- 3. Kas ettevõtte kahjulikku tegevust, mis võib väljenduda näiteks juhtkonna ebaefektiivses töös, kajastatakse pigem negatiivse firmaväärtusena (*badwill*) või on olnud ka juhtumeid, kus seda kajastati kohustiste hulgas?**

Ei.

- 4. Kas sellised turunduslikud näited nagu kauba soetamise eest tekkiv tarnija ettevõtet iseloomustav reklaamikohustus või lobitöökohustus olid Teie praktikas? Kas praktikas on näiteid lojaalsuslepingutest? Kuidas neid tavaliselt kajastati?**

Ei.

- 5. Kas immateriaalse põhivara objektid, nagu näiteks patent, kaubamärk ja autoriõigus, võivad mõnikord kaasa tuua ka kohustisi? Kui jah, siis millisel moel? Kuidas seda kajastati?**

Ei.

- 6. Kas näete immateriaalsetes kohustistes tulevikku? Kas need saaksid ametlikult ilmuda finantsarvestuse standardites? Kui jah, siis kas raamatupidajad kasutaksid neid?**

Kindlasti.