

TALLINNA TEHNIKAÜLIKOOL

Majandusteaduskond

Majandusarvestuse instituut

Finantsarvestuse õppetool

Getter Prants

**IFRS 15 RAKENDAMISEGA KAASNEVAD MUUDATUSED**

**FINANTSARUANDLUSES**

Magistritöö

Juhendaja: lektor Monika Nikitina-Kalamäe

Tallinn 2016

## SISUKORD

ABSTRAKT .....	4
SISSEJUHATUS .....	5
1. TULU KÄSITLUS IASB RAAMISTIKUS NING TULU KAJASTAMIST	
REGULEERIVATE STANDARDITE ARENG .....	7
1.1 Tulu definitsioonid IASB raamistikus .....	7
1.2 Müügitulu reguleerivad IFRS standardid ja tõlgendused .....	11
1.2.1 IAS 11 Ehituslepingud .....	11
1.2.2 IAS 18 Tulu .....	15
1.2.3 Standarditega kaasnevad tõlgendused .....	20
2. IFRS 15 TULU KLIENDILEPINGUTEST .....	23
2.1 Standardi eesmärk, ülesehitus ning defineeritud mõisted .....	23
2.2 Lepingu identifitseerimine .....	26
2.3 Lepinguliste kohustuste välja selgitamine ning täitmine .....	29
2.4 Tehingumaksumuse kindlaks määramine .....	37
2.5 Tehingumaksumuse jaotamine lepingulistele kohustustele .....	40
2.6 Avalikustamisnõuded .....	42
3. IFRS 15 VÕRDLUS VARASEMATE STANDARDITEGA .....	45
3.1 Standardi eesmärkide ja ülesehituse võrdlus .....	45
3.2 Lepingute määratlemine, kombineerimine ning muudatuste kajastamine .....	48
3.3 Lepinguliste kohustuste määratlemine .....	51
3.4 Tulu kajastamine .....	53
3.5 Tehingu maksumuse kindlaks määramine ja lepingulistele kohustustele jaotamine .....	56
3.6 Avalikustamisnõuded .....	58

KOKKUVÕTE.....	60
SUMMARY .....	63
VIIDATUD ALLIKAD.....	66
LISAD .....	71
Lisa 1. IAS-is 18 defineeritud terminid.....	71
Lisa 2. IAS-is 11 defineeritud terminid.....	72
Lisa 3. IAS 11 avalikustamisnõuded.....	73
Lisa 4. IAS 18 avalikustamisnõuded.....	74
Lisa 5. IFRS-is 15 defineeritud terminid.....	75

## **ABSTRAKT**

Töö pealkiri on: IFRS 15 rakendamisega kaasnevad muudatused finantsaruandluses

Käesoleva magistritöö raames uuriti IFRS 15 „Tulu kliendilepingutest“ rakendamisest kaasnevaid muudatusi finantsaruandlusele. Probleemi lahendamiseks analüüsiti tulu kajastamisnõudeid olemasolevates standardites IAS 11 „Ehitulepingud“, IAS 18 „Tulu“ ning uues standardis IFRS 15 „Tulu kliendilepingutest“. Muutuste välja selgitamiseks võrreldi hetkel kehtivates standardites esitatud nõudeid uue tulu kajastamise standardi nõuetega. Välja selgitati, kas uus standard esitab täiesti uued nõuded tulu kajastamiseks või koondab see olemasolevad standardid ühtseks standardiks. Samuti vastati küsimusele, kas uue standardiga kaasneb olulisel määral uusi avalikustamisnõudeid ning kuidas muutub kajastatava tulu summa ning ajastus. Eraldi hinnati uue standardi eeldatavat mõju kliendilepingutele ning ettevõttesisesele aruandlussüsteemile. Töö käigus selgus, et IFRS 15 koondab nii olemasolevates standardites esitatud nõuded kui ka esitab täiesti uued nõudeid ja juhendid tulu kajastamiseks. Standardiga kaasneb hulgaliselt uusi avalikustamisnõudeid. Lisaks selgus, et teatud juhtudel võib uut standardit rakendades muutuda tulu kajastamise aeg.

Võtmesõnad: tulu kajastamine, IAS 11 „Ehituslepingud“, IAS 18 „Tulu“, IFRIC 13 „Kliendi lojaalsusprogrammid“, IFRIC 15 „Kinnisvara ehituslepingud“, IFRIC 18 „Klientide poolt üleantavad varad“, SIC 31 „Reklaamiteenuseid sisaldavad bartertehingud“, IFRS 15 „Tulu kliendilepingutest“

## SISSEJUHATUS

IASB avaldas 2014. aasta mais tulu kajastamise uue standardi IFRS 15 „Tulu kliendilepingutest“ esimese versiooni, mis asendab praegu veel kehtivad standardid IAS 11 „Ehituslepingud“ ja IAS 18 „Tulu kajastamine“. Standardit võib juba rakendada, kuid ametlikuks jõustumiskuupäevaks on 1. jaanuar 2018. Magistritöö raames selgitatakse välja, millised muutused finantsaruandluses kaasnevad IFRS-i 15 rakendamisega nendes ettevõtetes, kes eelnevalt koostasid oma aruandeid lähtudes IFRS-ist. Töö autorile teadaolevalt ei ole Eestis seda teemat keegi sellisest vaatenurgast (nagu konkreetne töö seda teeb) käsitlenud. Varem on Eestis käsitletud tulu kajastamise uue standardi väljatöötamist ning sellega kaasnevate kontseptuaalsete probleemide teemat. Sellest tulenevalt võib öelda, et magistritöös käsitletud teema on uudne. Paljud ettevõtted ei ole veel hinnanud standardi mõju oma finantsaruannetele ning magistritööst võib neile aruannete koostamisel abi olla.

Magistritöö eesmärk on välja selgitada, millised muudatused finantsaruandluses kaasnevad IFRS 15 rakendamisega. Uus standard asendab mitut tulu mõõtmist ja kajastamist reguleerivat rahvusvahelise finantsaruandluse standardit ja tõlgendust. Lisaks esitab uus standard tulu kajastamiseks viieastmelise mudeli, mis eelmistes standardites puudus. Peamine küsimus on, kas uus standard koondab vanad standardid ja tõlgendused ühtseks juhendiks või on selles esitatud täiesti uued tulu kajastamise nõuded. Samuti selgitatakse välja, kas uue standardiga kaasnevad olulised muudatused informatsiooni avalikustamisnõuetes.

Töö esimese peatüki esimeses osas defineeritakse tulu. Selleks selgitatakse, mis erinevus on ingliskeelsetel tulu selgitavatel terminitel „*income*“, „*revenue*“ ja „*gain*“ ning kuidas need terminid erinevad UK ja US inglise keeles. Magistritöö keskendub tulu definitsioonile IASB raamistikus. Autor analüüsib raamistikus esitatud tulu käsitlevaid termineid toetudes teadusartiklitele, raamatupidamissõnastikele ning majandustermini leksikonile. Töö esimene osa keskendub kehtivates tulu kajastamist reguleerivates standardites esitatud nõuete tutvustamisele. Välja tuuakse standardite puudused ning rakendamisel esile kerkinud probleemid. Samuti võrreldakse standardites esitatud nõudeid erinevate riikide kohaliku raamatupidamistavaga. Lisaks põhistanud standarditele tutvustatakse lugejale

standardeid täiendavaid tõlgendusi, mille eesmärk on ühtlustada raamatupidamisnõudeid tehingutes, kus praktikas on ilmnenud erinevaid kajastamisviise.

Teine peatükk annab ülevaate uuest tulu kajastamise standardist. Standardi eesmärk on anda rohkem juhiseid selliste tehingute puhul, mis sisaldavad mitut tuluelementi ning elimineerida olukorrad, kus sarnaseid tehinguid kajastatakse raamatupidamislikult erinevalt. Standardi aluspõhimõte on, et ettevõtte kajastab tulu, et peegeldada kliendile üleantud kaupu ja osutatud teenuseid summas, millele ettevõttel eeldab, et tal on õigus. Tulu kajastamiseks on esitatud viieastmeline mudel, mida lugejale üksikasjalikult tuvastatakse. Lisaks standardi põhiosale hõlmab IFRS 15 ka praktilist kasutusjuhendit, milles käsitletakse standardiga reguleeritud teemasid põhjalikumalt. Autor analüüsib standardis esitatud nõudeid tulu mõõtmisele ning kajastamisele. Muuhulgas kasutatakse ka rahvusvaheliste konsultatsiooni-firmade koostatud materjale, et hinnata tavapärasest praktikat äri sektorites uue standardi võtmes.

Viimases peatükis kõrvutatakse hetkel veel kehtivad standardid uue standardiga. Magistritöö eesmärgi saavutamiseks võrdleb autor standardi eesmärke, ülesehitust, nõudeid tulu mõõtmisele ja kajastamisele ning esitatud avalikustamismõtteid. Üksikasjalikult hinnatakse uue standardi viieastmelise tulu kajastamise mudeli igat astet ning hinnatakse, millised potentsiaalsed muutused finantsaruandluses uue standardi rakendamisega kaasnevad.

# 1. TULU KÄSITLUS IASB RAAMISTIKUS NING TULU KAJASTAMIST REGULEERIVATE STANDARDITE ARENG

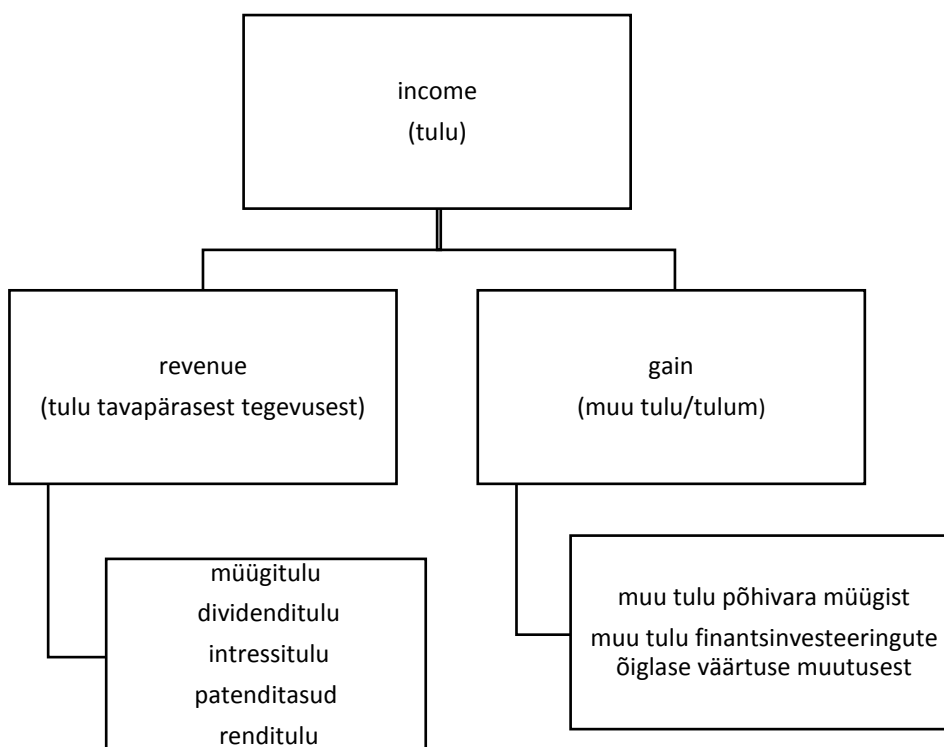
## 1.1 Tulu definitsioonid IASB raamistikus

Esmalt määratleb töö autor, mida käsitletakse käesoleva magistritöö raames tuluna. Selleks selgitatakse välja, mis vahet on ingliskeelsetel terminitel „*income*”, „*revenue*” ja „*gain*”. Aet Tootsi ning Jaan Alveri 2008. aastal koostatud sõnastik *Dictionary of accounting terms* pakub tulu terminile (191) Briti inglise keelseks vasteks termini „*income*” ning Ameerika inglise keelseks vasteks termini „*revenue*”. Terminit „*income*” (96) otsides selgub, et kuigi Briti inglise keeles tähistab see eestikeelset terminit tulu, kasutatakse Ameerika inglise keeles terminit hoopis eestikeelse termini kasum puhul. Briti inglise keeles väljendab kasumit aga termin „*profit*” (149). Termin „*gain*” tähendab mittepõhitegevuslikku tulu ehk tulumit (88). Kõik need terminid tähistavad kitsamas või laiemas tähenduses tulu.

IASB raamistikus ning IAS-is 18 (vaata lisa 1) on termin „*income*” ehk tulu laiema tähendusega kui termin „*revenue*”. Seda defineeritakse kui aruandeperioodil majandusliku hüvede suurenemist ettevõttes, varade suurenemise või kohustiste vähenemise tõttu, mille tagajärjel suureneb ettevõtte omakapital, välja arvatud omanike teostatud sissemaksed omakapitali („*Income is increases in economic benefits during the accounting period in the form of inflows or enhancements of assets or decreases of liabilities that result in increases in equity, other than those relating to contributions from equity participants*”). (Conceptual...2010, 4 § 25)

Terminite „*income*”, „*revenue*” ning „*gain*” vahelisi seoseid IASB raamistikus näitab lõigu all olev joonis 1. Tulu („*income*”) hõlmab nii ettevõtte tavapärase tegevuse käigus tekkinud tulu („*revenue*”) kui ka muu tulu („*gain*”), mis võib olla tekkinud nii ettevõtte tavapärase tegevuse käigus kui ka väljaspool seda (Conceptual...2010, 4 § 29). Konkreetselt on määratletud, et ettevõtte tavapärase tegevuse käigus tekkinud tuluna („*revenue*”) saab käsitleda müügi-, dividendi-, intressi- ja renditulu ning tulu patenditasudest

(Conceptual...2010, 4 § 29). Muu tulu võib tekkida põhivara müügist. Sellisel juhul on tegemist realiseeritud muu tuluga. Realiseerimata muu tulu võib tekkida avalikel turgudel kaubeldavate finantsinvesteeringute õiglase väärtuse muutustest. Muu tulu kajastatakse enamjaolt netosummas. (Conceptual...2010, 4 § 30)



Joonis 1. Tulu jaotus IASB kontseptuaalses raamistikus

Allikas: Autori koostatud Conceptual...2010, 4 § 29-31 alusel

Kuigi tavapärase tegevuse käigus tekkinud tulu („*revenue*“) on raamistikus täpselt määratletud, siis muu tulu puhul määratlus nii selge ei ole. Seda seetõttu, et raamistikus puudub selgitus, mida on mõeldud ettevõtte tavapärase tegevuse all. Seda on selgitatud ainult termini „*revenue*“ puhul. Muu tulu puhul jääb aga ebaselgeks, mis on termini olemus ning mis vahet on muul tulul, mis tekib ettevõtte tavapärase tegevuse käigus ja väljaspool seda. Selgemalt väljendab ingliskeelse termini „*gain*“ olemust Tootsi ning Alveri esitatud eestikeelne vaste mittepõhitegevuslik tulu. Jaan ning Lehte Alveri 2011. aastal avaldatud Majandusarvestuse ning rahanduse leksikonis on termin põhitegevus („*operating activities*“) defineeritud kui ettevõtte põhilised tulu teenimisega seotud üksiktegevused, mis pole



investeeringis- või finantseerimistehingud. Seega oleks võimalik ka IASB raamistikus defineerida terminit „*revenue*” kui tulu ettevõtte põhitegevusest („*operating activities*”), intressidest, dividendidest ja litsentsitasudest ning terminit „*gain*” kui mittepõhitegevuslikku tulu. Autori arvates selgitaks see raamistiku lugejale täpsemalt, millega terminite puhul tegemist on.

Nii IFRS 15 kui ka kehtivad tulu kajastamist reguleerivad standardid käsitlevad tava-  
pärase tegevuse käigus tekkinud tulu ehk põhitegevustulu kajastamist. Mittepõhitegevusliku tulu kajastamist reguleeritakse teiste standarditega, näiteks IFRS-iga 9 „Finantsinstrumendid”. Edaspidi kasutab autor magistritöö raames ingliskeelse termini „*revenue*” puhul eestikeelset terminit tulu.

Mitmetes teadusartiklites on kritiseeritud termini tulu definitsiooni IASB (*International Accounting Standards Board*) raamistikus. Finantsaruannete elementide defineerimiseks ning kajastamiseks on olemas kaks omavahel konkureerivat lähenemist, milleks on varade-kohustiste lähenemine ja tulude-kulude lähenemine. Tulude-kulude lähenemise eesmärk on anda infot ettevõtte finantstulemuse kohta. Tulud ja kulud väljendavad otseselt ettevõtte tegevuse tagajärjel tekkinud tulemust ja saavutusi. Vastavalt varade ja kohustiste lähenemisele on finantsaruannete eesmärk anda informatsiooni ettevõtte finantsseisundi kohta ning sisuliselt näitavad varad ja kohustised ettevõtte netotulu perioodilise mõõtmise tulemusel tekkinud viitlaekumisi ning viitvõlgu. (Wistemann, Kierzek 2005, 76)

Barker väidab oma 2010. aastal avaldatud artiklis, et tulud ning kulud on IASB kontseptuaalses raamistikus valesti defineeritud. Tulud ja kulud on defineeritud läbi varade ja kohustiste muutuse, mitte läbi omakapitali muutuse, mis need tegelikkuses on. Barker pakub välja alternatiivsed versioonid, allpool on esitatud kaks neist (Barker, 2010):

- 1) Tulu on varade suurenemise või kohustiste vähenemise tagajärjel omakapitali suurene-  
mine, välja arvatud omanike teostatud sissemaksed omakapitali. („*Income is an  
increase in equity that results from an increase in assets or a decrease in liabilities,  
other than from contributions from equity participants*”).
- 2) Tulu on omakapitali suurenemine, välja arvatud omanike teostatud sissemaksed oma-  
kapitali. („*Income is an increase in equity, excluding contributions from equity  
participants*”).

Kaks aastat hiljem arendab Barkeri püstitatud probleeme edasi Nobes, kes toob välja täiendavad puudused tulu definitsioonis IASB raamistikus (Nobes, 2012):

- 1) Esimesena märgib ta ära juba Barkeri püstitatud probleemi, et tulu peaks olema kajastatud mitte läbi varade ja kohustiste muutuse (deebet), vaid läbi omakapitali suurenemise (kreedid).
- 2) Definitsioonis esitatud sõnastus „*when those inflows result in increases in equity*” on eksitav, kuna kahjumliku müügi puhul see ei rakendu. Näiteks, 12 euro eest ostetud varade hilisem müük 10 euro eest. Kui neid kahte teingut käsitleda ühe tehinguna, siis omakapital väheneb, mitte ei suurene.
- 3) Kui ettevõtte müüb toodet arvega, tekib situatsioon, kus nii nõude tekkimine kui ka raha hilisem laekumine, vastab tulu definitsioonile.
- 4) Tulu definitsioonis kasutatud termin „*ordinary activities*” on raamistikus ning standardis seletamata.

Hetkel koostab IASB uut kontseptuaalset raamistikku. Hoolimata sellest, et tulu definitsiooni teemat on uurimustöodes aktiivselt kajastatud ning see on palju poleemikat tekitanud, pole kontseptuaalse raamistiku esialgses versioonis tulu definitsiooni muudetud (Exposure draft...2015, § 4.52). Antud probleemi kohta sai IASB mitmeid kommentaare. Peamine kommentaar oli, et jättes tulude ja kulude definitsioonid muutmata, annab see aruande koostajale ja kasutajale signaali, et bilanss on kasumiaruandest tähtsam ning seeläbi ei tunnistataks piisavalt ka tulude ning kulude vastandamise olulisust (Basis for...2015, § BC 4.2). IASB vastuses on kirjas, et finantsaruannete eesmärgiks on anda lugejale olulist infot nii ettevõtte finantsseisundi kui ka tegevuse tulemuslikkuse kohta, seega ei ole IASB määratlenud, et vaid üks nendest informatsiooniliikidest oleks finantsaruannete peamiseks fookuseks (Basis for...2015, § BC 4.3 a). Tehingud, mille tagajärjel tekivad tulud ja kulud, tekitavad samaaegselt muutusi varades ning kohustistes. Samuti on ära märgitud, et finantsseisundi aruanne peegeldab reaalsete finantsressursside ning –kohustuste olemasolu ning nende üle andmist, mitte pelgalt tulude ning kulude vastandamise tagajärjel tekkinud kõrvalsaadust. (Basis for...2015, § BC 4.3 c-d) Autor on pigem nõus väitega, et kui ühte terminit defineerida läbi teise termini, siis võib see tõesti luua õigustatud eelduse, et viimane neist on olulisem. Väitega, et finantsseisundi aruanne ei peegelda pelgalt tulude ning kulude vastandamise kõrvalsaadusi, ütleks IASB justkui, et konsensus oleks varad ja kohustised läbi tulude ja kulude defineerida ning seeläbi väheneks just finantsseisundi aruande olulisus. Fakt on, et

mõlemad aruanded on olulised ning nende peamised elemendid peaksid olema defineeritud viisil, mis peegeldaksid kõige selgemini nende olemust.

## **1.2 Müügitulu reguleerivad IFRS standardid ja tõlgendused**

### **1.2.1 IAS 11 Ehituslepingud**

Aastal 1979 avaldas IASC (*International Accounting Standards Committee*) standardi IAS 11, mis esitas nõuded ehituslepingute täitmisega seotud tulude ning kulude kajastamiseks. Standardi uuendatud versioon avaldati aastal 1993. Standardi alguses on esitatud selle eesmärk. Ehitustegevuse eripära tõttu langeb ehitusprotsessi lepingujärgne lõpetamine tihti teise raamatupidamisperioodi kui tehing algas. Seetõttu on ehitusprotsessiga seotud tulude ja kulude kajastamise suurimaks probleemiks nende jaotamine erinevate raamatupidamisperioodide vahel. Seega esitab standard erinevad nõuded, millal tuleb kasumiaruandes kajatada ehituslepinguga seotud tulud ja kulud. (IAS 11) Standardis defineeritakse ehituslepingu termin, erinevad ehituslepingu liigid (vt lisa 2) ning selgitatakse, mida saab käsitleda ehituslepinguga seotud tulu ning kuluna. Samuti annab IAS 11 juhised, kuidas kajastada raamatupidamises selliseid lepinguid, mis käsitlevad mitme varaobjekti ehitamist.

Ehituslepingut võib sõlmida ühe konkreetse objekti ehitamiseks, näiteks sild, tamm, tee, laev või tunnel, või mitme omavahel tihedalt seotud varaobjekti ehitamiseks. Sellisel juhul peavad varaobjektid olema sarnased või seotud oma disaini, tehnoloogia, funktsiooni või kasutuseesmärgi poolest. (IAS 11 § 4) Standardis on määratletud kaks erinevat tüüpi ehituslepingut, fikseeritud hinnaga leping ning kulud pluss leping, mille puhul on lisandub kuludele, kas teatud protsent nendest kuludest või fikseeritud summa. Samuti leidub lepinguid, millel on olemas tunnused mõlemast lepingust, näiteks kulud pluss leping kindlaks määratud maksimaalse hinnaga. (IAS 11 § 6) Fikseeritud hinnaga lepingute sõlmimine eeldab, et ettevõtte kaalub hoolikalt lepingu tingimusi ning tal on olemas efektiivne sisemine aruandlussüsteem, mille abil on võimalik usaldusväärselt hinnata lepingu täitmisega kaasnevaid kulusid. Juhul kui projekti kulude hindamisel on tehtud viga või toimub mõni

selline sündmus, mida planeerimise käigus ette ei osatud näha, kuid lepingu tingimustes ei ole kirjas, et sellega kaasnevad kulud jäävad kliendi kanda, on lihtne projektiga kahjumisse jääda.

Üldjuhul rakendatakse standardit igale ehituslepingule eraldi, kuid teatud juhtudel võib lepingus identifitseeritud selgesti erinevaid komponente kas summeerida või osadeks jagada. Kui varaobjektide ehitamiseks on toimunud eraldi läbirääkimised, koostatud vastavad pakkumised ja iga varaobjekti ehitamisega kaasnevad tulud ja kulud on selgesti eristatavad, tuleb iga objekti ehitamist käsitleda kui eraldi ehituslepingut. Mitut lepingut, olgu need sõlmitud ühe või mitme kliendiga, tuleb kajastada kui ühte tehingut, kui lepingud on läbi räägitud ühe pakettina, lepingud on omavahel seotud viisil, et need moodustavad ühtse kasumimarginaaliga projekti ja lepinguid teostatakse samaaegselt või üksteise järel. (IAS 11 § 7-9)

Ehituslepingust saadud tulu kajastatakse saadud või saadaoleva tasu õiglases väärtuses. Tihtipeale kaasneb tasuga teatud ebamäärasus, kuna tasu suurus sõltub tulevikus toimuvatest sündmustest. Seetõttu tuleb hinnanguid muuta vastavalt nende sündmuste toimumisele ning lepingust teenitud tulu võib suurenedada ning väheneda. Tasu suurust võivad muuta kõrvalekalded esialgselt ehitusplaanist. Muudatusi, lisatasusid ja nõudeid saab kajastada ainult siis, kui klient on need aktsepteerinud ning saadaolevat summat on võimalik usaldusväärselt hinnata. (IAS 11 § 12-15)

IAS-i 11 esialgses versioonis oli ehituslepingu tulude ja kulude kajastamiseks lisaks valmidusastme meetodile esitatud ka lõpetatud lepingu meetod, mis oli valmidusastme meetodist konservatiivsem, kuna lepingu tulu ega kulu ei kajastatud enne projekti lõppu. Ühendkuningriigi kohalik raamatupidamistava esitas nende kahe meetodi hübriidi. Sarnaselt valmidusastme meetodile nõudis Ühendkuningriigi kohalik raamatupidamistava pooleliolevate lepingute puhul teatud osa kasumi kajastamist. Selleks, et anda aga kõige reaalsem ülevaade ettevõtte likviidsusest, kajastati kasumi suurenemine bilansis varude, mitte nõuete suurenemisena (Forker, Greenwood 1995, 7-8). Aastal 1989 avaldas IASC standardi eelnõu number 32, milles tehti ettepanek lõpetatud lepingu meetod elimineerida. Pärast saadud kommentaaride üle vaatamist elimineeris IASC meetodi. Järgmises standardi eelnõus number 42 oli peamiseks küsimuseks tehnilistele probleemidele lahenduse otsimine, näiteks kaasnevad avalikustamisnõuded ning valmidusastme arvestusmeetodid. (Larson, Brown 2001, 52)

Jaapani firmad hakkasid IASC koostatud standarditele tähelepanu pöörama, pärast seda, kui IOSCO (*International Organization of Securities Commissions*) avaldatud standardeid toetama hakkas. Kuigi Jaapani kohalikud raamatupidamisstandardid lubasid jätkuvalt kasutada ka lõpetatud lepingu meetodit, hakkasid mitmed ehitusettevõtted vabatahtlikult tulu kajastamiseks valmidusastmemeetodit kasutama. Varasemalt ei rakendatud Jaapanis valmidusastmemeetodit finantsaruandluses üldse. (Kikuya 2010, 362) Ka Tšehhi kohalikus raamatupidamistavas ei olnud esitatud valmidusastme meetodit. Sealne tulu kajastamine sõltus lepingu tingimustest ning enamasti tähendas see lõpetatud lepingu meetodi kasutamist. (IFRS and Czech...2009, 39) Samaaegselt lubas India kohalik raamatupidamistava kasutada nii valmidusastme kui ka lõpetatud lepingu meetodit, kuid soovitas kasutada valmidusastme meetodit, juhul kui lepingu lõpptulemust on võimalik usaldusväärselt hinnata (Perumpral *et al* 2009, 109).

IAS 11 sätestab kriteeriumid, millal saab ehituslepingu tulemust usaldusväärselt hinnata. Fikseeritud hinnaga lepingu puhul saab lepingu lõpptulemust usaldusväärselt hinnata kui on täidetud järgmised kriteeriumid (IAS 11 § 23):

- 1) lepingu tulu on võimalik usaldusväärselt hinnata;
- 2) on tõenäoline, et ettevõtte saab majanduslikku kasu;
- 3) nii lepingu kulusid kui ka lepingu valmidusastet on aruandeperioodi lõpus võimalik usaldusväärselt hinnata;
- 4) lepingu kulusid on võimalik selgesti eristada, usaldusväärselt mõõta ja võrrelda eelnevate hinnangutega.

Kulud pluss lepingu puhul saab lepingu lõpptulemust hinnata kui on tõenäoline, et majanduslik kasu ettevõttes suureneb, lepingu kulusid on võimalik selgesti eristada, usaldusväärselt mõõta ja võrrelda eelnevate hinnangutega (IAS 11 § 24). Fikseeritud hinnaga lepingule on sätestatud mõnevõrra rangemad kriteeriumid, kuna võrreldes kulud pluss tüüpi lepingutega on investori riskid kõrgemad (Dobler 2008, 4).

Ehituslepingu lõpptulemust on võimalik usaldusväärselt hinnata ainult juhul kui on tõenäoline, et ettevõtte majanduslik kasu suureneb. Kui tuluna kajastatud summa laekumine muutub ebatõenäoliseks, kajastatakse nõude allahindlus kasumiaruandes kuluna, mitte müügitulu korrigeerimisena (IAS 11 § 28). Kui ehituslepingu tulemust ei ole võimalik usaldusväärselt hinnata, saab tulusid kajastada proportsionaalselt tekkinud lepinguliste kuludega ainult selles ulatuses, mis on tõenäoliselt laekuv (IAS 11 § 32). Seda meetodit

nimetatakse null kasumi meetodiks ning teatud juhtudel võib selle rakendamisel tulla sama tulemus, mis lõpetatud lepingu meetodil (Larson, Brown 2001, 49).

Lepingu valmidusastet võib kindlaks määrata mitmel moel. Ettevõtte kasutab meetodit, mis mõõdab kõige usaldusväärsemalt teostatud töid. Sõltuvalt lepingu iseloomust võivad meetodid hõlmata (IAS 11 § 29): 1) teenuse osutamisega seotud tegelike kulude suhet võrreldes eelarveliste kogukuludega, 2) tehtud tööde ülevaatus, 3) teostatud tööde proportsioon kogutöödest.

Standardis puudub täpsustus, kuidas välja selgitada, milline meetod mõõdab kõige usaldusväärsemalt tehtud töid. Enamikel juhtudel on ettevõtetal võimalik rakendada mitut või kõiki nendest meetoditest. Probleemile ei paku leevendust ka standardiga kaasnevad selgitavad näited. Standard oleks võinud sisaldada juhiseid, kuidas teostatud töid praktikas mõõta ning mille põhjal valida kõige sobivam meetod.

Üldiselt jagunevad valmidusastme määramise meetodid kaheks – sisendi ning väljundi meetoditeks. Ettevõtte selgitab välja erinevad näitajad (tekkinud kulud, kulunud tööjõu tunnid, toodetud ühikud) ning jagab need sisendi või väljundi mõõtühikuteks. Sisendi mõõtühikud näitavad lepingu täitmiseks kulunud pingutust (tekkinud kulud, kulunud tööjõutunnid). Väljundi mõõtühikud näitavad aga tulemust, mis on saavutatud (kohale toimetatud ühikud, kui suur osa ehitise põrandatest pandud on). Kumbagi meetodit ei saa universaalselt rakendada kõikide pikaajaliste lepingute puhul. Nende kasutamine eeldab hinnangute andmist ning asjaolude hoolikat kaalumist. Kõige laialdasemalt kasutatakse valmidusastme määramisel kohale toimetatud ühikute mõõtmist ja tekkinud kulude proportsiooni mõõtmist hinnangulistest kogukuludest. (Wiley *et al* 2013, 968)

Saksa kohalik raamatupidamistava ei esitanud eraldi nõudeid ehituslepingute kajastamiseks. Seetõttu rakendati tulu kajastamisel realiseerimisprintsipi, mis oli Saksamaal tugevalt seotud konservatiivsuspõhimõttega. Seega kasutati tulu kajastamiseks lõpetatud lepingu meetodit. Aastal 2009 avaldati teadusartikkel, milles analüüsiti Saksa kohaliku raamatupidamistava ning IFRS-i vahelisi erinevusi. Selleks kvantifitseeriti esmakordse IFRS rakendamise mõju finantsaruannete näitajatele kasutades võrreldavate indeksite meetodit. Üheks uuritavaks standardiks oli muuhulgas IAS 11. Uuringu käigus võrreldi 103-e Saksa ettevõtte, mille aktsiad olid noteeritud avalikul börsil, konsolideeritud finantsaruandeid. Uuringu käigus selgus, et IFRS-ile üleminekuga kaasnes ettevõtete omakapitali ning puhaskasumi märgatav

tõus. Seejuures oli IAS 11 üks nendest standarditest, mille mõju omakapitali ja puhaskasumi tõusule oli selgelt eristatav. (Haller *et al* 2009, 234)

Standardiga kaasneb hulgaliselt avalikustamismõudeid, mis on esitatud lisas 3. Ettevõtte peab avalikustama perioodi jooksul kajastatud lepingutes teenitud tulu ning meetodid, mille põhjal kajastatakse lepingutulu ning määratakse valmidusaste. Samuti peab ettevõtte avalikustama tekkinud kogutulude, kajastatud kasumi, saadud ettemaksete ning nõuete summa.

### **1.2.2 IAS 18 Tulu**

IASC koostas tulu kajastamise standardi IAS 18 aastatel 1979-1982. Standardi väljatöötamise protsess sujus ilma oluliste lahkkelideta. Seda seetõttu, et standard koostati viisil, et see ei esitaks liiga detailseid nõudeid spetsiifilistes sektorites potentsiaalselt vastuolu tekitavate tehingutele ja raamatupidamisteemadele. (Camfferman, Zeff 2007, 133) Standardist esitati uus versioon 1993. aastal (IAS 18 – Revenue).

Standardit saab rakendada tulu kajastamisel, mis on tekkinud kaupade müügist, teenuste osutamisest või ettevõtte varade kasutamisest, mille tagajärjel ettevõttel on õigus dividendidele, intressidele või litsentsitasudele (IAS 18 § 1). Standardis IAS 18 määratletakse kauba mõiste. Kaubana käsitletakse nii ettevõtte enda toodangut kui ka edasimüügiks ostetud kaupu. Teenuste osutamine on teatud lepinguliselt kindlaksmääratud ülesannete täitmine kokkulepitud ajaperioodi jooksul. (IAS 18 § 3-4) Tulu hõlmab ainult ettevõtte nimel kogutud summasid. Tulu hõlmab ainult sellist majanduslikku kasu, mille saajaks on ettevõtte ise. Kolmandate osapoolte nimel kogutud summad nagu näiteks käibemaks ei ole ettevõtte tulu. Samuti ei ole ettevõtte tuluks agendi- ja komisjonilepingute alusel kogutud brutosummad, vaid ainult selliste lepingute alusel teenitavad komisjonitasud. (IAS 18 § 8)

Tehingu tulu määratakse reeglina kindlaks ettevõtte ja kauba või teenuse ostja (või vara kasutaja) vahel sõlmitava lepingu alusel. Tulu mõõdetakse saadud või saadaoleva tasu õiglasel väärtusel, võttes arvesse lepingus ettenähtud hinnavähendusi. (IAS 18 § 10) On riike, mille raamatupidamispraktikas hinnaalanduste kajastamismõuded puuduvad. Üheks selliseks riigiks on Jaapan, kus hoolimata nõuete puudumisest, kajastatakse hinnaalandused praktikas tihti kas müügi-, administratiiv- või üldkuludena (A comparison...2015, 12). IAS 18 nõuete kohaselt kajastatakse need aga müügitulu korrigeerimisena. Juhul kui tehingu eest tasumine

toimub pikema ajaperioodi möödudes, võib saadaoleva tasu õiglase väärtus olla madalam kui saadud raha või nõude nominaalväärtus. Näiteks, ettevõtte võib ostjale pakkuda intressivaba krediiti või vastu võtta turuintressist madalama määraga lühiajalise võlakirja. Kui sisuliselt on tegemist finantseerimistehinguga, kajastatakse müügitulu laekuva rahasumma nüüdisväärtuses. (IAS 18 § 11)

Kui kaup või teenus vahetatakse sarnase olemuse ja väärtusega kauba või teenuse vastu, siis sellist vahetust ei käsitleta kaupade või teenuste müügina. Seda juhtub tihti kui piima või kütuse müüjad vahetavad varusid erinevates asukohtades, et täita õigeaegselt nõudlust. Kui kaup või teenus vahetatakse temast erineva kauba või teenuse vastu, siis selline vahetus on käsitletav kauba või teenuse müügina. Tulu hindamise aluseks on sellisel juhul saadava kauba või teenuse õiglase väärtus, millele liidetakse juurde või millest arvatakse maha täiendavalt saadud või makstud rahasummad. Kui saadud kauba või teenuse õiglast väärtust ei ole võimalik usaldusväärselt hinnata, siis võetakse tulu hindamise aluseks vahetuseks antud kauba või teenuse õiglase väärtus, millele liidetakse juurde või millest arvatakse maha täiendavalt saadud või makstud rahasummad. Kui saadud ega antud vara õiglast väärtust ei ole võimalik usaldusväärselt hinnata, kajastatakse tulu ära antud vara bilansilises maksumuses, millele liidetakse juurde või millest arvatakse maha täiendavalt saadud või makstud rahasummad. (IAS 18 § 12)

Kindlasti tekib mitmeid arvestusalaseid küsimusi seoses virtuaalvaluuta laialdase levikuga, millest kuulsaimaks on kahtlemata Bitcoin. Näiteks, kas tegu on raha, raha lähendi või muu varaga ning kuidas peaks kajastama virtuaalvaluutat sisaldavaid vahetustehinguid. Eraldi standardeid selle reguleerimiseks IASB ega FASB (*Financial Accounting Standards Board*) avaldanud ei ole. Olemasolevaid standardeid on aga võrdlemisi keerukas rakendada. Bitcoiniga seonduvaid arvestusprobleeme on oma 2015 aastal avaldatud artiklis käsitlenud Raiborn ja Sivitanides. Nad väidavad, et Bitcoin ei ole raha või raha lähend, kuna see ei ole kõrge likviidsusega vara, mida saaks koheselt rahaks konverteerida. Kui mitterahaline vara vahetatakse teise vara vastu, tuleb seda kajastada ära antud või saadud vara õiglasest väärtuses, vastavalt sellele, milline neist väärtustest on lihtsamini kättesaadavam. Kuna igale Bitcoinile on määratud eraldi identifitseeritav numbrikood, on lihtne Bitcoin'i väärtust kindlaks määrata. Küsimus on, kas Bitcoin'i väärtus tehingupäeval on kõige õigem väärtus, milles tehingut kajastada. Arvestades Bitcoinide väärtuse märkimisväärsust kõikumisi, leiavad autorid, et ehk oleks selliste tehingute puhul mõttekam kajastada tasu, saadud varade õiglasest väärtuses.



Tavaliselt rakendatakse standardis esitatud kajastamiskriteeriumeid igale tehingule eraldi. Teatud juhtudel on aga vajalik rakendada neid ühe tehingu selgesti eristatavatele komponentidele, et väljendada selgemini tehingu sisu. See võib juhtuda kui tehingumaksumus sisaldab selgesti eristatavat osa tulevase hoolduse eest. Sellisel juhul tuleks seda osa tulust kajastada tulevasel perioodil, kui teenus osutatud on. Vastupidiselt, võib olla mitu tehingut, mis on omavahel seotud viisil, et nende majanduslikku efekti ei ole võimalik mõista, kui neid ei kajastata ühe tehinguna, näiteks ettevõtte, kes müüb kaupu ning samal ajal sõlmib eraldi kokkuleppe nende kaupade tagasiostmiseks tulevasel perioodil. (IAS 18 § 13)

See tähendab, et ettevõtted peavad põhjalikult analüüsima tehingute sisu, et välja selgitada, kas neid tuleb kombineerida või osadeks jaotada. Lisaks ettevõtetele, kes pakuvad tulevast hooldust, peavad seda tehingu sisu põhjalikult analüüsima ka infotehnoloogia ettevõtted, kes müüvad tarkvara, mis pärast pidevalt uuendusi vajab, kuid mille eest eraldi lisatasu ei küsita. Sellisel juhul on selge, et esialgne tehingumaksumus sisaldab osa ka hooldusteenusest. Küsimus on, kuidas määrata kindlaks, kui suur osa tehingumaksumusest nendele uuendustele jagada tuleb. See peegeldab standardi ühte suuremat puudust. Kuigi on esitatud üldine nõue, et teatud juhtudel on vajalik lepingute kombineerimine ning osadeks jaotamine, pole esitatud täpseid kriteeriumeid, kuidas seda teha.

Kuna paragrahvis 13 esitatud nõuded on väga üldsõnalised, kerkis praktikas esile mitu erinevat lahendust, kuidas mitme tuluelemendiga tehinguid raamatupidamises kajastati. Üheks näiteks on telekommunikatsiooni sektor ning telefoni ja kõneajapakkettide müük, kus klient saab endale tasuta telefoni ning hakkab ettevõttelt igakuiselt ostma kõneaega või ühendust internetiga. Osad ettevõtted kajastasid igakuist kõneajateenuse pakkumisest tekkivat tulu siis, kui teenus osutatud oli ning telefoni müügist tekkinud tulu ei kajastatud üldse, vaid seda käsitleti kliendi saamise kuluna. Teised ettevõtted eraldasid küll need kaks tuluelementi, kuid limiteerisid telefoni müügile jaotatava tulu tasuga, mis kliendilt saadi, mis antud näite puhul on null. (Dalkilic 2014, 78)

Tulu kaupade müügist kajastatakse siis, kui kõik alltoodud tingimused on täidetud (IAS 18 § 14):

- 1) olulised omandiga seonduvad riskid ja hüved on läinud üle müüjalt ostjale;
- 2) müüjal ei ole jätkuvalt niisugust haldamise vastutust, mida seostatakse omandiga ning puudub valitsev mõju kauba või toote üle;
- 3) tulu müügitehingust saab usaldusväärset mõõta;

- 4) tehingust saadava tasu laekumine on tõenäoline;
- 5) tehinguga seotud kulutusi on võimalik usaldusväärset hinnata.

Nii mõneski riigis tähendas IAS-is esitatud tulu kajastamise kriteeriumite rakendamine olulist muudatust eelnevast praktikast. Brasiilias oli kohalik raamatupidamispraktika kuni 2007. aastani oluliselt mõjutatud maksuseadusest. See tähendas, et enamikud ettevõtted kajastasid tulu arve väljastamise hetkel. Samuti ei diskonteeritud seal pikaajaliste tehingute puhul laekuvaid summasid nüüdisväärtusesse, nagu IAS 18 seda nõudis. (Lourenco, Mayor 2015, 93)

Et hinnata, millal ettevõtte on olulised omandiga seonduvad hüved ja riskid üle kandnud ostjale, on vaja tehingut põhjalikult analüüsida. Enamikel juhtudel lähevad omandiga seotud riskid ja hüved ostjale üle samaaegselt juriidilise omandiõiguse üleminekuga (näiteks jaemüügi puhul on selleks kauba üleandmise hetk; tarneklauslitega müügi puhul tarneklauslis sätestatud omandiõiguse ülemineku hetk). Teatud juhtudel võib aga kauba omandiga seotud riskide ja hüvede ülemineku hetk erineda kauba juriidilise omandiõiguse ülemineku hetkest. (IAS 18 § 15)

Kui olulised omandiga seotud riskid ei ole ostjale üle läinud, siis müügitulu ei kajastata, sõltumata sellest, kas juriidiline omandiõigus on üle läinud või mitte. See võib juhtuda, kui tulu sõltub sellest, kas ja kuidas ostjal õnnestub kaup edasi müüa või installeerimist vajavad seadmed on küll ostjani toimetatud, kuid need on veel installeerimata ning installeerimine moodustab lepingujärgsest müügihinnast olulise osa. Juhul kui müüjale on jäänud ainult ebaoluline osa kauba omandiga seotud riskidest, kajastatakse müügitulu isegi juhul, kui juriidiline omandiõigus ei ole veel üle läinud. Näiteks, klient võib tagastada toote kui ta sellega rahul ei ole. Juhul kui ettevõtte suudab usaldusväärset hinnata tagastatud toodete hulka, ajaloolisel kogemusel või mõnda muud tegurit arvestades, võib ta kohe kajastada tulu, kuid peab kajastama ka kohustist hinnangulistele tagastustele. (IAS 18 § 16-17)

Tulu teenuste müügist kajastatakse lähtuvalt osutatava teenuse valmidusastmest bilansipäeval, eeldusel, et teenuse osutamist hõlmava tehingu lõpptulemust (s.o tehinguga seotud tulusid ja kulusid) on võimalik usaldusväärset prognoosida. Tehingu lõpptulemust on võimalik usaldusväärset prognoosida siis, kui on täidetud kõik järgmised tingimused (IAS 18 § 20):

- 1) tulu suurust on võimalik usaldusväärset mõõta,
- 2) tehingust saadava tasu laekumine on tõenäoline,

- 3) tehingu valmidusastet bilansipäeval on võimalik usaldusväärset mõõta ja
- 4) tehinguga seotud tehtud kulusid ning tehingu lõpetamiseks vajalikke kulusid on võimalik usaldusväärset hinnata.

Seega sarnaselt IAS 11-le, kasutatakse IAS 18-s teenuste osutamisest tekkinud tulu kajastamiseks valmidusastme meetodit ning kehtivad samad põhimõtted.

Ettevõtte varade kasutamise tulemusel tekkinud patenditasusid, intresse ja dividende kajastatakse kui on tõenäoline, et majanduslikud hüved ettevõttes suurenevad ning saadavat tulu on võimalik usaldusväärset hinnata (IAS 18 § 29).

Samuti on standardis esitatud olulisemad definitsioonid (vaata lisa 1). Määratletud on tulu, müügitulu ning õiglase väärtuse terminid. Standardi avalikustamismõõdetud on võrdlemisi minimalistlikud (vaata lisa 4). Standardi kohaselt peab ettevõtte avaldama tulu kajastamisel kasutatud arvestuspõhimõtted ning perioodi jooksul kõikide oluliste tulukategooriate (müük, intressid, dividendid, patenditasud) lõikes kajastatud tulu. Täiendavad avalikustamismõõdetud esitab IFRS 8 „Tegevussegmentid“, mis rakendub ettevõtetele, kelle aktsiate või võlapaberitega kaubeldakse avalikel turgudel või kes selliseid instrumente väljastama valmistavad. Sellised ettevõtte peavad esitama info ka peamiste toote- ning teenustegruppide kaupa ning tulu geograafilise jaotuse. Samas on paika pandud kvantitatiivsed miinimummõõdetud, mida erinevad grupid ületama peavad (näiteks protsent müügitulust), et ettevõtte oleks kohustatud neid eraldi avalikustama. (IFRS 8 § 2, 12-13)

Paljud on IAS-i 18 kritiseerinud, kuna ettevõtte võib standardit rakendades finantsaruannetes kajastada summasid, mis ei peegelda usaldusväärset tehingute majanduslikku sisu. Seda seetõttu, et tulu kajastamine kaupade müügist sõltub suuresti kauba omamisega seotud riskide ning õiguste üleminekust kliendile. Sellisel juhul võib ettevõtte kajastada kaupa varuna, kui kaubaga kaasnevad riskid ja hüved pole veel kliendile üle läinud, samal ajal kui klient on omandanud kauba üle valitseva mõju. See tulemus on IASB vara definitsiooniga vastuolus, kuna viimane sõltub kauba valitsevast mõjust, mitte kauba omamisega seotud riskidest ja õigustest (Preliminary views...2008, § 1.10). Vastuolu tekib ka IAS 11-s esitatud kajastamismõõdetega, kuna IAS 11 on tegevuspõhine standard, mille rakendamisel kajastatakse tulu vastavalt ettevõtte tegevusele (teostatud tööd, tekkinud kulud), kuid IAS 18 keskendub kauba omamisega seotud riskidele ning õigustele.

### 1.2.3 Standarditega kaasnevad tõlgendused

Kõige enam peegeldavad puudusi olemasolevates standardites kaasnevad tõlgendused, kuna tõlgendustega üritatakse lahendada probleeme, mis standardi rakendamisel on esile kerkinud. IFRIC 18 „Klientide poolt üle antavad varad“ avaldati aastal 2000. Tõlgendus selgitab, kuidas kajastada varasid, mille klient on andnud ettevõttele üle, kes peab seejärel kliendi ühendama mingi võrguga või pakkuma püsivat ligipääsu kaubarnele või teenusele. Tulu kajastamise vaatenurgast on küsimus, kuidas kajastada kliendile osutatud teenusest teenitud tulu. Konsensus on, et ettevõtte peab kooskõlas IAS 18 paragrahviga 13 välja selgitama lepingus kirjas olevad eraldiseisvad teenused. Eraldiseisvale teenusele viitavad asjaolud on, kui ühendus võrku on kliendile kättesaadav ning loob kliendile eraldiseisvana väärtust. Saadava tasu õiglane väärtus peab olema usaldusväärselt hinnatav. Kui klient saab hiljem teenuse või kauba odavamalt hinnaga, kui ta oleks saanud ilma vara üle andmata, on tegu eraldiseisva teenusega. Kui ettevõtte osutab ainult ühte teenust, kajastatakse tulu kooskõlas IAS 18 paragrahviga 20. Kui identifitseeritakse mitu eraldiseisvat teenust tuleb rakendada IAS-i 18 § 13 ja välja selgitada saadaoleva tasu õiglane väärtus ning jagada see eraldiseisvatele teenustele. Kui teenus on jätkuv, siis üldjuhul tuleks tulu kajastada tulenevalt lepingus sätestatud perioodist. (IFRIC 18 § 1, 18-19)

Veel üheks tulu kajastamist reguleerivate IFRS-ide rakendamise probleemiks on kaupade ning teenuse eristamine. IFRIC tegeles selle probleemiga aastal 2008 avaldades IFRIC 15 „Kinnisvara ehituslepingud“, mis täpsustab raamatupidamistava kinnisvara arendamisest saadava tulu kajastamiseks enne ehituse lõppemist. Enne tõlgenduse avaldamist kajastasid ühed ettevõtted tulu kinnisvara arendamisest sarnaselt ehituslepingutega samal ajal kui töid teostati. Teised ettevõtted kajastasid tulu aga kooskõlas IAS 18-ga, siis kui varaga kaasnevad riskid ja õigused kliendile üle läksid. (Preliminary views...2008, § 1.11) Standard täpsustab, et tulu toodete müügist kajastatakse, kui teostatud tööd on ostjale üle antud, kui on tegemist aga teenusega, kajastatakse tulu valmidusastme meetodil (IFRIC 15 § 10-12). Mõnes riigis tähendas IFRIC-i 15 rakendamine tulu tehingutele olulisi muutusi eelnevast praktikast. Üheks selliseks riigiks oli Malaisia, kus kinnisvaraarendustehingute puhul oli tavapärane, et klient teeb arendusperioodi vältel ettevõttele vahemakseid. Tulu kajastati vastavalt nendele maksetele. (Kwong 2013, 50) Aastal 2009 viidi Poolas läbi uuring, et selgitada välja, kui paljusid ettevõtteid IFRIC-is 15 esitatud nõuded mõjutavad. Uuringu käigus analüüsiti kehtivaid tulu kajastamis põhimõtteid 18-s Varssavi börsil noteeritud kinnisvara arendus-

ettevõttes. Selgus, et IFRIC-i 15 rakendamisel muutuksid tulu arvestuspõhimõtted nendest 6 puhul. (Dylag, Kucharczyk, 2011) Teisest küljest oli ka mitmeid riike, kellele IFRIC-i 15 rakendamine üldse mingeid muutusi kaasa ei toonud, kuna nendes riikides oli juba tavapärane praktika kinnisvaraarendamisel kajastada tulu, siis kui kinnisasi oli kliendile üle antud. Sellisteks riikideks olid näiteks Austraalia, Hiina, Hong-Kong ja Ühendkuningriik. (Corporate...2009, 8)

Aastal 2011 avaldati SIC 31 „Reklaamiteenuseid sisaldavad bartertehingud“. Ettevõtte võib siseneda bartertehingusse, kus ta pakub oma kliendile reklaamiteenuseid vastutasuks kliendilt saadud reklaamiteenuste eest. Mõnikord võivad ettevõtted üksteise vahel samas summas või ligilähedases väärtuses raha vahetada, kuid tehing võib toimuda ka ilma raha vahetamata. Kui müüja osutab selliseid teenuseid oma tavapärase majandustegevuse käigus kajastab ta tulu kooskõlas IAS 18 paragrahvi 12, eeldusel, et vahetatavad teenused on omavahel erinevad ning saadavat tulu on võimalik usaldusväärselt hinnata. Sarnase teenuse vahetamisest tulu ei teki (IAS 18 § 4). Probleem seisneb selles, mis tingimustel saab müüja usaldusväärselt mõõta tekkinud tulu õiglases väärtuses. Konsensus on, et usaldusväärselt pole võimalik mõõta tulu õiglases väärtuses saadud reklaamiteenusest. Müüja saab aga usaldusväärselt mõõta tulu õiglases väärtuses reklaamiteenuste eest, mida ta bartertehingus osutab, kui ta hindab sarnase osutatud teenuse maksumust mittebartertehinu puhul. (SIC 31 § 1-5)

Aastal 2006 avaldati IFRIC 13 „Kliendi lojaalsusprogrammid“, mis reguleerib kliendile antud lojaalsuspunktide kajastamist. Täpsemalt, kuidas kajastada kohustust, ehk tasuta lubatud teenuseid ning kaupu, mida klient võib lunastada oma välja teenitud kliendipunktide eest (IFRIC 13 § 1-2). Enne tõlgenduse avaldamist rakendati lojaalsusprogrammide kajastamiseks nii IAS-i 18 paragrahvi 13 kui ka 19. Paragrahvi 13 kohaselt rakendatakse tulu kajastamise kriteeriumeid igale tehingule eraldi, kuid teatud juhtudel tuleb standardit rakendada ühe tehingu selgesti eristatavatele komponentidele, et anda parem ülevaade tehingu olemusest. Paragrahvi 13 rakendades, tuleks osa tehingumaksumusest jaotada boonuspunktidele ning tulu kajastada, kui boonuspunktid kasutatakse. Paragrahv 19 nõuab aga tulude ja kulude samaaegset kajastamist. Sellisel juhul kajastatakse kogu tehingu maksumus tuluna ning kliendile antud punkte enamasti turunduskuluna. Konsensus on, et lojaalsusprogrammide kajastamiseks tuleb lähtuda IAS 18 paragrahvist 13. (IFRIC 13 § 4-5) Hoolimata sellest, et üks kliendiprogrammide kajastamise praktiline probleem lahenduse sai, eksisteerib laialdaselt lojaalsusprogrammide liike (allahindlused, rahakupongid, kliendi-

kaardid), mida praktikas endiselt erinevatel viisidel kajastatakse. Lisaks eraldiseisva tehingu komponendina kajastamisele, nagu seda tehakse lojaalsuspunktide puhul, kajastatakse neid ka tulu vähenduse ning turunduskuluna. (Issues...2014, 50)

Ühest küljest on vajadus tõlgenduste järgi tekkinud seetõttu, et teatud teemad ei olnud standardites piisavalt selgesti lahti kirjutatud. Juba standardite koostamisel oli eesmärk mitte liiga detailselt reguleerida tulu kajastamist vastuolu tekitavate tehingute puhul. Selline lähenemine suurendas tõenäosust, et riigid standardi aktsepteerivad. Teisest küljest on ärikeskkond ning ettevõtte ärimudelid pidevas muutuses ning nii võivad esile kerkida küsimused, mida standardite koostamisel ei olnud võimalik ette näha.

Järgnevates peatükkides tutvustatakse standardit IFRS 15 ning võrreldakse seda olemasolevate standarditega, mille puhul kasutatakse magistritöö raames ka väljendit „kehtivad standardid“.

## **2. IFRS 15 TULU KLIENDILEPINGUTEST**

### **2.1 Standardi eesmärk, ülesehitus ning defineeritud mõisted**

IASB avaldas 2014. a mais uue tulu kajastamise standardi IFRS 15 „Tulu kliendilepingutest“, mis asendab hetkel kehtivad standardid IAS 11 ja 18 ning kaasnevad IFRIC tõlgendused. Tulu on oluline näitaja, mille põhjal finantsaruannete kasutajad hindavad ettevõtte tegevuse tulemust ning finantsseisundit. Tulu kajastamise nõuded varem ilmunud IFRS-ides erinesid US GAAP-ist ning mõlemad vajasisid uuendamist. IAS 18 ning IAS 11 oli raske rakendada keeruliste tehingute puhul. Samuti pakkus IAS 18 piiratud juhiseid mitme olulise teema puhul, näiteks sellised tulutehingud, kus lepingud hõlmavad mitut tuluelementi. US GAAP-is esitatud juhendid pakkusid aga vastupidiselt liiga laialdaselt tulu kajastamise põhimõtteid erinevatele sektoritele ning tehingutele, mille tulemusena võis tekkida situatsioon, et sarnaseid tehinguid kajastati raamatupidamises erinevalt. (IFRS 15 § IN4-5)

BDO võrdles aastal 2014 lehekülgede arvu olemasolevate standardites (vaata tabel 1) ning uues tulu kajastamise standardis IFRS 15. Viimase põhiosa lehekülgede arv ületab olemasolevate standardite ning tõlgenduste lehekülgede arvu summat. Samuti kaasneb uue standardiga 17 lehekülge rakendamisjuhendeid, mis täpsustavad, kuidas standardit kasutada. Selle järgi võib eeldada, et standardi kasutajale on jäetud vähem tõlgendamisruumi, kuidas standardit rakendada. Eelmistes standarditest oli esitatud, vaid 1 lehekülge kasutamisujuhendeid. Standardi kasutamisel on abiks standardiga kaasnevad selgitavad näited. Võrreldes olemasolevate standardite ja tõlgendustega, kaasneb uue standardiga märkimisväärselt rohkem selgitavaid näiteid. Olemasolevates standardites on neid kokku 22, uues standardis on näiteid kokku 175 (kaasaarvatud juurutamisjuhenditega).

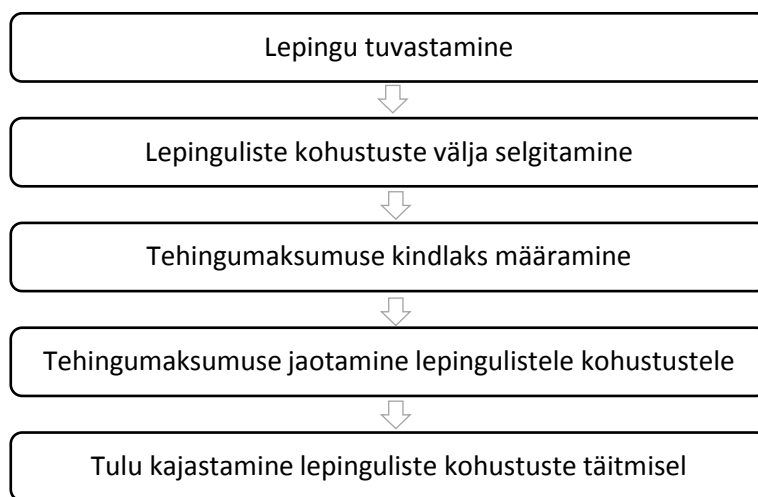
Samuti on järgneval lehel esitatud joonis 2, millel on kujutatud viieastmeline tulu kajastamise mudel, mille põhjal standard on üles ehitatud. Viieastmelise tulu kajastamise mudeli eesmärk on peegeldada tulu summas, millele ettevõtte eeldab, et tal on õigus kauba või teenuse kohaletoimetamise eest kliendile.

Tabel 1. Lehekülgede arvu võrdlus olemasolevates standardites ning IFRS-is 15

	IFRS 15	Kehtivad standardid						
		Kokku	IAS 18	IAS 11	IFRIC 13	IFRIC 15	IFRIC 18	SIC 31
Standard/ Tõlgendus	39	33	10	11	3	4	4	1
Rakendamis- juhendid	17	1	0	0	1	0	0	0
Ülemineku- juhendid	2	0	0	0	0	0	0	0
Muudatused olemasolevates standardites	26	0	0	0	0	0	0	0
Järelduste alused	820	21	8	4	2	5	2	0
Juurutamise- juhendid ja selgitavad näited	175	22	0	0	7	8	5	2
Kokku	342	77	18	15	13	17	11	3

Allikas: Autori koostatud Need...2014, 5 alusel

Selleks, et täita standardi eesmärgid, on välja töötatud viie astmeline tulu kajastamise mudel, mis kehtivatest standarditest puudub.

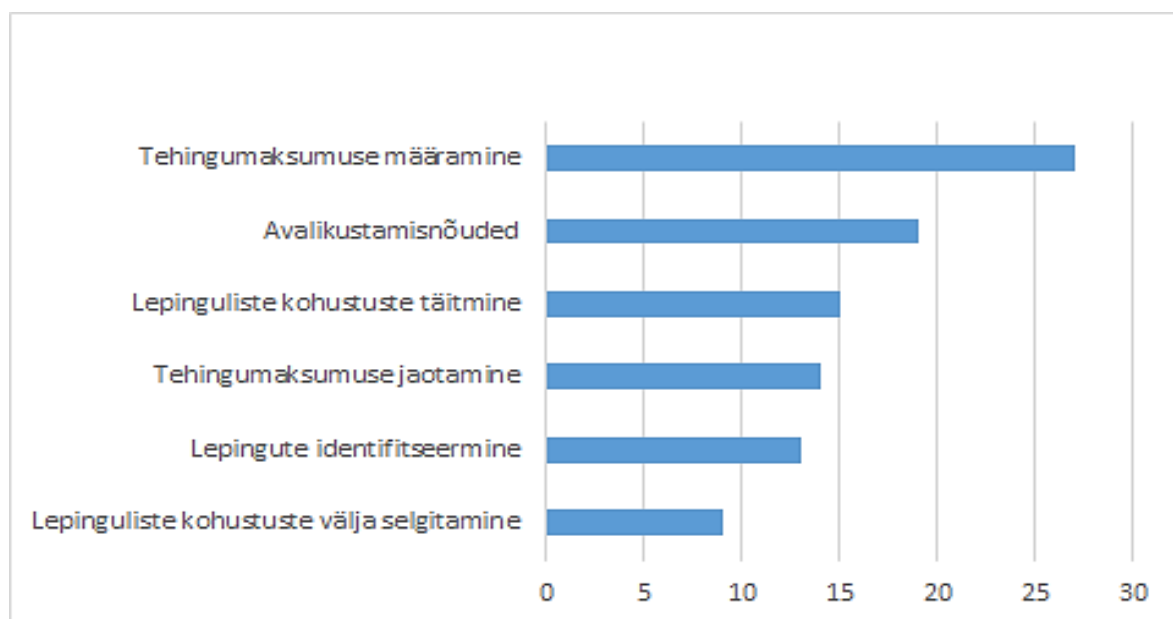


Joonis 2. Viieastmeline mudel tulu kajastamiseks

Allikas: Autori koostatud IFRS 15 § IN7, a-e alusel



Joonis 3 esitab standardi põhiosa lehekülgede jaotumise erinevate mudeli sammude ning avalikustamiskooste vahel. Kõige suurem osa standardi mahust on läinud tehingumaksumuse määramiskoostele ehk sellele, mis summas tulu kajastatakse. Kehtivates standardites tehingumaksumuse määramise teemat otseselt käsitletud ei ole, hoolimata sellest et nii IAS-is 11 kui ka IAS-is 18 on öeldud, et see määratakse kindlaks lepingus. IAS-is 11 on täiendavalt lisatud, et tulu sisaldab lisaks lepingus kindlaks määratud summale ka erinevaid muutuvtasusid. Uues standardis jaguneb tehingumaksumust käsitlev peatükk erinevateks alateemadeks, nagu muutuvtasud ning muutuvtasudega kaasnevad piirangud, mitterahalised tasud, olulise finantseerimiskomponendi olemasolu ja kliendile makstaolevad tasud (IFRS 15 § 48). Muuhulgas saab iga alateema kohta täiendavat infot standardiga kaasnevast rakendamisjuhendist. Ligi 20 lehte standardist hõlmab erinevaid avalikustamiskooste. Kuna standardi IAS 18 nõuded hõlmavad ainult pool lehekülge ning IAS 11 nõuded ühe lehekülje, võib eeldada, et uue standardiga kaasnevad täiendavad avalikustamiskooste. Kõige vähem lehekülgi pühendatakse standardis lepinguliste kohustuste välja selgitamiseks.



Joonis 3. Standardi põhiosa lehekülgede jaotus

Allikas. Autori koostatud IFRS 15 alusel

Kuna uues standardis käsitletakse kliendilepingutest tekkinud tulu kajastamist, on enamik standardis defineeritud terminid täiesti uued (vaata lisa 5). IASB sai standardi

esialgsete seisukohtade arutlusdokumendile tagasisideks mitmeid kommentaarkirju, kus lugejad palusid täpsustusi standardis esitatud terminite kohta. Üks nendest terminitest oli klient, mis on defineeritud, kui osapool, kes on sõlminud ettevõttega kokkuleppe, et osta kaupu või teenuseid, mis on ettevõtte tavapärase majandustegevuse väljundid, kokkulepitud tasu eest. Täpsemalt paluti selgitust, mida on mõeldud „ettevõtte tavapärase tegevusena“. (Revenue...2009, §35-36)

Uus standard on olemasolevatest standarditest märkimisväärselt mahukam, Ainuüksi selle põhjal võib järeldada, et uus standard peab lisaks olemasolevates standardites ja tõlgedustes esitatud nõuete koondamisele ka täiesti uut infot sisaldama. Järgnevates alapeatükkides analüüsib töö autor igas mudeli astmes esitatud nõudeid, et välja selgitada, kas see ka tegelikkuses nii on.

## **2.2 Lepingu identifitseerimine**

Standard määratleb lepingu tunnused ning annab täiendavaid juhiseid, kuidas kajastada lepingute kombinatsioone, muudatusi ning selliseid kokkuleppeid, mis ei vasta standardis esitatud lepingu kriteeriumitele. Ettevõtte rakendab standardit kliendilepingu puhul, mis täidab järgmisi kriteeriumeid (IFRS 15 § 9):

- 1) kõik lepingu osapooled on lepingu kinnitanud,
- 2) ettevõtte suudab tuvastada kõikide osapoolte õigused, mis on seotud kaupade ning teenuste üleandmisega;
- 3) kokku on lepitud maksetingimustes,
- 4) lepingul on majanduslik sisu (ettevõtte tulevase rahakäibe risk, ajastus või summa muutub lepingu tagajärjel);
- 5) on tõenäoline, et tasu toote või teenuse eest on laekumas

Lepingu majandusliku sisu kriteerium lisati standardisse, et vältida olukordi, kus ettevõtted liigutavad üksteise vahel kaupu ja teenuseid edasi tagasi, et näidata suuremat brutotulu (A closer...2014, 23).

Standardi raames ei käsitleta kliendilepinguna selliseid lepinguid, kus osapooltel on ühepoolne õigus katkestada täielikult täitmata leping teisele osapooltele kompensatsiooni tasumata (IFRS 15 § 12). See võib juhtuda kui ühel lepingu osapoolel on tunduvalt suurem mõjuvõim lepingutingimuste määramisel kui teisel osapoolel.

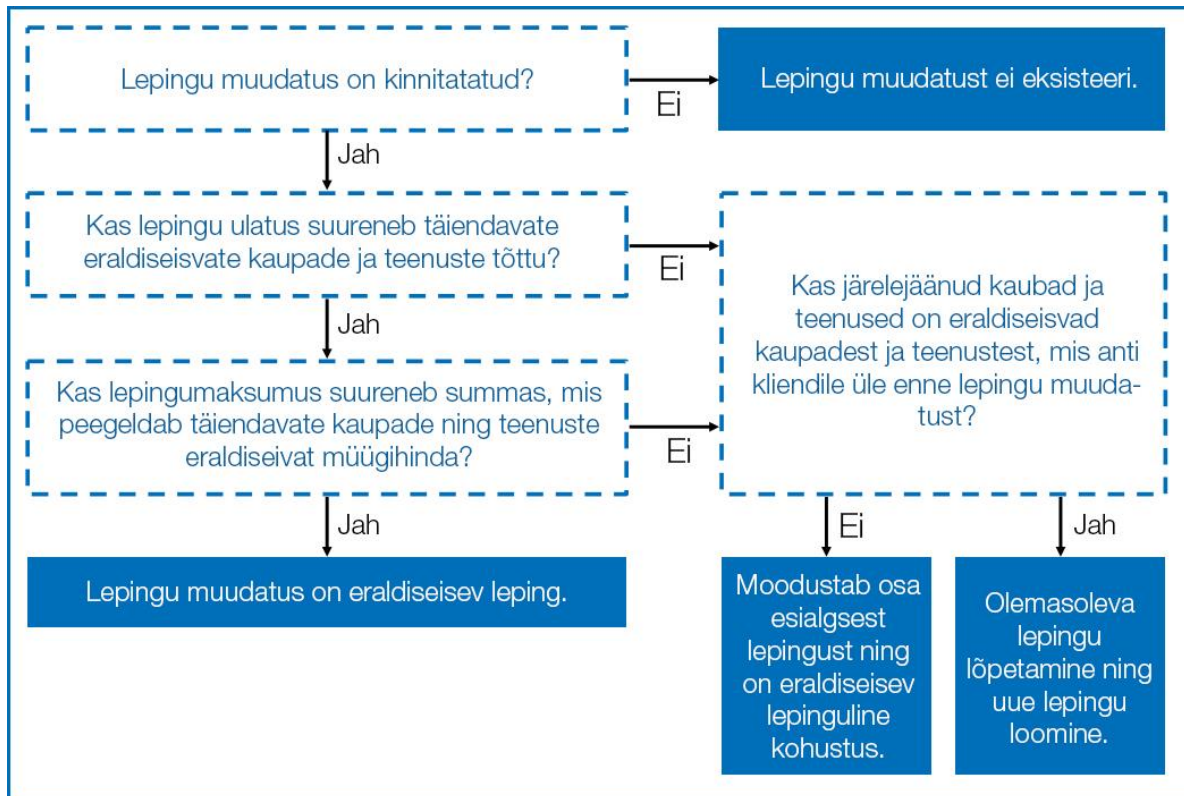
Kui kliendileping vastab lepingu kriteeriumitele lepingu alguses, ei hinda ettevõtte neid kriteeriumeid uuesti enne, kui ilmneb mõni oluline muutus faktides ja oludes. Näide sellistest oludest on kliendi maksevõime järsk halvenemine. Kui leping ei vasta lepingu kriteeriumitele jätkab ettevõtte lepingu hindamist, et välja selgitada, kas kriteeriumid täidetakse hilisemal perioodil. On võimalik, et kliendileping ei vasta paragrahvis 9 sätestatud kriteeriumitele, kuid ettevõtte saab kliendilt tasu. Sellisel juhul kajastab ta tulu ainult järgnevatel juhtudel: 1) klient on kaubad ning teenused kätte saanud ja nende eest tasunud, 2) leping on lõppenud ja ettevõtte ei ole kohustatud saadud tasu kliendile tagastama. Senikaua, kuni leping ei vasta standardis esitatud lepingu kriteeriumitele või ühele kriteeriumitest, mis on esitatud paragrahvis 15, tuleb kliendilt saadud tasu kajastada kohustisena. (IFRS 15 § 13-16)

Üldjoones on paragrahvis 17 esitatud lepingute kombineerimisnõuded sarnased IAS-is 11 esitatud nõuetega. Samas puudub IAS-is 11 esitatud kriteerium, et lepinguid saab kombineerida juhul kui töid teostatakse samaaegselt või üksteise järel. See võib tähendada, et potentsiaalselt saaksid ettevõtted nüüd kombineerida lepinguid, mida nad varem poleks saanud kombineerida.

Kuigi varem kehtinud IFRS-id pakkusid juhtnõore, kuidas kajastada lepingu muudatusi ehitus- ning tootmissektoris, puudus üldine raamistik lepingu muudatuste kajastamiseks (Issues...2014, 106). Uus standard pakub detailsemaid juhiseid, kuidas kajastada lepingu muudatusi, mille tagajärjel muutub kas lepingu ulatus või maksumus. Lepingu muudatuste kajastamine on kirjeldatud järgmisel lehel joonisel 4. Lepingu muudatusega kaasnevad uued või muutuvad olemasolevad lepingulised õigused ja kohustused. Üldjuhul tekib muudatus, siis kui kõik osapooled selle kinnitavad, kuid teatud juhul saab muudatus tekkida ka siis, kui lepingu ulatuse või hinna muutuste üle on tekkinud osapoolte vaheline vaidlus. Sellisel juhul peavad osapooled põhjalikult hindama lepingu tingimusi ning muid asjaolusid, et välja selgitada, kas on toimunud muutus täitmisele kuuluvates lepingulistes õigustes ning kohustustes. Kui kokku on lepitud lepinguliste kohustuste muutuste ulatuses, kuid kokkulepet pole saavutatud lepingu tasu muutuses, peab ettevõtte ise uut tasu hindama. Lepingu muudatust käsitletakse eraldi lepinguna, kui mõlemad järgmistest kriteeriumitest on täidetud (IFRS 15 § 18-20):

- 1) lepingu ulatus laieneb, kuna lisanduvad kaubad või teenused on selgesti eristatavad;

- 2) lepingu maksumus suureneb ulatuses, mis peegeldab lisanduvate kaupade ja teenuste eraldiseisvat müügi maksumust.



Joonis 4. Lepingu muudatuste kajastamine

Allikas: Autori koostatud IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers: Your...2015, 54 alusel

Kui lepingu muudatust ei kajastata eraldi lepinguna, saab lubatud kaupade ja teenuste osas, mis muudatuse kuupäevaks ei ole veel kliendile üle antud, arvestust pidada kahel viisil. Kui järelejäänud kaubad ja teenused on selgesti eristatavad kaupadest ja teenustest, mis anti kliendile üle enne lepingu muudatust, tuleb kajastada muudatust varasema lepingu lõpetamise ning uue lepingu tekkena. Kui järelejäänud kaubad ja teenused ei ole selgesti eristatavad kajastatakse seda esialgselt lepingu osana. (IFRS 15 § 21)

Kindlasti mõjutab tulu kajastamise mudeli esimene samm enim selliseid tegevus- harusid, kus on tavapärane lepingu muudatuste tegemine. Üheks selliseks sektoriks on telekommunikatsioonisektor, kuna nii eraisikust kui ka juriidilisest isikutest kliendid teevad tihti muudatusi oma tellitud teenusepakettis. Näiteks, juhtmevabu teenuseid kasutavad kliendid

võivad teha muutusi kasutatavas andmemahus ning juriidilisest isikutest kliendid võivad oma paketti lisada või vähendada kasutajaid. (IFRS 15 The new revenue recognition standard – telecommunications...2015, 6) Teiseks selliseks sektoriks on ehitussektor. Osapooled arendus- ning ehituskokkulepetes nõustuvad tihti lepingu ulatuse või tasu muutustega. Samal ajal võivad alltöövõtjad esitada nõudeid lisakulude viivituste, vigade või projekti ulatuse muutuse kompenseerimiseks, mille on põhjustanud kliendi soovide muutumine. (Applying IFRS in Enigneering...2015, 8)

Samuti võib mõnes sektoris olla keeruline hinnata lepingus sätestatud tasu laekumise tõenäosust. Ettevõtetel, kes tegelevad jaemüügiga võib olla keeruline eristada, kas osalise laekumise puhul on tegemist eeldatava hinnasoodustusega, kliendi maksevõime probleemidega, mille tõttu nõue muutub ebatõenäoliseks või lepinguga, millel puudub majanduslik sisu. (IFRS 15 The new revenue recognition standard – retail and consumer products ...2015, 7)

Mudeli esimene osa võib tuua kaasa muutusi lepingute koostamises. Ilmselt pööratakse rohkem tähelepanu lepingu lõpetamisklauslitele, kuna sellised lepingud, kus kliendil on ühepoolne õigus leping lõpetada, standard ei hõlma. Samuti peavad need ettevõtted, kellel on palju kliendilepinguid ning kus lepingulised muudatused on tavapärased, üle vaatama kogu protsessi, kuidas neid muudatusi kajastada, sest võrreldes eelnevate standarditega on esitatud täpsemad juhised.

### **2.3 Lepinguliste kohustuste välja selgitamine ning täitmine**

IFRS 15 nõuab, et iga lepingu alguses hindab ettevõtte lepingus sätestatud kliendile lubatud kaupu ja teenuseid ning identifitseerib lepingulise kohustusena, kas (IFRS 15 § 22):

- 1) eraldiseisva kauba või teenuse,
- 2) kaupade ja teenuste kogumi, mis on suurel määral sarnased ja mille kliendile üle andmise viis on sarnane.

Võrreldes praegu kehtivate standarditega, on IFRS 15-s esitatud detailne nimekiri, mida saab käsitleda kauba või teenusena (IFRS 15 § 26). Lepinguline kohustus ei pruugi alati olla kaup või teenus, mis on lepingus otseselt kirjas. Klient võib lugeda lepinguliseks kohustuseks ka lubadusi, mis tulenevad ettevõtte äripraktikast, avaldatud eeskirjadest või muudest sarnastest dokumentidest. Sellised lubadused võivad kliendile lepingu alguses luua õigustatud eelduse,

et sellisel moel lubatud kaubad ja teenused edastatakse kliendile. (IFRS 15 § 24) Kaup või teenus on eraldiseisev, kui see täidab mõlemad allolevatest kriteeriumitest (IFRS 15 § 27):

- 1) klient saab kaubast või teenusest kasu kas eraldiseisvalt või koos oma olemasolevate ressurssidega.
- 2) ettevõtte lubadus kaubad või teenused kliendile üle anda (lepinguline kohustus) on selgesti eristatav teistest lubadustest (lepingulistest kohustustest).

Klient saab kaubast või teenusest eraldiseisvalt kasu, kui seda saab kasutada, tarbida või müüa suurema summa eest kui on selle lõpetamismaksumus või kui selle hoidmise tulemusel tekib majanduslik kasu (IFRS 15 § 28). Alljärgnevalt on esitatud tegurid, mis viitavad asjaolule, et lubadus kliendile kaup või teenus üle anda on eraldiseisvalt identifitseeritav (IFRS 15 § 29):

- 1) ettevõtte ei paku olulist kaupade või teenuste integreerimise teenust teiste kaupade või teenustega,
- 2) kaup või teenus ei muuda oluliselt teist kliendile lubatud kaupa või teenust,
- 3) kaup või teenus ei sõltu või ei ole seotud teiste lepingus lubatud kaupade või teenustega.

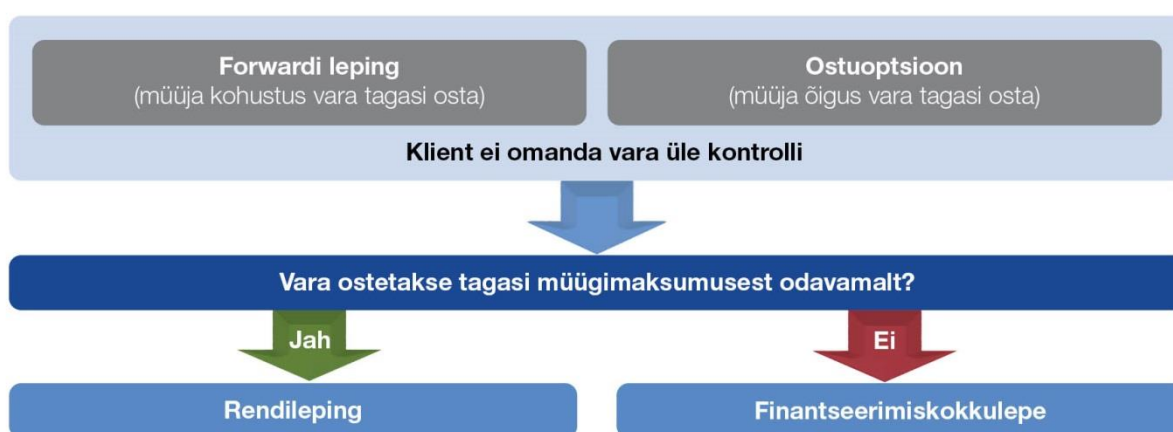
Eraldiseisvate lepinguliste kohustuste välja selgitamine võib olla keeruline tegevusaladel, mille puhul ettevõtted osutavad ühe lepinguga palju erinevaid teenuseid, näiteks kinnisvara korrushoiu teenuste pakkumine. Kinnisvara korrashoid hõlmab tavaliselt mitmeid tegevusi, näiteks kinnisvara tehniline hooldus, koristamine, rentimine ning administratiiv- ja tugiteenused. Küsimus tekib nende teenuste puhul, mis on väljaspool ettevõtte igapäevaseid tegevusi, näiteks hooajaliste rendilepingute sõlmimine, ürituste korraldamine või reklaamimine kinnisvaraobjektidel. Kui ettevõtte hinnangul on tegemist eraldiseisvate lepinguliste kohustustega, kuid lepingus ei ole sätestatud nende konkreetsete kohustustega seotud eraldiseisvat müügitaksumust, siis tuleb lepingus sätestatud kinnisvara valitsemistasu jagada ka nendele kohustustele. (Applying IFRS in Real Estate...2015, 12-13)

Ettevõtte kajastab tulu kui ettevõtte on täitnud oma lepingulise kohustuse andes kaubad või teenused kliendile üle. Vara loetakse kliendile üle läinuks, kui klient omandab selle üle valitseva mõju. Iga identifitseeritud lepingulise kohustuse puhul, määrab ettevõtte lepingu alguses kindlaks, kas kohustus täidetakse ühel ajahetkel või pikema aja perioodi vältel. Kaubad ja teenused on oma olemuselt varad. Valitsev mõju vara üle viitab võimele seda vara otseselt kasutada ning sellest kasu saada. Valitsev mõju hõlmab ka võimalust takistada teistel

seada vara kasutada või sellest kasu saada. Saadav kasu viitab potentsiaalsele rahakäibele, mida võib saada otseselt või kaudselt vara kasutamises või müümisest. (IFRS 15 § 31-33)

Nagu näha on IFRS 15 nihkunud IAS-is 18 tulu kajastamiseks kasutatud riskide ja hüvede mudelilt valitseva mõju põhisele mudelile. See viib vara termini tulu standardis vastavusse vara terminiga IASB kontseptuaalses raamistikus, kus see on defineeritud kui ettevõtte valitseva mõju all olev majanduslik ressurss, mis on tekkinud minevikus toimunud sündmustest (Exposure draft...2015, § 4.52). Enamikel juhtudel, ei muutu uue mudeli rakendamisel tulu kajastamise hetk. Siiski võib teatud lepingute puhul tekkida situatsioon, kus valitseva mõju ülemineku hetk erineb riskide ning hüvede ülemineku momendist. Näiteks, hulгимүүja võib jaemүүjatele kohale toimetada DVD, mida jaemүүjal on keelatud müüa enne, kui DVD-l oleva filmi näitamine kinodes lõpetatakse. Sellisel juhul võivad tarneklause kohaselt varaga seonduvad riskid ja hüved kauba kohaletoimetamisel üle minna jaemүүjale ning koosõlas IAS-iga 18 oleks hulгимүүjal õigus tulu kajastada. IFRS 15 kohaselt läheks aga valitsev mõju jaemүүjale üle alles siis, kui on eemaldatud keeld DVD-d müüa. Seega peaksid ettevõtted hoolikalt oma lepingud üle vaatama ning välja selgitama, kas nendes eksisteerib piiravaid klausleid, mis võivad valitseva mõju ülemineku lükata hilisemaks kui on riskide ning hüvede ülemineku kliendile. (Technically...2014, 4)

Ka valitseva mõju ülemineku hindamisel, peab ettevõtte arvesse võtma vara tagasiostulepinguid ja muid sarnaseid kokkuleppeid (IFRS 15 § 34). Ülevaade, kuidas tuleb käsitleda tagasiostulepinguid on esitatud joonisel 5.



Joonis 5. Vara tagasiostu õiguse ja kohustuse kajastamine

Allikas: Autori koostatud Issues...2014, 85 alusel

Kui ettevõttel on kohustus (*forward*) või võimalus (*call option*) vara tagasi osta, siis ei kandu valitsev mõju vara üle kliendile. Seda seetõttu, et kliendi võime vara otseselt kasutada ning sellest kasu saada on limiteeritud, hoolimata sellest, et vara on kliendile üle antud.

Kui vara tagasiostumaksumus on madalam kui selle esialgne müügitaksumus, peab ettevõtte tehingu üle arvestust rendilepinguna kooskõlas rendilepingute kajastamise reguleeriva standardiga. Vastupidiselt, kui tagasiostumaksumus on kõrgem või võrdne esialgse müügitaksumusega, kajastatakse tehingut finantseerimiskokkuleppena. Tagasiostu- ning müügitaksumuse võrdlusel, tuleb arvestada raha ajaväärtust. Finantseerimistehingus jätkab ettevõtte vara kajastamist ning kajastab finantskohustist kõikide tasude ulatuses, mis ta vara eest saab. Vahe kliendilt saadud tasu ning kliendile makstaoleva tasu vahel kajastatakse intressina. Kui optioon aegub, ilma seda kasutamata, lõpetab ettevõtte vara ja kohustise kajastamise ning kajastab tulu. (IFRS 15 § B66-B69) Praktikast võib sellistele lepingutele sätestatud nõuete täitmine osutada ettevõtetele keeruliseks, kuna standard käsitleb kõiki ostu- ja forwardoptioone sarnaselt, võtmata arvesse, mis on nende kasutamise tõenäosus. Näiteks, luksusdisainerid võivad jätta endale õiguse osta kaup tagasi sama või kõrgema hinnaga kui see kliendile müüdi. See tagasiostuoptioon toimib meetmena, mille abil kaitsta brändi mainet. Samas on tõenäosus, et ettevõtte optiooni kasutab, madal. Sellegipoolest peaks ettevõtte standardit rakendades tehingut kajastama finantseerimiskokkuleppena. (A closer...2014, 116)

Kui kliendil on õigus nõuda ettevõttelt vara tagasi ostmist madalama maksumusega, kui oli selle vara esialgne müügitaksumus, peab ettevõtte lepingu alguses hindama majanduslikku motivatsiooni, mis paneks klienti seda optiooni kasutama. Kui klient kasutab optiooni, siis sisuliselt maksab ta ettevõttele tasu vara kasutamise eest ning sellisel juhul tuleb tehingut kajastada kooskõlas rendistandardiga. Et seda hinnangut anda, peab ettevõtte kaaluma järgmisi tegureid: 1) oodatava turuväärtuse ja tagasiostumaksumuse suhet tagasiostu kuupäeval, 2) ajavahemikku optiooni aegumiseni. Näiteks, kui tagasiostumaksumus on vara turuväärtusest oluliselt kõrgem, on tõenäoline, et klient optiooni kasutab. Kui kliendil on tugev majanduslik motivatsioon optiooni kasutada, kajastab ettevõtte tehingut liisinguna, kui mitte, kajastab ta seda tagastusõigusega müügina. Kui tagasiostumaksumus on kõrgem või võrdne vara oodatava turuväärtusega, kajastatakse tehing finantseerimiskokkuleppena. (IFRS



15 § B70-B73) Autori arvates ei ole standardis piisavalt täpselt selgitatud, kuidas hinnata majanduslikku motivatsiooni, et klient optiooni kasutab. Probleemaatiliseks võivad osutuda olukorrad, kui ettevõttel ei ole võimalik hinnata oodatava kauba või teenuse turuväärtuse ja tagasiostumaksumuse suhet või kui nendel väärtustel puudub oluline vahe. Samuti on standard esitanud optiooni kasutamise tõenäosuse hindamise teguriks ajavahemiku optiooni aegumiseni, kuid pole täpsustanud, millisel hetkel võib ettevõtte eeldada, et klient oma optiooni ei kasuta.

Teatud lepinguliste kohustuste kajastamise kohta on standard andnud põhjalikumaid juhendeid. On tavapärane äripraktika, et kauba müügiga kaasneb ka teatud garantiiperiood, mille jooksul kliendil on võimalik toode tagastada, kuna see ei vasta ettenähtud spetsifikatsioonidele. IAS 18 garantiide kajastamist ei reguleeri, see langeb IAS 37 „Eraldised, Tingimuslikud kohustised ja varad” ulatusse. IFRS 15 jagab garantiid üldiselt kahte kategooriasse – kindlustandvad ning teenuse tüüpi garantiid. Esimene neist annab kliendile kindlust, et toode funktsioneerib nii nagu ta peab, kuna see vastab etteantud spetsifikatsioonidele. Teist tüüpi garantiid võib lisaks kindlusele pakkuda ka mingit täiendavat teenust. Üldreegel on, kui kliendil on võimalus osta garantiid eraldi, siis käsitletakse seda eraldiseisva teenusena ja osa tehinguhinnast jagatakse sellele. Kui kliendil ei ole võimalust garantiid eraldi osta, siis kajastatakse seda kooskõlas IAS-iga 37, välja arvatud juhul kui garantiid pakub kliendile veel mingit täiendavat teenust lisaks kindlusele, et toode vastab spetsifikatsioonidele. (IFRS 15 § B29-30) Kui ettevõtte pakub nii kindlustandvaid kui ka teenuse tüüpi garantiisid, kuid ei suuda nende vahel usaldusväärset arvestust pidada, arvestab ta neid kui ühte lepingulist kohustust (IFRS 15 B32).

Hindamiseks, kas garantiid pakub kliendile mingeid lisateenuseid, hindab ettevõtte järgmiseid tegureid (IFRS 15 § B31):

- 1) Kas garantiid on seadusega nõutud? Kui garantiid on seadusega nõutud, siis pole tõenäoliselt tegemist eraldiseisva lepingulise kohustusega.
- 2) Kui pikk on garantiiperiood? Mida pikem on garantiiperiood, seda suurem on tõenäosus, et tegemist on eraldi lepingulise kohustisega.
- 3) Milline on ettevõtte teostatud tööülesannete iseloom? Kui ettevõtte teostab varem täpsustatud ülesandeid, pole suure tõenäosusega tegemist eraldi lepingulise kohustusega.

Kui esimese ning kolmanda kriteeriumi hindamisel ilmselt küsimust ei teki, puudub teise kriteeriumi puhul täpsustus kui pikk garantiiperiood täpselt olema peab, et seda eraldiseisva lepingulise kohustusena saab lugeda. Samuti ei ole täpsustatud, kas garantiiteenuse müügist tekkinud tulu lineaarselt garantiiperioodi jooksul või peab ettevõtte ajaloolise info põhjal mingi konkreetse hetke, millal seda kajastada. Autor on arvamusel, kuna garantii on teenus, mida klient tarbib samaaegelt kui ettevõtte seda pakub, tuleks seda pigem kajastada lineaarselt.

Ettevõtte peab garantii kriteeriumite rakendamisel kaaluma ka tavapäraseid garantiipraktikaid oma tegevusalas. Näiteks, autode puhul võib luksusautode garantiiperiood olla pikem kui mitteluksusautode puhul. Autotootja võib jõuda aga järeldusele, et tegemist ei ole täiendava teenusega, kuna luksusautod on kõrgema kvaliteediga ning defektid võivad ilmned hiljem kui tavaliste autode puhul. Seega ei kajastaks ta pikemat garantiid eraldi teenusena. (A closer...2014, lk 126)

Sarnaselt IAS-iga 18 ning IFRIC-iga 13 reguleerib standard, kuidas kajastada kliendile antud optioone saada täiendavaid kaupu ja teenuseid. Sellised optioonid võivad olla näiteks allahindlus tulevaselt kaubalt või teenuselt, kliendi lojaalsuspunktid või õigus saada mingi kaup või teenus tulevikus täiesti tasuta. Juhul kui kliendi optioon saada täiendavaid teenuseid või kaupu on oluline, siis kajastatakse seda eraldiseisva lepingulise kohustusena jaotades osa tehingumaksumusest sellele optioonile. Viimane on oluline siis, kui seda on võimalik saada ainult kliendilepingu sõlmimisel ning tulevaste kaupade ja teenuste maksumus on madalam kui oleks nende eraldiseisev müügitaksumus. Juhul kui optioon ei ole oluline, kajastatakse seda turunduskuluna. (IFRS 15 § B39-42)

Standard annab täiendavaid juhiseid, kuidas kajastada tehinguid, kus ettevõtte toimetab kauba lõpptarbijale müügiks teise osapoole kätte. Sellisel juhul peab ettevõtte hindama, kas see teine osapool omandab kauba üle valitseva mõju. Toode, mis on teisele osapoolele kohale toimetatud võib olla osa konsignatsioonilepingust, juhul kui teine osapool ei omanda kauba üle valitsevat mõju ning ettevõttel ei ole õigust tulu kajastada. Mõned indikaatorid, mis viitavad konsignatsioonimüügi olemasolule on (IFRS15 § B77-78):

- 1) ettevõttel on kauba üle valitsev mõju, kuni mõne ettenähtud sündmuse toimumiseni, näiteks kauba müük kliendile;
- 2) ettevõtte saab nõuda kauba tagastamist või toimetamist kolmandale osapoolele;

- 3) vahendajal ei ole ilmtingimata kohustatud kauba eest tasuma (kuigi ta võib olla kohustatud tasuma deposiidi).

Samuti eksisteerib kokkuleppeid, kus ettevõtte esitab kliendile arve, kuid kaup toimetatakse kohale hilisemal kuupäeval. Klient võib nõustuda sellise kokkuleppega, kuna tal ei ole tehingu toimumise hetkel piisavalt ladustamisruumi. Ettevõtte peab välja selgitama, millal ta täidab oma lepingulise kohustuse ning annab valitseva mõju kauba üle kliendile. (IFRS 15 § B79-80)

Et selgitada välja, millal tulu kajastatakse, peab ettevõtte esmalt määratlema, kas tulu kajastatakse ühel hetkel või pikema perioodi vältel. Juhul kui mõni alltoodud kriteeriumitest on täidetud, loovutab ettevõtte kaubad ja teenused kliendile ning seega kajastab ka tulu pikema perioodi vältel, mitte ühel konkreetsel hetkel (IFRS 15 § 35):

- 1) klient tarbib või saab majanduslikke hüvesid samaaegselt kui ettevõtte neid tekitab;
- 2) ettevõtte tegevuse tulemusel tekib või pareneb vara, mis on samaaegselt kliendi valitseva mõju all;
- 3) ettevõtte tegevusel ei teki sellist vara, millele ettevõttel endal on alternatiivne kasutusvõimalus ning ettevõttel on juriidilist jõudu omav õigus tasule.

Ettevõtte loodud varal puudub alternatiivne kasutusvõimalus kui ettevõttel lasuvad lepingulised või praktilised piirangud suunata alternatiivsesse kasutusse pooleliolev või lõpetatud vara. Ettevõtte on juba lepingu alguses kohustatud hindama, kas varal on alternatiivne kasutusvõimalus (IFRS 15 § 35). Alternatiivse kasutusvõimalusena käsitletakse näiteks võimalust vara teisele kliendile müüa (IFRS 15 § B7). Paljud standardi eelnõu kommentaar-kirjadest toetasid standardis esitatud alternatiivse kasutusvõimaluse ideed. Samas on see ka palju küsimusi tekitanud. Mõnes kirjas oli märgitud, et alternatiivse kasutusvõimaluse ideed on raske mõista, kuna eelnõus on sellel laiem tähendus kui paljud intuiivselt arvaksid. Seda seetõttu, et lisaks praktilisele võimele suunata see vara kasutusse väljaspool sõlmitud lepingut, tuleb hinnata ka lepingulisi piiranguid. Samuti olid mõned vastajad arvamusel, et juhul kui lepingus on kliendile lubatud vara, mida on võimalik identifitseerida näiteks seerianumbri järgi ning klient on teinud ettevõttele tagastamatu ettemakse, võivad ettevõtted tõlgendada seda kui õigust kajastada tulu (Revenue...2012, § 26-27). Lisaks paluti täiendavaid juhiseid, kuidas peaks käituma juhul kui hinnang alternatiivsele kasutusvõimalusele muutub lepingu kehtivusaja vältel. (Revenue...2012, § 29)

Kui lepingulisi kohustusi ei täideta ajaperioodi vältel, täidetakse see ühel ajahetkel. Et määrata kindlaks hetk, millal valitsev õigus vara üle kliendile kandub, kaalub ettevõtte järgmiseid tegureid (IFRS 15 § 38):

- 1) ettevõttel tekib õigus tasule,
- 2) kliendil on vara seaduslik omandiõigus,
- 3) ettevõtte on vara kliendile üle andnud,
- 4) varaga seotud õigused ning kohustused on kliendile üle läinud,
- 5) klient on vara vastu võtnud.

Hetkel valitseb transpordisektoris kauba kohaletoimetamisel tulu kajastamiseks kaks konkureerivat praktikat. Ühed ettevõtted kajastavad tulu siis kui kaup on kohale toimetatud, teised aga perioodi vältel, millal kaup kohale toimetatakse vastavalt kohaletoimetamiseks kulunud päevade arvule. (Impact on transport...2015, 3) Uue standardi üks peaesmärk on elimineerida olukorrad, kus majanduslikult sama sisuga tehinguid kajastatakse raamatu-pidamises erinevalt. Analüüsisid kauba kohaletoimetamisteenust uue standardi raames, leiab autor, et tulu tuleks kajastada pigem ühel ajahetkel kui pikema perioodi vältel. Seda seetõttu, et klient ei tarbi teenust samaaegselt kui ettevõtte seda pakub. Näiteks, koristusteenuse puhul on selge, et isegi kui teenus pooleli jääb, on klient ikkagi mingi osa teenusest kätte saanud. Kui aga laev, mis paljude erinevate klientide kaupa tarnib, merel karile sõidab, mille tõttu kaubad on rikutud, ei saa klient sellest mingit kasu, et laev enamiku vahemaast läbinud on.

Iga lepinguline kohustus, mis täidetakse pikema perioodi vältel, kajastatakse tuluna selle perioodi vältel, millal see täidetakse, mõõtes kui suur osa kogu lepingulisest kohustusest on täidetud. Eesmärk on kirjeldada kaupade ning teenuste valitseva mõju üleminekut kliendile, samaaegselt kui see toimub. (IFRS 15 § 39) Erinevalt IAS-ist 11 jagab IFRS 15 lepinguliste kohustuste mõõtmise meetodid sisendi- ning väljundi meetoditeks. Täiendavalt on uues standardis esitatud mõlema meetodi puudused ning juhud, millal konkreetne meetod ei peegeldaks kõige õigemini lepinguliste kohustuste täitmist. Väljundi meetodi puhul võib selliseks juhuks olla situatsioon, kus perioodi lõpuks on tekkinud lõpetamata toodang, mille valitsev mõju on kliendile üle läinud, kuid seda pole väljundi arvestamisel arvesse võetud (IFRS 15 § B15). Sisendi meetodi puhul tuleb hoolikalt kaaluda, kas kasutatud sisendid on panustanud lepinguliste kohustuste täitmisesse. Juhul kui on tekkinud materjali- või tööjõukulu ettevõtte ebaefektiivse tegevuse tõttu, ei saa seda sisendite hulka lugeda. (IFRS 15 § B18) Mitmes standardi eelnõu kommentaarkirjas märgiti, et ehitustegevusel ei loeta raisatud

materjali eraldi elemendina, vaid seda hinnatakse pidevalt ning käsitletakse lepingu kulu korrigeerimisena (O'Dell, 2012; Humphery, 2012). Seega ei kuulu raisatud materjali maksumus üldkulude hulka, vaid seda kajastatakse lepingu kuluna, mis langetab projekti marginaale.

Ettevõtte kajastab lepingulise kohustuse täitmisest tekkinud tulu ajaperioodi vältel ainult juhul kui ta suudab usaldusväärselt mõõta kui suur osa kogu lepingulistest kohustustest on täidetud. Juhul kui lepingu lõpptulemust pole võimalik usaldusväärselt hinnata tuleb kasutada sarnaselt IAS-iga 11 null kasumi meetodit. (IFRS 15 § 44-45)

Lepinguliste kohustuste välja selgitamine on keeruline sellistes tegevusharudes, kus lepinguline kohustus hõlmab erinevaid kaupu ning teenuseid. Üheks selliseks näiteks on turismisektor, milles tegutsevad ettevõtted pakuvad ühe lepinguga tihti mitmeid erinevaid teenuseid, näiteks lennupiletid, majutus, toitlustus ning meelelahutus. Uut standardit rakendades peavad ettevõtted hindama, kas need teenused moodustavad eraldiseisva lepingulise kohustuse või mitte. (Implementing IFRS 15...2015, 7) Pakettreiside puhul on tavapärane, et klient tasub ettevõttele enne reisi algust kogu reisi maksumuse ettemaksena. Tulu kajastatakse vastavalt arvestuspõhimõtetele tihti kas reisi esimesel või viimasel päeval. Kuna kliendil on võimalik igast paketi teenusest (lennupiletid, majutus, meelelahutus) eraldiseisvalt kasu saada, siis tuleks standardi kohaselt neid teenuseid eraldiseisvana käsitleda ja jagada neile osa tehingumaksumusest. Juhul kui ettevõtte kasutab hetkel, sellist reisi-broneerimissüsteemi, mis näitab tervet paketti ühtse tuluelemendina, tähendab see ettevõtte jaoks potentsiaalseid lisakulusid, et süsteem võimaldaks paketi eraldiseisvateks teenusteks jagada. Seega peaksid ettevõtted varakult hindama, kas nende lepingutes on kaupu ning teenuseid, millest klient eraldiseisvana kasu saaks ning arvestama võimalike IT- ja ajakuluga, mis tuluelementide eraldamisega võib kaasneda.

## **2.4 Tehingumaksumuse kindlaks määramine**

Kui ettevõtte täidab lepingulise kohustuse, kajastab ta tulu tehingumaksumuses, mis on sellele konkreetsele lepingulisele kohustusele jaotatud. Tehingumaksumuse määramisel kaalub ettevõtte lepingutingimusi ning oma tavapärast äripraktikat. Tehingumaksumus on summa, mida ettevõtte eeldab saada kliendile lubatud kaupade ja teenuste kohaletoimetamise eest, millest on maha arvatud kolmandate osapoolte eest kogutud summad (näiteks

müügimaksud). Saadud tasu võib sisaldada nii fikseeritud kui ka muutuvsummasid või nende kahe kombinatsiooni. (IFRS 15 § 46-47) Kliendi lubatud tasu olemus, ajastus ja summa mõjutavad tehingumaksumuse kohta antavaid hinnanguid. Tehingumaksumuse määramisel tuleb arvestada järgmiseid tegureid (IFRS 15 § 48):

- 1) muutuvtasud ja muutuvtasude hinnangutega kaasnevad piirangud
- 2) olulise finantseerimiskomponendi olemasolu,
- 3) mitterahalised tasud,
- 4) kliendile tasumisele kuuluvad summad.

Kui saadaolev tasu sisaldab muutuvkomponenti, peab ettevõtte hindama selle suurust. Muutuvtasud võivad olla allahindlused, hüvitised, motivatsioonitasud, boonused, trahvid ja muud sarnased tasud. Samuti võib tasu muutuda kui see sõltub mingi tulevase sündmuse toimumisest või ärajäämisest. Lisaks lepingutingimustele võivad muutuvtasud tekkida ka siis, kui kliendil tekib õigustatud eeldus lähtuvalt ettevõtte tavapärasest äripraktikast, äripoliitikast või muudest avalikustatud dokumentidest, et ettevõtte kavatseb pakkuda kliendile hinnaalandust. Saadaoleva tasu väärtuse hindamiseks on kaks moodust: 1) oodatava tasu väärtus ning 2) kõige tõenäolisem summa. Esimest saab kasutada, kui kliendil on palju sarnaseid lepinguid, mille põhjal ta saab hinnata erinevaid lepingu tulemusi ning nende juhtumise tõenäosusest. Teist meetodit saab kasutada, kui tasu suurusel on lepingu kohaselt kaks erinevat varianti. Ettevõtte peab valima ühe nendest meetoditest ning seda järjepidevalt rakendama terve lepingu kehtivusaja vältel. (IFRS 15 § 50-54)

Üheks muutuvtasu liigiks on tagastamiskohustus. IASB otsustas, et ettevõtte lubadust olla koheselt valmis vastu võtma tagastatud kaubad, ei kajastata standardi raames lepingulise kohustusena, vaid tegemist on tehingumaksumusele lisatava muutuvkomponendiga (IFRS 15 B22). Kaupade tagastamiskohustise kajastamisel uues standardis olulisi muutusi ei ole. Kui ettevõtte saab kliendilt tasu ning ta eeldab, et peab kõik või osa tasust kliendile hüvitama, peab ta kajastama vastava kohustise. Kohustis kajastatakse saadud tasu või nõude ulatuses, millele ettevõttel puudub eeldatavasti õigus. Kui aruandeperioodil on ettevõtte täitnud tagastamiskohustuse (andnud kliendile raha tagasi), kuid klient ei ole veel tagastanud kaupa, kajastab ettevõtte ka vara ja vastava kaubakulude vähenduse summas, mis peegeldaks kaupade maksumust, mida ettevõttel on õigus klientidelt saada tagastuskohustise täitmisel. (IFRS 15 B21) Eeldatava tagastuskohustise suurust uuendatakse iga aruandlusperioodi lõpus (IFRS 15 § 55).

Standardis on kehtestatud muutuvtasudega kaasnevatele hinnangutele mitmed piirangud. Muutuvtasu saab tehingumaksumusele lisada ainult juhul kui on tõenäoline, et tulevastel perioodidel ei toimu olulist kajastatud kumulatiivse tulu vähendamist (IFRS 15 § 56). Tegurid, mis võivad viidata ajaoludele, et tulevikus taoline vähendamine toimub, on (IFRS 15 § 57):

- 1) tasu suurus sõltub suurel määral teguritest, mis on väljaspool ettevõtte mõjusfääri;
- 2) tasu suurusega kaasnev umbmäärasus ei lahene eeldatavasti pika ajaperioodi vältel;
- 3) ettevõtte kogemus sarnaste lepingutega on limiteeritud;
- 4) ettevõtte on oma eelneva tegevuse käigus sarnaste lepingute puhul pakkunud palju erinevaid hinnaalandusi või muutnud maksetingimusi või muid lepingu tingimusi;
- 5) lepingus on kirjas suur hulk laias vahemikus võimalikke tasu suurusi.

Ettevõtte on kohustatud iga aruandeperioodi lõpus tehingumaksumusega kaasnevad hinnangud üle vaatama (IFRS 15 § 59).

Sarnaselt IAS-ile 18 tuleb IFRS-i 15 rakendades saadaolev tasu diskonteerida nüüdisväärtusesse, juhul kui makse edasilükkamine annab kauba ostjale või müüjale olulise kasu. Kui ajavahemik kauba kliendile üleandmise ning tasu saamisel on alla aasta, siis pole tegemist olulise finantseerimisega. Nüüdisväärtuse leidmisel tuleb kasutada diskontomäära, mis peegeldaks ettevõtte ja kliendi vahelist eraldiseisvat finantseerimistehingut. Diskontomäära valides tuleks arvesse võtta kliendi krediidireitingut ning kliendi antud tagatist. (IFRS 15 § 63-64) Siinkohal tuleb märkida, et üldjuhul ei ole ettevõtetel tavaks astuda oma klientidega eraldiseisvatesse finantseerimistehingusse, seega võib sobiva diskontomäära valimine osutada problemaatiliseks.

Mitterahalise tasu hindamise aluseks on saadud või antud mitterahalise tasu õiglase väärtus. Kui kumbagi ei ole võimalik usaldusväärselt hinnata, mõõdetakse mitterahalist tasu kaudselt läbi ära antud kaupade või teenuse eraldiseisva müügimaksumuse (IFRS 15 § 66-67).

Kliendile makstav tasu hõlmab rahasummasid, mis ettevõtte maksab või kavatseb kliendile maksta. Samuti hõlmab see kuponge ja vautšereid, mida klient saab kasutada ettevõttele võlgu olevate summade arveldamiseks. Kliendile makstavat tasu kajastatakse tehingumaksumuse ning seega ka tulu vähendusena. Kui kliendile tuleb tasuda kliendilt saadud selgesti eristatava kauba või teenuse eest, käsitletakse seda nagu tavalist ostu tarnijalt. Kui kliendile makstaoleva tasu summa ületab kliendilt saadud teenuste ja kaupade õiglast väärtust,

kajastatakse vahe tehinguhinna vähendamisenä. Kui ettevõte ei suuda usaldusväärset kliendilt saadud kaupade või teenuste õiglast väärtust, kajastab ta kogu kliendile makstava summa tehinguhinna vähendamisenä. (IFRS 15 § 70-71) Kui kliendile makstaolevat summat arvestatakse kui tehingumaksumuse vähendust, siis kajastatakse tulu vähenemine, kui toimub hilisem kahest järgmisest sündmusest (IFRS 15 § 72):

- 1) ettevõte kajastab tulu seotud kaupade või teenuste üleandmisel kliendile,
- 2) ettevõte maksab või lubab maksta kliendile makstaoleva summa. See lubadus võib johtuda ettevõtte tavapärasest äripraktikast.

Autori arvates võib praktikas tekkida probleem turundusprogrammide ja kliendile makstaolevate tasude eristamises. Esimene neist annab kliendile optiooni omandada tulevasi kaupu odavamalt või tasuta. Eraldiseisva müüгимaksumusena kajastatakse see juhul kui see optioon annab kliendile olulise õiguse, mida ta ilma lepingusse astumata ei saaks. Kliendile makstaolev tasu on kupong või vautšer, mida klient saab rakendada ettevõttele võlgu olevate summade tasaarvelduseks ning sellega korrigeeritakse tehingumaksumust. Oletame, et klient saab kauba ostul kaasa rahakupongi, mida ta saab tulevikus rakendada ettevõttele võlgu olevate tasude arveldamiseks. Ilma esialgse lepingu sõlmimiseta klient seda kupongi ei saaks. Sisuliselt annab see kliendile optiooni omandada tulevasi kaupu ja teenuseid odavamalt kui on nende eraldiseisev müüгимaksumus. Seega sisaldavad sellised kupongid elemente nii turundusprogrammist kui ka kliendile makstaolevatest summadest ning ettevõtte peaksid hoolikalt kaaluma asjaolusid ja fakte, et määrata kummaga täpselt tegemist on.

## **2.5 Tehingumaksumuse jaotamine lepingulistele kohustustele**

Tehingumaksumuse lepingulistele kohustustele jaotamise eesmärk on kirjeldada summat, millele ettevõtte on õigus kliendile üle antud kaupadele ja teenuste eest. Et jagada tehingumaksumust igale lepingulisele kohustusele eraldiseiva müüгимaksumuse baasil, peab ettevõtte lepingu alguses välja selgitama iga eraldiseisva kauba ja teenuse müüгимaksumuse ning jagama tehingumaksumuse proportsionaalselt eraldiseisvatele müüгимaksumustele. Kõige selgem eraldiseisev müüгимaksumus tootele või teenusele oleks tasu, millega ettevõtte oleks nõus toodet või teenust sarnastel tingimustel sarnastele klientidele eraldiseisvalt müüma. Kui eraldiseisev müüгимaksumus ei ole otseselt jälgitav, peab ettevõtte andma hinnangu toetudes kogu olulisele infole (turutingimused, ettevõtte spetsiifilised tegurid, info



kliendi kohta), mis talle mõistliku pingutusega kättesaadav on (IFRS 15 § 76-78). Standardis on esitatud mõned sobivad meetodid eraldiseisva müügi maksumuse hindamiseks (IFRS 15 § 79):

- 1) Korrigeeritud turuhinna meetod – ettevõtte hindab turgu, kus ta toodet või teenust müüb ning hindab, millist summat on klient nõus selle eest tasuma. Selle meetodi puhul võib ettevõtte müügi maksumuse aluseks võtta konkurentide müügi maksumused ning korrigeerida seda oma kulumarginaalidega.
- 2) Kulud pluss meetod – ettevõtte hindab lepinguliste kohustuste täitmiseks tekkivaid kulusid ning lisab sellele sobiva marginaali.
- 3) Jäägi meetod – eraldiseisvat müügi maksumust on võimalik ennustada, kui lahutada kogu tehingumaksumusest teadaolevate lepinguliste kohustuste müügi maksumused ning jagada ülejäänud summa järelejäänud lepinguliste kohustuste vahel.

Klient saab kaupade või teenuste kogumit ostes allahindluse, kui lepingus sätestatud tasu on väiksem nende kaupade või teenuste eraldiseisvate müügi maksumuste summast. Juhul kui ettevõttel ei ole vaadeldavaid tõendeid selle kohta, et allahindlus on seotud ainult ühe või mitme lepingulise kohustusega, jaotab ta allahindluse proportsionaalselt kõikide lepinguliste kohustuste vahel. Proportsioonide aluseks võetakse kaupade ning teenuste eraldiseisvad müügi hinnad. Allahindlust on võimalik jaotada ühele või enamale lepingulisele kohustusele, kui ettevõtte müüb selgesti eristatavaid kaupu ja teenuseid või nende kogumit ka eraldiseisvalt. (IFRS 15 § 81-82).

Sarnaselt allahindlusega saab ka muutuvtasu seostada, kas terve lepinguga või selle spetsiifilise osaga (IFRS 15 § 84). Ettevõtte jaotab muutuvsumma tervele lepingulisele kohustusele või eraldiseisvale kaubale või teenusele, mis moodustab osa lepingulisest kohustusest kooskõlas standardi nõuetega, kui mõlemad alltoodud kriteeriumitest on täidetud (IFRS 15 § 85):

- 1) muutuvtasu on spetsiifiliselt seotud ettevõtte jõupingutustega täita lepinguline kohustus või üle anda eraldiseisev kaup või teenus ja
- 2) muutuvtasu täielik jagamine lepingulisele kohustusele või eraldiseisvale kaubale või on kooskõlas uue standardi üldiste jaotuspõhimõtetega kui võtta arvesse kõiki lepingulisi kohustusi ning maksetingimusi.

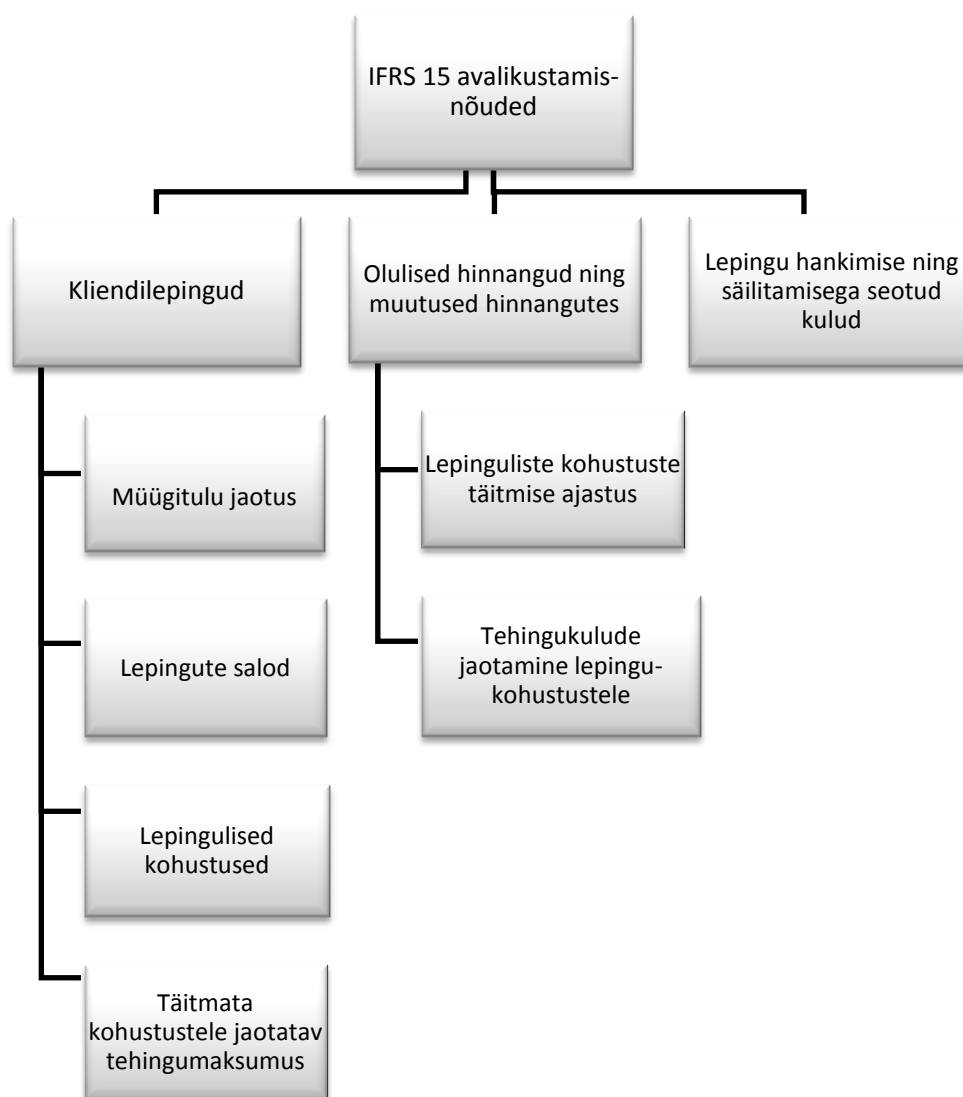
Pärast lepingu algust võib tehingumaksumus muutuda mitmel põhjusel, kaasaarvatud teatud tulevast sündmuste toimumine või ärajäämine (IFRS 15 § 87). Ettevõtte jaotab tulevased muutused tehingumaksumuses samal põhimõttel nagu lepingu alguses. Vastavalt faktidele ja asjaoludele võib olla vajalik uuendada eraldiseisvaid müügitasumusi. Kui kokkulepe sisaldab muutuvtasusid, on võimalik, et muutus tehingumaksumuses pärast lepingu muudatust, võib olla tingitud lepingulistest kohustustest, mis eksisteerisid enne lepingu muudatust. Kui lepingu muudatust ei kajastata eraldi lepinguna, peab ettevõtte rakendama ühte alltoodud lähenemisest (IFRS 15 § 88-90):

- 1) Kui muutus tehingumaksumuses on seostatav muutuvtasuga, mis lubati enne lepingu muudatust ning lepingu muudatust kajastati olemasoleva lepingu lõppemisena ja uue lepingu loomisena, jaotab ettevõtte muutuse tehinguhinnas lepingulistele kohustustele, mis eksisteerisid enne lepingu muudatust.
- 2) Kõikidel muudel juhtudel jaotatakse tehinguhinna muutused lepingulistele kohustustele muudetud lepingus.

Tehingumaksumuse lepingulistele kohustustele jaotamine on teema, millele IFRS 15 võrreldes kehtivate standarditega tunduvalt rohkem rõhku on pannud. Tehingumaksumus jaotatakse lepingulistele kohustustele kaupade ning teenuste eraldiseisva müügitasumuse baasil. Erinevalt kehtivatest standarditest on esitatud meetodid, kuidas müügitasumust leida ning põhjalikud juhendid, kuidas müügitasumust ning muutuvtasusid lepingulistele kohustustele jagada.

## **2.6 Avalikustamismõõdet**

Uus standard hõlmab nii kvantitatiivseid kui ka kvalitatiivseid avalikustamismõõdet. Standardi eesmärk on esitada aruannete kasutajatele olulist infot kliendilepingutest tekkinud tulu ja rahakäibe olemuse, suuruse, ajastuse ja kaasneva ebamäärasuse kohta (IFRS 15 § 110). IFRS-is 15 esitatud informatsiooni avalikustamismõõdet on kokkuvõtlikult esitatud joonisel 6. Avalikustamise mõõdet jagunevad kliendilepingutega, oluliste hinnangutega ja lepingu hankimise ja säilitamisega seotud kuludega seotud informatsiooniks.



Joonis 6. IFRS-is 15 esitatud avalikustamisnõuded

Allikas: Autori koostatud IFRS § 110-127 alusel

Avalikustamisnõuete täitmisel peab aruande koostaja andma teatavaid hinnaguid, kuna paragrahv 111 sätestab, et ettevõtte peab hoolikalt kaaluma kui detailse informatsiooni esitamine vajalik on, et avalikustamisnõuete eesmärk täita. Samas puuduvad täiendavad juhendid, kuidas seda hinnangut anda. Ettevõtte peab leidma optimaalse infohulga, et avalikustamisnõuete eesmärk oleks täidetud ning aruanne ei sisaldaks ülemäära informatsiooni, mis muudaks olulise informatsiooni eristamise ebaolulisest aruande lugejale keeruliseks.

Kliendilepingutega seotud info puhul on sarnaselt kehtivate standarditega nõutud müügitulu jaotuse ning lepinguliste kohustuste, mis sisuliselt on ettevõtte poolt müüdavad

kaubad või teenused, esitamine. Standardis on esitatud faktorid, mida ettevõtte peab müügitulu jaotust esitades kaaluma, ning esitatud on näited erinevatest jaotustest, mis ettevõtte esitada võib (IFRS 15 § B88-89). Lepingusaldode puhul tuleb avalikustada nõuete, lepinguliste varade ja kohustiste alg- ning lõppsaldod (IFRS 15 § 116). Nõuet eristab lepingulisest varast see, et tasu saamise õiguse ainsaks kriteeriumiks on aja möödumine. Teisisõnu on nõue tingimusteta. Lepingulise varaga on tegemist siis, kui ettevõtte täidab mingi osa oma lepingulise kohustusest enne klienti, kuid tasu saamiseks on ettevõtte kohustatud veel mõne lepingulise kohustuse täitma. Lepingulise kohustisega on tegemist kui klient tasub ettevõttele enne kui see on kauba või teenuse kliendile üle andnud. (IFRS 15 § 106-107) Lepingusaldode esitamise nõue on sarnane IAS 11 avalikustamisnõuetele, kuid nendele ettevõtetele, kes koostavad hektel aruandeid lähtudes IAS-is 18, on see nõue uus.

Vaatamata sellele, et paljud ettevõtted teadvustasid, et hetkel kehtivad avalikustamisnõuded on ebapiisavad avaldati paljudes standardi eelnõu kommentaarkirjades muret standardis esitatud ulatuslike avalikustamisnõuete üle. Peamise probleemina on välja toodud potentsiaalne aja- ning rahakulu, mis tekib raamatupidamissüsteemide nõuetega vastavusse viimiseks. Ettevõtetal on tekkinud küsimus, kas informatsiooni avalikustamisest tekkinud hüved kaaluvad tekkinud kulud üle. Samuti olid paljud ettevõtted arvamusel, et tuleviku vaataav informatsioon järele jäänud lepinguliste kohustuste täitmise kohta, peaks pigem kuuluma tegevusaruande koosseisu, mitte lisadesse. (Revenue...2012, 98-99)

Kuna IFRS 15 jõustub alles 2018. aastast, pole veel laialdaselt ilmunud teadusartikleid IFRS 15 rakendamise ning kaasnevate probleemide teemal. Põhjalik uuring viidi läbi aastal 2015 Malaisias, kui uuriti, kas kohalikud raamatupidajad on uuele standardile üleminekuks valmis. Uuringu käigus selgus, et raamatupidajad, ei ole standardile üleminekuks valmis. Samuti leidsid paljud neist, et standardit on erinevates ärisektorites raske rakendada. (Lim *et al* 2015) Eelis on kindlasti nendel ettevõtetal, kes on mõne suure audiitorettevõtte klient, kuna audiitorfirmad on läbi viinud laialdaselt erinevaid uuringuid, et selgitada välja, mis muutused uue standardiga kaasnevad nii üldiselt kui ka sektoripõhiselt.

### 3. IFRS 15 VÕRDLUS VARASEMATE STANDARDITEGA

#### 3.1 Standardi eesmärkide ja ülesehituse võrdlus

Järgnevalt võrdleb töö autor uut tulu kajastamise standardit olemasolevate standarditega IAS 18 ja 11, et selgitada välja, millised muudatused finantsaruandluses kaasnevad uue standardi rakendamisega. Esmalt võrdleb autor standardite eesmärke ning ülesehitust. Seejärel analüüsitakse viie astmelist tulu kajastamise mudelit ning hinnatakse iga sammuga kaasnevaid muutusi finantsaruandlusele. Viimasena võrreldakse olemasolevates standardites esitatud avalikustamismõndeid uue standardiga, et välja selgitada, kas uue standardiga kaasneb uusi täiendavaid avalikustamismõndeid või mitte.

Juba tabelis 2 esitatud standardite eesmärgist on selge, et uus standard erineb hetkel kehtivatest standarditest. Vanad standardid kehtestavad reeglid tulu kajastamiseks. IAS 18 eesmärk on kirjeldada teatud tüüpi tehingutest ning sündmustest tekkinud tulude kajastamist. IAS 11 eesmärk on konkreetsem, kuna see esitab nõuded ehituslepingutega seotud tulude ja kulude kajastamiseks. Nende eesmärkide põhjal võib järeldada, et standardid on suunatud aruande koostajatele. Uue standardi eesmärk on aga pigem suunatud aruande lugejale, kuna lõpptulemuseks on finantsaruanne, mis esitab aruande lugejale olulist infot kliendilepingutest tekkinud tulu ja rahakäibe olemuse, suuruse, ajastuse ja kaasneva ebamäärasuse kohta.

Tabel 2. Standardi eesmärkide võrdlus

IAS 18	IAS 11	IFRS 15
Teatud tüüpi tehingutest ja sündmustest tekkinud tulude kajastamise kirjeldamine.	Ehituslepingutega seotud tulude ja kulude kajastamise kirjeldamine.	Kehtestada printsiibid, mida ettevõtte saab rakendada, et koostada aruandeid, mis annaksid aruannete kasutajatele olulist infot kliendilepingutest tekkinud tulu ja rahavoogude olemuse, suuruse, ajastuse ja kaasneva ebamäärasuse kohta.

Allikas: Autori koostatud standardis IAS 11, IAS 18 ja IFRS 15 esitatud eesmärkide alusel

Kui analüüsida standardis esitatud nõuete vastavust standardi eesmärkidega, tuleb tunnistada, et tõepoolest on esitatud üksikasjalikud nõuded nende ettevõtete jaoks, kelle jaoks on tavapärane, et tehing sisaldab mitut tulukomponenti. Küsimus on pigem, kas finantsaruandlus ei pruugi muutuda liiga komplitseerituks nende ettevõtete jaoks, kelle lepingud küll sisaldavad mitut tuluelementi, kuid nende komponentideks jagamine ei anna otseselt mingit lisaväärtust. Näiteks, ei näe töö autor erilist mõtet turismipakettides sisalduvate erinevate teenuste raamatupidamislikeks komponentideks jagamisel. Samuti täidab standard oma eesmärgi anda aruande kasutajale infot tulu ning kaasneva rahakäibe olemuse, summa, ajastuse ning ebamäärasuse kohta. Ettevõtete jaoks võib aga nende nõuete täitmine koormavaks muutuda ning teatud juhtudel konkurentsivõimele negatiivselt mõjuda. Näiteks, nõue avalikustada maksetingimused annab konkurentidele olulist infot, mille põhjal nad võivad proovida ettevõtte maksetingimusi klientidele üle hakata pakkuma.

Kui lugeda peatükis 2 esitatud uue standardi tulu mõõtmise ning kajastamise nõudeid torkab koheselt silma asjaolu, et palju kirjeldatakse erinevaid tegureid, mida ettevõtte saab kaaluda, et välja selgitada, kas standardis esitatud nõuded on täidetud või mitte. Praegu kehtivates standardites on esitatud küll konkreetsed kriteeriumid, mida ettevõtte peab täitma, kuid vähe on antud üldiseid juhiseid, mis ettevõtet otsustusprotsessis võiks aidata. Samas on uues standardis esitatud tegurid nii mõnelgi juhul ebamääraselt sõnastatud ning seetõttu on nende põhjal keeruline järeldusi teha. Siinkohal võib näiteks tuua tegurid, mida ettevõtte saab kaaluda, et kindlaks määrata, kas tegemist on kindlustandva garantiiga või teenust pakkuva garantiiga. Üks neist teguritest on garantiiperioodi pikkus. Mida pikem on garantiiperiood, seda suurema tõenäosusega on tegemist teenust pakkuva garantiiga. Samas ei ole täpsustatud, kui pikk see ajaperiood on, millest alates võib ettevõtte eeldada, et tegemist on teenust pakkuva garantiiga. Teiseks näiteks on paragrahvis 62 esitatud tegurid, mis aitavad määratlada, kas kliendileping sisaldab olulist finantseerimiskomponenti. Kui oluline osa kliendi poolt lubatud summast sisaldab muutuvkomponenti, siis pole suure tõenäosusega tegemist olulise finantseerimiskomponendiga. Seejuures pole täpsustatud, kui suur on oluline osa. Seega tuleb nentida, et standardis esitatud tegurid annavad küll võrreldes olemasolevate standarditega rohkem suunised, kuidas standardit rakendada, jääb ettevõtetele nende suuniste kasutamisel siiski võrdlemisi palju tõlgendamisruumi. IFRS-is 15 esitatud kriteeriumite puhul on võrreldes olemasolevate standarditega peamiseks erinevuseks see, et nõuete täitmiseks

peab esitatud kriteeriumitest täidetud olemas ainult üks. IAS 11 ja 18 nõudsid enamasti kõikide kriteeriumite täitmist.

Nagu eelmises peatükis selgus, on tegemist mahuka standardiga. Oma mahu ning viie astmelisel tulu mudelil põhineva ülesehituse tõttu, võib selle kasutamine olla tülikas, kuna tihtipeale suunavad esitatud kriteeriumid standardi kasutajat kuskile järgnevasse paragrahvidesse, millest täiendavat infot saada. Näiteks, mudeli esimese osa alla kuuluva lepingute kombineerimise puhul, on vaja välja selgitada ühtsed lepingulised kohustused, mis on juba mudeli teise osa teema. Sealt omakorda suunatakse juba järgnevasse peatükikesse, mis kirjeldavad, millal tulu kajastada. Lepingu muudatuste kajastamise kriteeriumite puhul peab hindama, kas lisanduvad kaubad ja teenused on eraldiseisvad ning arvestama muutuvtasu ja muutuvtasu piirangutele kehtestatud nõudeid. Keerulisemate teemade puhul tuleb täiendavaid juhiseid otsida standardi rakendamisjuhendist. Seega tuleb nentida, et uus standard pole just kõige kasutajasõbralikum.

IFRS 15 esitab tulu kajastamiseks viie astmelise mudeli, mille põhiidee seisneb selles, et ettevõtte peab tuvastama kliendilepingud, välja selgitama nendes sätestatud täitmisele kuuluvad kohustused, määrama igale kohustusele eraldiseisva müügitulude ning kajastama tulu siis, kui lepingulised kohustused on täidetud. Autori arvates annab see aruande koostajale loogilise järjestuse tegevustest, mille teostamine on tulu kajastamiseks oluline. See võimaldab hõlpsasti kujundada tulu kajastamise protsessi alustavatel ettevõtetel. Samuti võib uus standardi rakendamisel kaasneda muutusi ettevõtete olemasolevates protsessides ning sisemises finantsaruandlussüsteemis. Ka IAS-i 11 ülesehitus on loogiline. Esmalt on defineeritud olulised mõisted, seejärel selgitatakse, kuidas lepinguid summeerida ning osadeks jagada ning lõpuks on esitatud nõuded lepingu tulude ja kulude mõõtmiseks ning kajastamiseks. See sama ei kehti IAS-i 18 kohta. Selles standardis esitatakse esmalt tulu mõõtmise nõuded ning seejärel kirjeldatakse, kuidas tehinguid tuvastada ning millal tulu kajastada. Loogiline on, et esmalt identifitseeritakse tehing, mille põhjal määratakse kindlaks kajastatava tulu summa ning ajastus.

### **3.2 Lepingute määratlemine, kombineerimine ning muudatuste kajastamine**

Esimeseks mudeli sammuks on kliendilepingute tuvastamine. IAS 11 kirjeldab, kuidas kajastada ehituslepingutest tekkivat tulu ning seal on selgitatud, mis on ehitusleping ja muud ehitustegevusega seotud teenused, mida saab ehituslepinguna käsitleda. Samas puuduvad seal juhised, millised on aktsepteerivad lepingu vormid või mis kriteeriumid peavad olema täidetud, et leping tekitaks õigusi ja kohustusi, mis omavad juriidilist jõudu. Ka IAS 18 sätestab, et tehingust tekkiv tulu on tavaliselt kindlaks määratud ettevõtte ning kauba ostja või kasutaja vahelises lepingus, kuid puudub täiendav selgitus, mis on leping ning mis tüüpi lepinguid standard hõlmab. Tekib küsimus, kuidas saab standardis olla defineerimata üks olulisim element, milles määratakse tasu suurus, mida hiljem tuluna kajastatakse. Uues standardis on täpselt kirjeldatud, millised on lepingu tunnused ning milliseid kriteeriumeid ettevõtte kaaluma peab, et kindlaks teha, kas leping kuulub standardi ulatusse või mitte. Samuti on seal antud täiendavaid juhiseid, kuidas kajastada selliseid lepinguid, mis ei lange standardi ulatusse.

Kui analüüsida peatükis 2.2 esitatud kliendilepingu kriteeriumeid, on näha, et need on sarnased standardi IAS 11 paragrahvis 29 ja IAS 18 paragrahvis 23 esitatud nõuetega tulu usaldusväärseks hindamiseks. Täiendavalt on lisatud kriteerium, et tehingu tulemusena peab muutuma ettevõtte tulevase rahakäibe risk, ajastus või summa, mis peaks kindlustama, et tehingul on majanduslik sisu. Kliendilepingu kriteeriumite esimese nelja punkti puhul on võrdlemisi kerge hinnata, kas ettevõtte on need täitnud või mitte. Probleemi võib tekitada viimane kriteerium. Et leping langeks IFRS 15 ulatusse peab olema tõenäoline, et tasu toote või teenuse eest on laekuv. Selleks peab ettevõtte hindama kliendi võimet ja kavatsust nõue maksepäeva saabudes tasuda. Kliendi võimet tasuda on võimalik hinnata kliendi poolt esitatud majandusaasta aruande põhjal, juhul kui see esitatud on. Samuti saab erinevatelt teenusepakkujatelt infot ettevõtete maksevõlgade kohta. Kavatsust toote või teenuse eest tasuda on juba keerulisem prognoosida, kuigi sellel on otsene seos ka kliendi maksevõimega. Samuti on uues standardis nihutatud tasu laekumise hindamise kriteerium protsessi algusesse, siis kui hinnatakse, kas tegemist on standardi ulatusse langeva lepinguga või mitte. Kehtivates standardisse tegeletakse selle küsimusega, siis kui hinnatakse, mis summas tulu kajastada. Siis võib aga liiga hilja olla, et kliendi maksevõime probleemidega tegeleda. Seega võib uue



standardi rakendamisel ettevõtte jaoks väheneda kliendi makseprobleemidega seotud kulud. Kuna uue standardi kohaselt tuleb välja selgitada eraldiseisvad lepingulised kohustused, tuleb nende eest saadava tasu laekumist samuti hinnata eraldiseisvalt. See on muutus võrreldes kehtivate standardite nõuetega, mille puhul tuleb tulu kajastamiseks hinnata kogu tehingu-maksumuse laekumist.

Lepingute koostamisel peab nii mõnigi ettevõtte üle vaatama lepingu lõpetamise tingimused. Kui kliendil on ühepoolne õigus leping lõpetada ilma ettevõttele kompensatsiooni tasumata, ei lange kliendileping IFRS-i 15 ulatusse.

Sarnaselt praegu kehtivatele standarditele käsitleb IFRS 15 lepingute kombineerimise teemat. IAS 18 ei käsitle otseselt lepingute kombineerimise teemat, kuid seal on esitatud nõue, millal tuleks mitut tehingut ühena käsitleda (vaata tabel 3). IAS-is 11 on esitatud kolm kriteeriumit, mille puhul saab lepinguid omavahel kombineerida. IFRS-is 15 esitatud kaks esimest kriteeriumit on sarnased IAS-is 11 esitatud nõuetega. Täiendavalt peavad ettevõtted hindama, kas lepingus esitatud kaubad ning teenused moodustavad ühtse lepingulise kohustuse kooskõlas standardis esitatud nõuetega. Võrreldes IAS-iga 11 ei nõua uus standard, et lepinguid täidetakse samal ajal või kohe üksteise järel. See tähendab, et ettevõtted võivad hakata kombineerima lepinguid, mida neil enne polnud võimalik kombineerida.

Tabel 3. Nõuded lepingute kombineerimisele

<b>IFRS 15 § 17</b>	<b>IAS 11 § 9</b>	<b>IAS 18 § 13</b>
<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Lepingud on läbiräägitud ühtse paketina.</li> <li>2. Ühe projekti eest saadav tasu sõltub teise projekti tulemuslikkusest.</li> <li>3. Lepingus esitatud kaubad ja teenused moodustavad ühtse lepingulise kohustuse.</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Lepingud on läbiräägitud ühtse paketina.</li> <li>2. Lepingud moodustavad ühtse kasumimarginaaliga projekti.</li> <li>3. Lepingud täidetakse samaaegselt või kohe üksteise järel.</li> </ol>	<p>Tehingud on seotud viisil, et nende majanduslikku efekti pole võimalik mõista, kui neid ei käsitleta ühe tehinguna.</p>

Allikas: Autori koostatud IFRS 15 § 17, IAS 11 § 9 ja IAS 18 § 13 alusel

IAS-is 18 esitatud nõue lepingute kombineerimiseks on väga üldine. Täpsemalt pole selgitatud, mida on mõeldud majandusliku efekti all ning esitatud on ainult üks näide, milleks on tagasiostulepingud. Kuna uues standardis esitatud nõuded on palju täpsemad ning neid peab rakendama kõikide kliendilepingute puhul, võib see tähendada, et ettevõtted, kes kuni

uue standardi jõustumiseni IAS-i 18 rakendavad, hakkavad tulevikus ühe tehinguna kajastama rohkem lepinguid, kui seda siiani on tehtud.

IAS 11 käsitleb lepinguliste muudatuste teemat. Seal esitatakse kolm olulist muudatuste liiki, milleks on kliendi soovitud muudatused töödes, lisakulude kompensatsioon, mis esialgses lepingus sees ei ole ning lisatasud töövõtjale etteantud standardite täitmise eest. Muutuvtasu lisatakse lepingutulule, kui see on usaldusväärset hinnatav. IFRS 15 määratleb üldiselt, et lepinguline muudatus on igasugune muutus, mis toob kaasa muutuse kas lepingu ulatuses või maksumuses. Kui kokku on lepitud ulatuse muutuses, kuid kokkulepet pole saavutatud hinna muutuses, peab ettevõtte seda hindama. Sisuliselt on hinnamuudatuste hindamiseks kaks meetodit – oodatava tasu meetod ja kõige tõenäolisema tasu meetod. Oodatava tasu meetodi rakendamine on kindlasti lihtsam, kuna ettevõttel on ajalooline kogemus sarnaste lepingute lõpptulemusest. See eeldab, et ettevõttel on olemas sisemine finantsaruandlussüsteem, mille abil taolist infot kogutakse ning analüüsitakse. Kõige tõenäolisema tasu meetodit saab usaldusväärset rakendada kui lepingul on kaks võimalikku lõpptulemust, näiteks tulemustasu saavutamine või mitte. Muutuvtasu hindamine läheb ettevõtte jaoks keeruliseks siis kui võimalike saadavate tasude vahemik on suur, kuid puudub ajalooline info, et oodatava tasu meetodit rakendada. Seega võib eeldatava tasu hindamine tekitada probleeme start-up ettevõtetel.

On selge, et tegevusaladel, kus erinevad lepingu muudatused on tavapärasel, toob see mudeli osa kindlasti kaasa muudatusi tulu kajastamises. Ettevõtte peab välja selgitama, kas lepingu muudatuse näol on tegemist eraldi lepinguga, muudatusega olemasolevas lepingus või vana lepingu lõppemise ning uue lepingu tekkimisega. Selleks on vaja teada, kas lepingu muudatus on tingitud eraldiseisvate kaupade ning teenuste lisandumisest, millel on selgesti eristatavad eraldiseisvad müügi maksumused. Juhul kui see on nii, kajastab ettevõtte lepingu muudatust eraldi lepinguna. Kui kriteeriumid ei ole täidetud, kajastatakse muudatust kas olemasoleva lepingu lõpetamisena, mille tagajärjel tekib uus leping või juhul kui lisanduvad kaubad ei ole selgesti eristatavad ning ei moodusta eraldiseisvat lepingulist kohustust, olemasoleva lepingu muudatusena.

### 3.3 Lepinguliste kohustuste määratlemine

Uue standardi üks peaesmärkidest on anda täiendavaid juhiseid tehingute kajastamiseks, mis sisaldavad mitut tuluelementi. Nii IAS-is 18 kui ka 11 esitatakse nõue, et teatud olukordades on vajalik mitme lepingu kombineerimine, et peegeldada paremini tehingu majanduslikku sisu ning ühe lepingu osadeks jagamine, kui selles on selgesti eristatavad komponendid. Samas on olemasolevates standardites esitatud piiratud juhised, kuidas neid eraldiseisvaid komponente identifitseerida ning tehingumaksumust nendele komponentidele jaotada. Uue standardi tulu kajastamise mudeli teine samm keskendub põhjalikult eraldiseisvate lepinguliste kohustuste tuvastamisele. Kehtivates standardites juhendid nii põhjalikud ei ole. Kui ühes lepingus esitatud varjaobjektide ehitamiseks on esitatud eraldi pakkumised, viidud läbi eraldi läbirääkimised ning iga varaobjektiga kaasnevaid tulusid ja kulusid on võimalik eristada, saab nende objektide ehitamist IAS-is 11 lähtudes käsitleda eraldi lepingutena. IAS-is 18 on küll nõutud teatud juhtudel tehingu eraldiseisvate komponentide eraldamist, kuid näiteks on toodud olukord, kus tehingumaksumus sisaldab mingit osa tulevikus toimuvast teenindusest (IAS 18 § 13). Seda võib tõlgendada ka nii, et ettevõtetel lasub tehingu komponentideks jaotamise kohustus vaid juhul, kui üks tehingu komponentidest leiab aset tulevikus, näiteks garantiikohustus või lojaalsuspunktid. IFRS-is 15 on aga väga selgelt esitatud nõue, et eraldiseisvate lepinguliste kohustuste kindlaks määramiseks iga lepingu puhul (IFRS 15 § 22). Standardi raames tuleb eraldiseisva kohustusena käsitleda, kas selgesti eristavaid kaupu ja teenuseid või nende kogumit. Need ettevõtted, kellel on palju kaupade ja teenuste kogumeid, peavad kaaluma täiendavaid kriteeriumeid, näiteks kas tegu on suures osas sarnaste kaupade ja teenustega, kas nende üleandmise viis kliendile on sarnane.

IFRS-is 15 on esitatud täpne nimekiri, mida saab käsitleda eraldiseisva kauba või teenusena. See on edusamm võrreldes hetkel kehtivate standarditega. See näitab, et uue standardi puhul on lisaks küsimustele, millal ning mis summas tulu kajastada, oluline ka mida tuluna kajastada, ehk eraldiseisvate lepinguliste kohustuste määratlemine. Kuna IFRS-is 15 esitatud nimekiri on pikem, detailsem ning koos näidetega, seega tekib parem arusaam, kuidas selgesti eristatavaid kaupu ning teenuseid lepingust lähtudes identifitseerida. Lisaks eraldiseisvatele kaupadele ja teenustele saab eraldiseisva lepingulise kohustusena käsitleda ka kaupade ning teenuste kogumit, juhul kui sisuliselt on tegemist sama kauba või teenusega, mille kliendile üleandmise viis on sarnane.

Sellel põhjal tuleb IFRS-15 rakendades olla ettevaatlik, kuna lepingulised kohustused ei pruugi alati olla otseselt lepingus fikseeritud. Kliendil võib tekkida õigustatud eeldus, et tal on õigus saada toode või teenus tulenevalt ettevõtte äripraktikast, avaldatud poliitikast või dokumentidest, mis ettevõtte poolt avalikustatud on. Seega peab ettevõtte hoolikalt kaaluma, kas tema äripraktikas, avaldatud äripoliitikas või dokumentides on midagi sellist kirjas, mis lepingulist kohustust võib tekitada ning vastavalt vajadusele nendes muudatusi tegema. See võib nõuda, aga oluliste hinnangute andmist.

Selleks, et kaupa või teenust saaks eraldiseisvana käsitleda, peavad need täitma teatud kriteeriumid. Esiteks peab ettevõtte hindama, kas klient saab kaupadest või teenustest kasu, kas eraldiseisvalt või koos oma olemasolevate ressursidega. Teiseks peavad ettevõtte lubadused kliendile kaupa üle anda olema selgesti eristatavad teistest lubadustest. Selle kriteeriumi täitmiseks ei tohi ettevõtte pakkuda olulist kaupade või teenuste integreerimisteenust ning lubatud kaup või teenus ei tohi olla sõltuvuses või muuta teisi kliendile pakutavaid tooteid ning teenuseid. Ettevõtete, mille lepingutes on määratud piiratud arv eraldiseisvaid kaupu ja teenuseid, finantsaruandluses ilmselt olulisi muudatusi kaasne.

Kuigi ka IAS 18 käsitleb vara tagasiostulepingute teemat, käsitletakse seda uues standardis põhjalikumalt. IFRS 15 jagab tagasiostulepingud kolmeks: 1) müüja õigus vara tagasi osta, 2) müüja kohustus vara tagasi osta, 3) kliendi õigus panna müüja vara tagasi ostma. Esimese kahe puhul peab ettevõtte tagasiostulepingute hindamisel võrdlema vara tagasiostumaksumust müügi- ja tagasiostumaksumusega. Kui tagasiostumaksumus on madalam esialgselt müügi- ja tagasiostumaksumusest, on tegemist rendilepinguga, kui mitte, on tegemist finantseerimiskokkuleppega. Kui ettevõttel lasub kohustus vara tagasi osta vastavalt kliendi soovile, tuleb hinnata kliendi majanduslikku motivatsiooni oma optiooni rakendada. Kui klient ei kasuta suure tõenäosusega oma optiooni ning tagasiostumaksumus on madalam kui esialgne müügi- ja tagasiostumaksumus, kajastab ettevõtte tehingut tagastamisõigusega müügina. Kui kliendi motivatsioon optiooni kasutada on kõrge ning tagasiostumaksumus on madalam müügi- ja tagasiostumaksumusest on tegemist rendilepinguga. Kui tagasiostumaksumus on müügi- ja tagasiostumaksumusega võrdne või sellest kõrgem ning ületab ka vara turumaksumust, on tegemist finantseerimiskokkuleppega. Nende ettevõtete puhul, kelle äripraktikaks on selliste lepingute sõlmimine, peab valmistuma vastavate protsesside kujundamiseks, mis võimaldavad tal hinnata kliendi majanduslikku motivatsiooni optiooni rakendada ning vara turuväärtust hõlpsasti hinnata. Tagasiostulepingute nõuete puudusena on välja toodud fakt, et juhul kui müüjal on õigus vara

tagasi osta müügituludega samas või kõrgemas summas, tuleb tehingut kajastada finantseerimiskokkuleppena võtmata arvesse müüja kavatsust seda optiooni rakendada. See ei peegeldaks tehingu reaalsust juhul kui müüja on jätnud endale selle optiooni meetmena, mis võimaldaks tal oma brändi ebasobivate edasimüüjate, kes brändi mainet kahjustada võivad, eest kaitsta. Sellel juhul ei oleks tegemist finantseerimistehinguga. Seega peavad need ettevõtted, kes endale taolise optiooni on jätnud, oma lepingute tingimused üle vaatama.

Kehtivate standardite rakendamisel on tekkinud probleem kliendi turundusprogrammide kajastamisega, mida toetab fakt, et esile on kerkinud mitu kajastamisviisi. Lojaalsuspunktide puhul esitas IFRIC 13 konsensuse, et müügituludest tuleb eraldada lojaalsuspunktide osa ning see kajastada tuluna tulevikus, kui klient neid kasutab. Kliendile mõeldud turundusprogramme on olemas palju erinevaid liike. Lisaks lojaalsuspunktide puhul rakendatavale meetodile kajastatakse erinevaid turunduspakkumisi ka müügitulu vähendamise ja turunduskuluna. IFRS 15 sätestab, et ettevõtte peab hindama, kas optioon annab kliendile olulise õiguse, mida ta ilma lepinguta ei saaks. Kui optioon on oluline, siis sisuliselt tasub klient ettevõttele tulevaste kaupade ning teenuste eest ning tehingumaksumus jagatakse turunduspakkumisele eraldiseisva müügitulude baasil sarnaselt IFRIC-is 13 sätestatule. Kui seda pole võimalik usaldusväärset määrata, peab ettevõtte seda hindama, korrigeerides seda allahindlustega, mida klient saaks ka ilma lepingut sõlmimata ja tõenäosusega, et optiooni kasutatakse. Seega IFRS 15 eristub kehtivatest standarditest seetõttu, et standard reguleerib kõikide turundusprogrammide kajastamist, mitte ainult lojaalsuspunkte.

### **3.4 Tulu kajastamine**

Kui lepingulised kohustused ehk eraldiseisvad kaubad ning teenused on määratletud, peab ettevõtte hindama, millal need kliendile üle antakse, et kindlaks määrata, millal toimub tulu kajastamine. Juba lepingut sõlmides peab ettevõtte välja selgitama, kas lepingulised kohustused täidetakse pikema perioodi vältel. Tabelis 4 võrreldakse tulu kajastamise nõudeid pikema perioodi vältel IFRS-is 15 ja IAS-is 11. IFRS-i 15 rakendamisel tuleb tulu kajastamise kriteeriumid ja vastavad tegurid, mida kaaluda üles otsida erinevatest paragrahvidest. Kui neid võrrelda IAS-is 11 esitatud nõuetega, siis on näha, et olulisi muutusi tulu kajastamisel uue standardiga ei kaasne. Samas on esitatud kolm täiendavat kriteeriumit, millest tuleb täita vähemalt üks, et tulu oleks võimalik pikema perioodi vältel kajastada.

Tabel 4. Tulu kajastamise kriteeriumid pikema ajaperioodi vältel osutatavate teenuste korral lätudes IFRS-ist 15 ja IAS-ist 11

<b>IFRS 15</b>	<b>IAS 11</b>
<p>Täidetud on üks järgmistest kriteeriumitest:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) klient tarbib või saab majanduslikke hüvesid samaaegselt kui ettevõtte neid tekitab;</li> <li>2) ettevõtte tegevuse tulemusel tekib või pareneb vara, mis on samaaegselt kliendi valitseva mõju all;</li> <li>3) ettevõtte tegevusel ei teki sellist vara, millele ettevõttel on alternatiivne kasutusvõimalus ning ettevõttel on juriidilist jõudu omav õigus tasule.</li> </ol> <p>Samuti peavad täidetud olema mõlemad alltoodud kriteeriumitest:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) tehingust saadava tasu laekumine on tõenäoline,</li> <li>2) täidetud lepinguliste kohustuste osa kogu lepingulistest kohustustes on võimalik usaldusväärselt mõõta.</li> </ol>	<p>Täidetud peavad olema kõik alltoodud kriteeriumitest:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. tulu suurust on võimalik usaldusväärselt mõõta,</li> <li>2. tehingust saadava tasu laekumine on tõenäoline,</li> <li>3. tehingu valmidusastet bilansipäeval on võimalik usaldusväärselt mõõta ja</li> <li>4. tehinguga seotud tehtud kulusid ning tehingu lõpetamiseks vajalikke kulusid on võimalik usaldusväärselt hinnata.</li> </ol>

Allikas: Autori koostatud IAS 11 § 23 ja IFRS 15 §9, 35, 44 alusel

Kui ettevõtte on määratlenud, et tulu ei kajastata pikema perioodi vältel, vaid ühel konkreetsel hetkel, tuleb see hetk fikseerida, kasutades tabelis 5 esitatud tegureid.

Tabel 5. Tulu kajastamise nõuded ühel ajahetkel IFRS-is 15 ja IAS-is 18

<b>IFRS 15</b>	<b>IAS 18</b>
<p>Ettevõtte kaalub täiendavalt järgmiseid tegureid valitseva mõju ülemineku hindamiseks:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. ettevõttel on tekkinud õigus tasule,</li> <li>2. kliendil on vara seaduslik omandiõigus,</li> <li>3. tehingust saadava tasu laekumine on tõenäoline,</li> <li>4. ettevõtte on vara kliendile üle andnud,</li> <li>5. varaga seotud õigused ning kohustused on kliendile üle läinud,</li> <li>6. klient on vara vastu võtnud.</li> </ol>	<p>Täidetud peavad olema kõik alltoodud kriteeriumid:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. olulised omandiga seonduvad riskid ja hüved on müüjalt üle läinud ostjale;</li> <li>2. müüjal ei ole jätkuvalt niisugust haldamise vastutust, mida seostatakse omandiga ning puudub valitsev mõju kauba või toote üle;</li> <li>3. tulu müügitehingust saab usaldusväärselt mõõta;</li> <li>4. tehingust saadava tasu laekumine on tõenäoline;</li> <li>5. tehinguga seotud kulutusi on võimalik usaldusväärselt hinnata.</li> </ol>

Allikas: Autori koostatud IAS 18 § 23 ja IFRS 15 §9, 35, 44 alusel

IFRS-is 15 on tulu kajastamise määravaks teguriks valitsev mõju kaupade ja teenuste üle. Valitsev mõju hõlmab nii kaubast ja teenusest otsest kasu saamist kui ka võimalust takistada teistel sellest kaubast või teenusest kasu saada. Pikema perioodi vältel on võimalik tulu kajastada siis, kui klient saab kaupa või teenust tarbida või sellest kasu samaaegselt kui ettevõtte neid tekitab. Seega peab ettevõtte kaaluma kriteeriumeid, mille puhul klient saab üleantud kaupadest ning teenustest eraldiseisvalt kasu. Uue standardi rakendamisel võib ettevõtetes muutuda tulu kajastamise aeg. Näiteks, kaubaveoteenust pakkuvates ettevõtetes valitseb hetkel kaks konkureerivat praktikat – tulu kajastamine kaubaveo toimumise ajal ning siis kui kaup on kohaletoimetatud. Kuna tegemist on sarnase teenusega, peaksid ettevõtted standardi kriteeriumeid rakendades jõudma samale tulemusele ning esile peaks kerkima üks nendest praktikates.

Samuti peab ettevõtte arvesse võtma vara tagasiostulepinguid. Selline nõue on esitatud ka IAS-is 18, kuid IFRS 15 selgitab pikemalt, kuidas taolisi lepinguid käsitleda. Juhul kui tegemist on tagasiostulepinguga, ei kajastata tulu, kuna hoolimata sellest vara antakse kliendile üle, on tema võime seda vara otseselt kasutada piiratud. Vastavalt sellele, kas vara tagasiostumaksumus on madalam või kõrgem esialgselt müügihinnast on tegu kas, liisingulepingu või finantseerimiskokkuleppega. Samuti tuleb vara üleandmisel kaaluda, kas kaubad toimetatakse lõpptarbijale edasimüümiseks teise osapoole kätte. Sellisel juhul on tegemist konsignatsioonikauba müügiga ning ainuüksi kaupade üleandmisel teisele osapoolele tulu ei kajastata. Tulu kajastatakse hetkel, mil see on üle antud lõpptarbijale. Vastupidiselt võib tekkida olukord, kus ettevõtte hoiab varusid oma vastutaval hoiul, kuna klient ei ole veel valmis kaupa vastu võtma. Sellisel juhul on ettevõttel õigus tulu kajastada.

Nii kehtivad standardid kui ka IFRS 15 lubavad tulude mõõtmiseks kasutada valmidusastme ning null kasumi meetodit. Uues standardis ei kasutata küll terminit valmidusastme meetod, kuid sisuliselt on kirjeldatud meetodite näol tegemist valmidusastme meetodiga. IAS-is 11 on lühidalt esitatud meetodid valmidusastme määramiseks. IFRS-is 15 on aga meetodid jagatud sisendi- ning väljundimeetoditeks. Lisaks meetodite kirjeldamisele on standardis esitatud ka nende eelised ja puudused ning asjaolud, millal oleks mõistlikum kasutada ühte või teist meetodit. Aruande lisades tuleb täiendavalt esitada, milline meetod valiti ning mis põhjusel just see kõige usaldusväärsemalt üleantud kaupade või teenuste osatähtsust kogu lepingulistest kohustustes peegeldab. Kuna standardis on meetodeid

põhjalikumalt kirjeldatud ning ka ettevõtte ise peab suutma põhjendada, miks valitud meetod on kõige sobilikum, võib mõni ettevõtte valida valmidusastme kajastamiseks uue meetodi.

### **3.5 Tehingu maksumuse kindlaks määramine ja lepingulistele kohustustele jaotamine**

Tehingumaksumuse määramine on teema, millele uues standardis enim lehekülgi on pühendatud. IAS-i 18 kohaselt lepitakse tehingust saadav tulu kokku osapoolte vahelises lepingus ning seda mõõdetakse saadaoleva tasu õiglases väärtuses, võttes arvesse hinnaalandusi ning tellimuse mahust sõltuvaid rabatte. IAS 11 sätestab veel täiendavalt, et lisaks lepingus kokku lepitud summadele võib tehingumaksumus sisaldada ka muutuvtasusid. Uue standardi kohaselt on tehingumaksumuseks summa, mida ettevõtte eeldab kauba või teenuse üleandmise eest kliendilt saada. Siinkohal rõhutaks autor, et summa, mida ettevõtte eeldab kliendilt saada, ei pruugi olla sama, mis on lepingus kokku lepitud summa. Näiteks, kliendil võib tekkida õigustatud eeldus, et ettevõtte pakub talle hinnaalandust. Sellisel juhul tuleb tehingumaksumusest hinnaalandus maha arvata. IFRS 15 on tehingumaksumuse määramiseks välja pakkunud kolm erinevat meetodit – korrigeeritud turuhinna, kulud pluss ning jäägi meetod. Kolmest meetodist on kõige kulukam rakendada kindlasti esimest, kuna see nõuab turuanalüüsi läbiviimist, et konkurentide hinnad välja selgitada. Samuti tuleb arvestada kliendile tasumisele kuuluvaid summasid.

Sarnaselt kehtivate standarditega tuleb uut standardit rakendades tehingumaksumuse kindlaks määramisel arvestada mitmeid tegureid, näiteks muutuvtasude, olulise finantseerimiskomponendi, mitterahaliste tasude ja kliendile makstaolevate summade olemasolu. Kõiki neid teemasid on lisaks standardi põhiosale käsitletud ka standardi rakendamisjuhendis. Finantseerimistehingute kajastamisel uues standardis võrreldes kehtivate standarditega olulisi muutusi ei toimu.

Mitterahaliste tasude arvestuses kaasneb uue standardiga üks muudatus. Mitterahaliste tasude arvestamise nõuete võrdlus IAS-is 18 ja IFRS-is 15 on esitatud tabelis 6. IFRS 15 lubab mitterahalist tasu mõõta kaudselt läbi ära antud kaupade ning teenuste eraldiseisva müügitasumuse juhul kui antud või saadud mitterahalise tasu õiglast väärtust pole võimalik usaldusväärselt hinnata. IAS 18 seda varianti ei paku. Erinevalt kehtivatest tõlgendustest reklaamiteenuseid sisaldavaid bartertehinguid IFRS 15 eraldi ei reguleeri, seega edasipidi



peab aruande koostaja selliste tehingute kajastamisel rakendama standardi üldnõudeid mitterahalise tasude arvestamiseks.

Tabel 6. Nõuded mitterahalise tasu mõõtmiseks

IFRS 15 § B66-67	IAS 18 § 12
Mitterahalise tasu hindamise aluseks on saadud või antud mitterahalise tasu õiglane väärtus. Kui kumbagi ei ole võimalik usaldusväärselt hinnata, mõõdetakse mitterahalist tasu kaudselt läbi ära antud kaupade või teenuse eraldiseisva müügi-maksumuse.	Mitterahalise tasu hindamise aluseks on saadava kauba või teenuse õiglane väärtus, millele liidetakse juurde või millest arvatakse maha täiendavalt saadud või makstud rahasummad. Kui saadud kauba või teenuse õiglast väärtust ei ole võimalik usaldusväärselt hinnata, siis võetakse tulu hindamise aluseks vahetuseks antud kauba või teenuse õiglane väärtus, millele liidetakse juurde või millest arvatakse maha täiendavalt saadud või makstud rahasummad.

Allikas: Autori koostatud IFRS 15 § B66-67 ja IAS 18 § 12 alusel

Muutuvtasude arvestamist on uues standardis võrreldes praegu kehtivate standarditega põhjalikumalt käsitletud. Kuigi IAS 11 lubab muutuvtasu tehinguhinnale lisada juhul kui tulu summat saab usaldusväärselt hinnata ning on tõenäoline, et klient selle muudatuse aktsepteerib, puuduvad seal juhendid, kuidas muutuvsummasid mõõta. IFRS-15 § 53 pakub selleks välja oodatava väärtuse ning kõige tõenäolisema summa meetodi. Samuti on seal selgitatud, millistel juhtudel saab ühte või teist meetodit kasutada. Oodatava väärtuse meetodit saab kasutada, kui ettevõttel on juba kogemus sarnase lepingutega. See on järjekordne näide sellest, mis tüüpi infot ettevõtted peavad hakkama uue standardi rakendamisel koguma ning töötleva, et usaldusväärseid hinnanguid anda. Lisaks sellele, et standard on andnud täiendavaid juhiseid, kuidas muutuvtasu summat arvutada, on standardis esitatud täiendavad tegurid, mis aitavad ettevõttel jõuda järeldusele, et tulu ei ole võimalik usaldusväärselt hinnata. Kehtivates standardites IAS 11 ning 18 selliseid tegureid esitatud ei ole. Erinevalt IAS-ist 18 selgitab uus standard põhjalikult, kuidas neid muutuvtasusid eraldiseisvatele kaupadele ning teenustele jagada.

### 3.6 Avalikustamismõuded

Uue standardiga kaasneb laialdaselt avalikustamismõudeid. Kui vaadata lisas 4 esitatud IAS-i 18 avalikustamismõudeid, siis on näha, et tegemist on väga lühikese nimekirjaga. Sisuliselt tuleb avalikustada informatsioon tulu arvestamiseks kasutatud raamatupidamismeetodite kohta ning perioodi jooksul kajastatud tulu erinevate tulukategooriate kaupa (kaupade ja teenuste müük, intressi- ja dividenditulu ja patenditasud). Seega suurendab IFRS 15 lisades avalikustava informatsiooni hulka kindlasti nendes ettevõtetes, kes koostavad aruandeid lähtudes IAS-ist 18. IAS-is 11 esitatud avalikustamismõuded (lisa 3), on mõnevõrra põhjalikumad, kui IAS-i 18 nõuded. IAS 11 paragrahvis 39 esitatud nõuded on üldiselt samad nagu IFRS 15 esitatud nõuded. Ettevõtte on endiselt kohustatud avalikustama perioodi jooksul lepingutest teenitud tulu ning tulu kajastamiseks kasutatud meetodeid. Sarnaselt hetkel kehtivate standarditega tuleb selgitada, millal tulu kajastatakse, kuid täiendavalt tuleb esitada ka info maksetingimuste kohta. Samuti on ettevõtte kohustatud kirjeldama sisendi ning väljundimeetodeid, mida täidetud lepinguliste kohustuste mõõtmiseks kasutatakse, mis oli nõutud ka IAS-is 11. Uut standardit eristab IAS-ist 11 see, et lisaks kasutatava meetodi avalikustamisele peab ettevõtte ka ära põhjendama, miks just see konkreetne meetod kõige täpsemini täidetud lepingulisi kohustusi võimaldab mõõta. Autor arvab, et see suurendab tõenäosust, et ettevõtte valivad meetodid, mis kõige täpsemalt teenuse valmidusastet peegeldavad.

Samuti on ettevõtte kohustatud avalikustama tulu jaotuse. Varasemalt kehtis selline nõue ainult nende ettevõtete puhul, kelle aktsiate või võlakirjadega kaubeldakse avalikel turgudel. Nüüd tuleb jaotus esitada aga kõikidel ettevõtetel. Selleks peab ettevõtte kaaluma, mis liiki jaotusest aruande kasutajad enam info saavad, võttes arvesse infot, mida investori-presentatsioonides esitatakse. Standardis on esitatud ka näited, mis tüüpi tulu jaotust ettevõtte esitada võiksid. Juhul kui ettevõtte varem sellist infot ei kogunud, siis nüüd peab ta koostama vastavad aruanded, kuhu selline info koondatakse. Erinevalt kehtivatest standarditest, tuleb avalikustada kogu oluline info tulu kajastamisega seonduvate hinnangute kohta. Näiteks, tuleb avalikustada, mis põhimõtetel toimub eraldiseisvate müügitulude ja muutuvalkomponentide kindlaksmääramine ja lepingulistele kohustustele jaotamine. Kui ettevõtte on palju erinevat liiki tooteid ja teenuseid, kujuneb selle ettevõtte jaoks avalikustatava informatsiooni maht suureks. Uues standardis on põhjalikult selgitatud, mis vahet on lepingulistel varadatel ja nõudel. Esimesel juhul on ettevõtte täitnud mingi osa

lepingulisest kohustusest, kuid enne kui tal tekib õigus tasule, peab ta täitma järelejäänud osa lepingulisest kohustistest. Nõude puhul on ettevõtte õigus tasule tingimusteta.

Ettevõtted peavad avalikustamisnõuete rakendamisel hindama, kui detailse info esitamine vajalik on, et IFRS-i 15 paragrahvis 111 esitatud avalikustamisnõuete eesmärki täita. Kuna puuduvad täpsemad juhised, kuidas seda teha, võib tekkida olukord, kus sarnaset tüüpi ettevõtted avalikustavad erineva hulga infot vastavalt sellele, mis nende arvates aruande kasutajale piisavalt detailse ülevaate annab.

## KOKKUVÕTE

Magistritöö eesmärk oli hinnata raamatupidamisstandardi IFRS 15 „Tulu kliendilepingutest“ rakendamise kaasnemise muudatusi finantsaruandluses. Eesmärgi saavutamiseks on magistritöö autor võrrelnud hetkel kehtivates tulu kajastamise standardites IAS 11 „Ehituslepingud“ ning IAS 18 „Tulu“ esitatud nõudeid uues standardis IFRS 15 esitatud nõuetega. Samuti üritati välja selgitada, kas uus standard koondab endasse olemasolevates standardites esitatud nõuded tulu mõõtmisele, kajastamisele ja avalikustavale informatsioonile, või esitab täiesti uued nõuded.

Ehituslepingutest teenitud tulu reguleeriv standard IAS 11 on oma olemuselt tegevuspõhine. Selles esitatud tulu kajastamiskriteeriumid keskenduvad ettevõtte tegevusele, näiteks tööde käigus tekkinud kuludele või teostatud tööde mahule kogutuludest. IAS 18 keskendub tulu kajastamisel kaupade ning teenustega seotud riskide ning õiguste üleminekule. Seega olid standardite tulu kajastamise nõuded üksteisega vastuolus. Samuti on hetkel kehtivad standardid liiga üldiselt sõnastatud ning seetõttu on tekkinud olukorrad, kus standardi kasutajad tõlgendavad standardi nõudeid erinevalt ning kajastavad ka tulu erineval viisil. Probleemi lahendamiseks on avaldatud standarditega kaasnevad tõlgendused, mis esitavad konsensuse, kuidas sellised tehinguid raamatupidamises kajastada. Uus standard esitab kõikide tehingute kajastamiseks ühtse mudeli.

Esimeseks mudeli sammuks on kliendilepingute tuvastamine. Kuigi ka hetkel kehtivates standardites on tulu kajastamise oluliseks elemendiks ettevõtte ning kliendi vahel sõlmitud lepingud, puudub nii IAS-is 11 kui ka 18 üldine raamistik, kuidas kliendilepinguid tuvastada ning millised on kliendilepingute aktsepteeritavad vormid. IFRS-is 15 on esitatud kriteeriumid, millised kliendilepinguid standard hõlmab ning millised mitte. Samuti käsitletakse uues standardis põhjalikult, kuidas kajastada lepingute muudatusi. Standardi rakendamisel tuleb olla ettevaatlik, kuna lepingulised kohustused ning nende maksumus ei pruugi alati olla otseselt lepingus fikseeritud. Need võivad tuleneda ka ettevõtte tavapärasest äripraktikast, avaldatud poliitikast või mõnest ettevõtte poolt avaldatud dokumendist, juhul kui kliendile tekib õigustatud ootus, et talle on lubatud kaupa või teenust. Samuti võib kliendil

tekkida põhjendatud ootus saada mahupõhist allahindlust ning selle peab ettevõtte tehingumaksumusest maha arvestama. Põhjalikult tuleb üle vaadata lepingu lõpetamise tingimused, sest IFRS 15 ei hõlma lepinguid, kus kliendil on ühepoolne tingimusteta õigus lepingu lõpetada.

Kuigi nii IAS 11 kui ka 18 esitasid nõuded, et teatud juhtudel tuleb mitut tehingut kajastada ühe tehinguna või ühte tehingut osadeks jagada, puudusid mõlemas standardis piisavad juhised, kuidas lepingu selgesti eristavaid komponente tuvastada ja tehingumaksumust nende vahel jagada. Kuna uues standardis esitatud nõuded on tunduvalt põhjalikumad, võib see tähendada, et ettevõtted, kes varasemalt lepinguid ei kombineerinud, võivad seda uue standardi rakendamisel tegema hakata.

Uus standard nõuab, et iga leping jagatakse eraldiseisvateks lepingulisteks kohustusteks ehk selgesti eristatavateks kaupadeks ja teenusteks või nende kogumiks. Võrreldes praegu kehtivate standarditega, on esitatud detailne nimekiri, mida saab käsitleda eraldiseiva kauba või teenusena. Kehtivates standardites lepitakse tehingumaksumus kokku ettevõtte ning kliendi vahelises kokkuleppes. Uues standardis on esitatud täiendavad meetodid, kuidas kauba ning teenuse eraldiseisvat müügitaksumust määratleda. IAS 18 määrab tulu kajastamise peamiseks kriteeriumiks kauba ning teenustega seonduvate riskide ja õiguste ülemineku kliendile. IAS 11 lubab aga tulu kajastada kui lepinguga seonduvad tulud, kulud ja lepingu valmidusaste on usaldusväärset hinnatavad. IFRS 15 keskendub tulu kajastamisel kaupade ning teenuste valitseva mõju üleminekule kliendile. See tähendab, et uue standardi kasutamisel võib muutuda hetk, millal ettevõtte tulu kajastab. Teenuste puhul kasutatakse IAS-i 11 alusel tulu kajastamiseks valmidusastme meetodit. IFRS 15 jagab selle meetodi kaheks – sisendi- ning väljundimeetodiks. Meetodi valikul on ettevõtte kohustatud põhjendam, miks valitud meetod kõige selgemini täidetud lepingulise kohustuse osatähtsust kõikidest lepingulistest kohustustest väljendab.

Juba lepingu alguses on ettevõtted kohustatud kindlaks määrama, kas tulu kajastatakse perioodi vältel või ühel ajahetkel. Esmalt tuleb kaaluda kriteeriumeid ja nõudeid, kas tulu saaks kajastada perioodi vältel. Kui klient saab teenust või kaupa tarbida samaaegselt kui ettevõtte neid tekitab saab tulu kajastada perioodi vältel. Kui kauba või teenuse iseloomust lähtudes ei saa tulu kajastada perioodi vältel ning seda tuleb teha ühel hetkel. Kuna tulu kajastamise ajastuse kohta on esitatud täpsemad nõuded, võib see tähendada, et ettevõtted, kes varasemalt kajastasid tulu ühel hetkel, peavad nüüd teatud kriteeriumite täitmisel seda tegema

perioodi vältel ning vastupidiselt, need ettevõtted kes seda varem tegid perioodi vältel peavad nüüd tulu kajastama ühel hetkel.

IFRS 15 koondab üheaegselt nii olemasolevad standardid ning esitab tulu mõõtmiseks, kajastamiseks ja avalikustamiseks täiesti uued nõuded. Nii mõneski sektoris võib tulu kajastamine nihkuda ajas varasemaks. Selle põhjuseks ei ole mitte tulukajastamiskriteeriumite muutus uues standardis, vaid kohustus jagada osa tehingumaksumusest eraldiseivatele lepingulistele kohustustele. Kui olemasolevad standardid keskenduvad sellele, millal ning mis summas tulu kajastada, siis uues standardis on täiendavalt oluliseks küsimuseks, mis on lepingulised kohustused, ehk mida tuluna kajastada.

Keeruline on teha järeldusi, millised üldised muutused finantsaruandluses uue standardiga kaasnevad, kuna see sõltub suuresti olemasolevatest praktikatest ettevõtetes. Kindlasti muutub standardi rakendamisel finantsaruandlus ettevõtetes, mille lepingud hõlmavad palju erinevaid kaupu ja teenuseid ning kus on tavapärase muudatuste tegemine. Standardiga kaasneb ettevõtetel erinevate hinnangute andmine, näiteks tehingumaksumuse kindlaks määramine, juhul kui tehingu hinnamuudatuste osas kliendiga kokkuleppele ei jõuta. Standardiga kaasneb laialdaselt uusi avalikustamisnõudeid. Et koguda nende täitmiseks vajalikku infot, võib olla ettevõtetel vajalik ümber kujundada ettevõttesisesed protsessid ja finantsaruanded.

IFRS 15 esitab rohkem juhiseid, kuidas standardit rakendada. Võrreldes praegu kehtivate standarditega on esitatud rohkem erinevaid tegureid, mida kaaluda ja vähem konkreetseid kriteeriumeid, mida ettevõtte täitma peab. See suurendab tõenäosust, et standardit saab kasutada erinevates sektorites, kuna arvestada saab sektorite eripäraga.

## **SUMMARY**

### **CHANGES IN FINANCIAL REPORTING DUE TO ADOPTION OF IFRS 15**

#### **Getter Prants**

Revenue is an important indicator based on which the users of financial reports make conclusions about the performance of the entity. The aim of this Master's Thesis is to identify changes in financial reporting due to adoption of IFRS 15 „Revenue from contracts with customers“. IFRS 15 is mandatory for financial reports issued from 2018 and it replaces existing revenue recognition standards IAS 18 „Revenue“ and IAS 11 „Construction contracts“. To achieve the objectives of this thesis the author compared revenue measurement, recognition and disclosure requirements presented in effective standards to the requirements of the new standard. During the process the author tried to ascertain whether the new standard converges requirements presented in the preexisting standards or introduces completely new revenue recognition and measurement requirements. Another important question that the thesis tried to answer was whether the new standard results in extensive new disclosure requirements.

The new revenue recognition standard presents a five-step model for revenue recognition. This model assist the entity in reflecting the consideration amount, which the entity expects to be entitled in exchange for transferring promised goods or services to the customer. The first step of the model is identifying contracts with customers. Although IAS 11 describes revenue recognition arising from construction contracts and IAS 18 also states that transaction price is determined in an agreement concluded between the entity and customer; both standards lacked overall guidance how to identify contracts and what are the acceptable forms of a contract. The new standard has rectified that. It also establishes which contracts are out of the scope of the standard. The first step of the model focuses on the accounting treatment of contract changes. It also provides detailed guidelines how to combine

contracts. This guidance, although present, was rather limited in preexisting standards. This means that entities that have not combined contracts based on instructions from current standards might have to do so after adopting the new standard. What also might change after adoption of IFRS 15 are the termination clauses for the contracts. This is due to the fact that in case the customer has a unilateral right to terminate the contract without compensating the entity, the contract does not fall into the scope of IFRS 15.

The second step of the model requires identification of performance obligations in the contract. Performance obligations are distinct goods and services promised in the contract. Entities need to be cautious because goods and services might not be explicitly stated in the contract. Contract with a customer may also include promises that are implied by an entity's customary business practices, published policies or published documents, which may create a valid expectation for the customer that the entity will transfer a good or a service to him. Although preexisting standards also required application of the recognition criteria to the separately identifiable components of a single transaction in order to reflect the substance of the transaction, they contained limited instructions how to identify these components and how to allocate the transaction price to them.

Revenue is recognised over time or at a point in time. Firstly, the entity has to evaluate whether revenue is recognised over time. If not then it is recognised at a point in time. During the comparison of the standards no significant changes in recognition criteria was identified. However, IFRS 15 has switched to a control based approach in revenue recognition as apposed to the risks and rewards based model used in IAS 18. This means that in certain contracts the point in time when revenue recognition criteria are met is postponed under the new standard in comparison with IAS 18. Similarly to IAS 11 IFRS 15 permits the use of both zero profit and percentage of completion method for measuring the progress towards the satisfaction of performance obligations. However, percentage of completion method is divided into input and output methods. The standard discusses in depth the advantages and disadvantages of each method and when it is more appropriate to use one as apposed to the other. Entities are also required to disclose why the chosen method reflects most accurately the progress towards the satisfaction of performance obligations. This will increase the likelihood that they in fact choose the most accurate method.

The new standard presents three different methods for determining the transaction price – adjusted market, cost plus and residual value method. IAS 18 does not provide



specific guidance how to determine transaction price. The new standard is accompanied by extensive disclosure requirements. To comply with the new requirements entities will most probably have to implement new reports to their internal reporting system.

To conclude, the new standard converges requirements from preexisting standards and simultaneously presents completely new requirements. The extent of changes in financial reporting will differ across sectors. In addition, different steps of the model will affect different sectors. The changes will be most extensive for those entities that have many different performance obligations stated in their contracts and entities operating in sectors where contract modifications are common. Revenue will most likely be recognized earlier in time in comparison with preexisting standards not due to changes in recognition criteria but due to the requirement to allocate transaction price to distinct goods and services in the contract. Entities that have not implemented this approach before might have to spend significant resources to develop internal process to allocate the transaction price.

## VIIDATUD ALLIKAD

- A closer look at the new revenue recognition standard. (2015). EYGM Limited.  
[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Applying\\_IFRS:\\_A\\_closer\\_look\\_at\\_the\\_new\\_revenue\\_recognition\\_standard\\_\(June\\_2014\)/\\$FILE/Applying-Rev-June2014.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Applying_IFRS:_A_closer_look_at_the_new_revenue_recognition_standard_(June_2014)/$FILE/Applying-Rev-June2014.pdf)  
(13.02.2016)
- A comparison of IFRS and Japan GAAP – 2015. (2015). PricewaterhouseCoopers Japan.  
[https://inform.pwc.com/inform2/s/A\\_comparison\\_of\\_IFRS\\_and\\_Japan\\_GAAP\\_2015/informContent/1507241411104483#ic\\_1507241411104483](https://inform.pwc.com/inform2/s/A_comparison_of_IFRS_and_Japan_GAAP_2015/informContent/1507241411104483#ic_1507241411104483) (05.23.2016)
- Accounting for revenue is changing: Impact on transport companies. (2015). KPMG IFRG Limited.  
<https://www.kpmg.com/CN/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Documents/revenue-leaflet-transport.pdf> (04.05.2015)
- Alver, J., Alver, L. (2011) Majandusarvestus ja rahandus: Leksikon II osa . Tallinn: Deebet.
- Applying IFRS in Engineering and Construction: The new revenue recognition standard. (2015). EYGM Limited.  
[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Applying\\_IFRS\\_in\\_Telecommunications:\\_The\\_new\\_revenue\\_recognition\\_standard\\_-\\_telecommunications./\\$File/Applying-Telcos-Mar2015.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Applying_IFRS_in_Telecommunications:_The_new_revenue_recognition_standard_-_telecommunications./$File/Applying-Telcos-Mar2015.pdf) (13.02.2016)
- Barker, R. (2010). On the Definitions of Income, Expenses and Profit in IFRS. – *Accounting in Europe*, vol 7, no.2, pp. 147-158.
- Basis for Conclusions. Conceptual Framework for Financial Reporting. IASB. (2015).  
[http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Conceptual-Framework/Documents/May%202015/Basis-to-ED\\_CF\\_MAY%202015.pdf](http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Conceptual-Framework/Documents/May%202015/Basis-to-ED_CF_MAY%202015.pdf)  
(14.05.2016)
- Need to know: IFRS 15 *Revenue from Contracts with Customer*. (2014). BDO IFR Advisory Limited.  
[http://www.bdointernational.com/Services/Audit/IFRS/Need%20to%20Know/Documents/NTK\\_IFRS15\\_print.pdf](http://www.bdointernational.com/Services/Audit/IFRS/Need%20to%20Know/Documents/NTK_IFRS15_print.pdf)
- Camfferman, K., Zeff, S. A. (2007). *Financial Reporting and Global Capital Markets: A History of the International Accounting Standards Committee 1973-2000*. New York: Oxford University Press.

- Conceptual Framework for Financial Reporting. IASB. (2010).  
<http://www.ifrs.org/News/Press-Releases/Documents/ConceptualFW2010vb.pdf>  
 (14.05.2016)
- Conceptual Framework for Financial Reporting. IASB. (2015). [http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Conceptual-Framework/Documents/May%202015/ED\\_CF\\_MAY%202015.pdf](http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Conceptual-Framework/Documents/May%202015/ED_CF_MAY%202015.pdf) (14.05.2016)
- Corporate Watch: Developments on Corporate Reporting and Governance May 2009. (2009).  
 PricewaterhouseCoopers LLP. <https://www.pwc.com/sg/en/corporate-watch/assets/corporatewatch200905.pdf> (15.05.2015)
- Dalkilic, F. A. (2014). The real step in convergence project: a paradigm shift from revenue recognition to revenue from contracts with customers. *International Journal of Contemporary Economics and Administrative Sciences*, vol 4, issue 3-4, pp 67-84.
- Dobler, M. (2008). Rethinking revenue recognition – the case of construction contracts under International Financial Reporting Standards. *International Journal of Revenue Management*, vol 2, no.1, pp 1-22.
- Dylag, R., Kucharczyk, M. (2011). Recognition revenue from the construction of real estate in financial developers in Poland. *Accounting and Management Information Systems*, vol 10, no. 1, pp 25-42.
- Forker, J., Greenwood, M. (1995). European harmonization and the true and fair view: The case of construction contracts in the UK. *The European Accounting Review*, 4:1 pp 1-31.
- Haller, A., Ernstberger, J., Frochhammer, M. (2009). Implications of the mandatory transition from national GAAP to IFRS – Empirical evidence from Germany. *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting*, vol 25, pp 226-236.
- Humphrey, M.D. (2012). Comments on Revenue Recognition (Topic 605) Revenue from Contracts with Customers. DEE BROWN INC.  
[http://www.fasb.org/jsp/FASB/CommentLetter\\_C/CommentLetterPage%26cid=1218220137090%26project\\_id=2011-230](http://www.fasb.org/jsp/FASB/CommentLetter_C/CommentLetterPage%26cid=1218220137090%26project_id=2011-230) (05.22.2016)
- IAS 11 Construction contracts. International Financial Reporting Standards IFRS Consolidated without Early Application: Official Pronouncements Applicable on 1 January 2014: Does Not Include IFRSs with an Effective Date after 1 January 2014. London: International Accounting Standards Board, pp A565-576
- IAS 18 Revenue Recognition. International Financial Reporting Standards IFRS Consolidated without Early Application: Official Pronouncements Applicable on 1 January 2014: Does Not Include IFRSs with an Effective Date after 1 January 2014. London: International Accounting Standards Board, pp A665-A676

IFRIC 12 Service Concession Arrangements. International Financial Reporting Standards IFRS Consolidated without Early Application: Official Pronouncements Applicable on 1 January 2014: Does Not Include IFRSs with an Effective Date after 1 January 2014. London: International Accounting Standards Board, pp A1229-A1240

IFRIC 13 Customer Loyalty Programmes. International Financial Reporting Standards IFRS Consolidated without Early Application: Official Pronouncements Applicable on 1 January 2014: Does Not Include IFRSs with an Effective Date after 1 January 2014. London: International Accounting Standards Board, pp A1241-1248

IFRIC 15 Agreements for the Construction of Real Estate. International Financial Reporting Standards IFRS Consolidated without Early Application: Official Pronouncements Applicable on 1 January 2014: Does Not Include IFRSs with an Effective Date after 1 January 2014. London: International Accounting Standards Board, pp A1257-A1261

IFRIC 18 Transfers of Assets from Customers. International Financial Reporting Standards IFRS Consolidated without Early Application: Official Pronouncements Applicable on 1 January 2014: Does Not Include IFRSs with an Effective Date after 1 January 2014. London: International Accounting Standards Board, pp A1287-A1294

IFRS and Czech GAAP. (2009). PWC. [https://www.pwc.com/cz/en/ucetnictvi/ifrs-publikace/pwc\\_ifrs\\_czgaap\\_simdif\\_eng\\_09\\_ele.pdf](https://www.pwc.com/cz/en/ucetnictvi/ifrs-publikace/pwc_ifrs_czgaap_simdif_eng_09_ele.pdf) (21.05.2016)

IFRS 8 Operating segments  
[http://ec.europa.eu/internal\\_market/accounting/docs/consolidated/ifrs8\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/consolidated/ifrs8_en.pdf)  
(20.05.2016)

IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers  
<http://www.ifrs.org/IFRSs/Pages/IFRS.aspx> (08.02.2016)

IFRS 15 The new revenue recognition standard – real estate: Applying IFRS in Real Estate. (2015). EYGM Limited.  
[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Applying\\_IFRS\\_in\\_Real\\_Estate:\\_The\\_new\\_revenue\\_recognition\\_standard\\_-\\_Real\\_Estate./\\$FILE/Applying-Rev-RHC-Mar2015.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Applying_IFRS_in_Real_Estate:_The_new_revenue_recognition_standard_-_Real_Estate./$FILE/Applying-Rev-RHC-Mar2015.pdf) (8.02.2016)

IFRS 15 The new revenue recognition standard – retail and consumer products: Applying IFRS in Retail and Consumer Products. (2015). EYGM Limited.  
[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Applying\\_IFRS\\_in\\_Telecommunications:\\_The\\_new\\_revenue\\_recognition\\_standard\\_-\\_telecommunications./\\$File/Applying-Telcos-Mar2015.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Applying_IFRS_in_Telecommunications:_The_new_revenue_recognition_standard_-_telecommunications./$File/Applying-Telcos-Mar2015.pdf) (03.03.2016)

IFRS 15 The new revenue recognition standard - telecommunications: Applying IFRS in Telecommunications. (2015). EYGM Limited.  
[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Applying\\_IFRS\\_in\\_Telecommunications:\\_The\\_new\\_revenue\\_recognition\\_standard\\_-\\_telecommunications./\\$File/Applying-Telcos-Mar2015.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Applying_IFRS_in_Telecommunications:_The_new_revenue_recognition_standard_-_telecommunications./$File/Applying-Telcos-Mar2015.pdf) (03.03.2016)

- IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers: Your questions answered.(2015). Chartered Professional Accountants of Canada. Deloitte.  
[http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ca/Documents/audit/ca-en-your-questions-answered\\_IFRS%2015\\_eFINAL%20FINAL-s.pdf](http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ca/Documents/audit/ca-en-your-questions-answered_IFRS%2015_eFINAL%20FINAL-s.pdf) (03.02.2016)
- Implementing IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers. A practical guide to implementation issues for the travel, hospitality and leisure sector.(2015). Deloitte Touche Tohmatsu Limited. [www2.deloitte.com/.../Deloitte/.../ifrs-15-revenue-travel-hospitality-and-leisure-sector.pdf](http://www2.deloitte.com/.../Deloitte/.../ifrs-15-revenue-travel-hospitality-and-leisure-sector.pdf) (04.05.2015)
- International Accounting Standards Committee (IASC): About the International Accounting Standards Committee (IASC)  
<http://www.iasplus.com/en/resources/ifrsf/history/resource25>
- Issues In-Depth. Revenue from contracts with customers.(2014). KPMG IFRG Limited.  
<http://www.execed.kpmg.com/content/PDF/Revenue-from-Contracts-with-Customers.pdf> (15.01.2016)
- Kieso, D. E., Weygandt, J. J., Warfield, T. D. (2011b). Intermediate accounting, volume 2. IFRS ed. Hoboken: John Wiley & Sons.
- Kikuya, M. (2010). International harmonization of Japanese accounting standards. *Accounting, Business & Financial History*, vol 11, no.3, pp 349-368.
- Kwong, L.C. (2013). Does IFRIC 15 matter? The decision usefulness of accelerated revenue and earnings recognition. *Asian Academy of Management Journal of Accounting and Finance*, vol 9, no.2, pp 49-74.
- Larson, K. R., Brown, L. K. (2001). Lobbying of the international accounting standards committee: the case of construction contracts. *Advances in International Accounting*, vol 14, pp 27-73.
- Lim, Y., Devi, S, S., Mahzan, N. (2015). Perception of Auditors and Preparers on IFRS 15: Evidence from Malaysia. *Advanced Science Letter*, vol 21, no.6, pp 1781-1785.
- Lourenco, I., Major, M. (2015). Standardization of Financial Reporting and Accounting in Latin American Countries. Hershey: IGI Global.
- Nobes, C. (2012). On the Definitions of Income and Revenue in IFRS – *Accounting in Europe*, vol 9, no.1, pp. 85-94.
- O’Dell, J. (2012). Proposed Accounting Standards Update, Revenue from Contracts with Customers (“Proposed ASU”). PCFRC.  
[http://www.fasb.org/jsp/FASB/CommentLetter\\_C/CommentLetterPage%26cid=1218220137090%26project\\_id=2011-230](http://www.fasb.org/jsp/FASB/CommentLetter_C/CommentLetterPage%26cid=1218220137090%26project_id=2011-230) (22.05.2016)
- Perumpral, S.E., Evans, M., Agarwal, S., Amenkhienan, F. (2009). The evolution of Indian accounting standards: Its history and current status with regard to International

Financial Reporting Standards. *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting*, vol 25, pp 106-111.

Preliminary Views on Financial Statement Presentation. IASB. (2008).

<http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Financial-Statement-Presentation/Phase-B/DP08/Documents/DPPrelViewsFinStmntPresentation.pdf>  
(14.05.2016)

Raiborn, C., Sivitanides, M. (2015). Accounting Issues Related to Bitcoins. *Journal of Corporate Accounting & Finance*, vol 26, no.2, pp 25-34.

Revenue recognition: Comment letter summary – main issues. (2010). IASB, FASB.

<http://www.ifrs.org/Meetings/MeetingDocs/IASB/Archive/Revenue-Recognition/RevED/RR-1210b03A.pdf> (20.05.2016)

Revenue recognition: Feedback summary from comment letters and outreach. (2012). IASB

FASB. <http://www.ifrs.org/Documents/RR0512b07A.PDF> (20.05.2016)

Zeff, S. A. (2012). The Evolution of the IASC into the IASB, and the Challenges it Faces. *The Accounting Review*, vol 87, no.3, pp 807-837.

Technically Speaking: Illuminating far and Wide. (2014). Deloitte Touche Tohmatsu Limited.

<file:///C:/Users/getter/Downloads/Technically%20Speaking%20August%202014.pdf>  
(15.05.2016)

Toots, A., Alver, J. (2008). Dictionary of accounting terms. Tallinn: Deebet.

Wistemann, J., Kierzek, S. (2005). Revenue recognition under IFRS revisited: Conceptual

Models, Current Proposals and Practical Consequences. *Accounting in Europe*, vol 2, pp 69-105.

## LISAD

### Lisa 1. IAS-is 18 defineeritud terminid

Termin	Definitsioon Eesti keeles	Definitsioon inglise keeles
Tulu/ income	Aruandeperioodil majandusliku hüvede suurenemine ettevõttes, varade suurenemise või kohustiste vähenemise tõttu, mille tagajärjel suureneb ettevõtte omakapital, välja arvatud omanike teostatud sissemaksed omakapitali.	<i>Income is increases in economic benefits during the accounting period in the form of inflows or enhancements of assets or decreases of liabilities that result in increases in equity, other than those relating to contributions from equity participants. Income encompasses both revenue and gains.</i>
Tulu (tavapärasest tegevusest)/ revenue	Aruandeperioodil majandusliku hüvede suurenemine ettevõtte tavapärase tegevuse käigus, varade suurenemise või kohustiste vähenemise tõttu, mille tagajärjel suureneb ettevõtte omakapital, välja arvatud omanike teostatud sissemaksed omakapitali.	<i>Revenue is the gross inflow of economic benefits during the period arising in the course of the ordinary activities of an entity when those inflows result in increases in equity, other than increases relating to contributions from equity participants.</i>
Õiglane väärtus/ fair value	Õiglane väärtus on hind, mis saadakse vara müügil või makstakse kohustise üleandmisel mõõtmiskuupäeval turuosaliste vahelises tavapärasest tegevuses.	<i>The price that would be received to sell an asset or paid to transfer a liability in an orderly transaction between market participants at the measurement date.</i>
Intressid/ interest	Intressid on tasu ettevõttele kuuluva raha või raha ekvivalentide kasutada andmise eest, samuti tasu ettevõttele tasumata nõuete eest.	<i>Charges for the use of cash or cash equivalents or amounts due to the entity.</i>
Litsentsitasud/ royalties	Litsentsitasud on tasu selliste ettevõttele kuuluvate pikaajaliste varade kasutamise eest nagu patendid, kaubamärgid, õigused ja arvutitarkvara.	<i>Charges for the use of long-term assets of the entity, for example, patents, trademarks, copyrights and computer software; and</i>
Dividendid/ dividends	Dividendid on kasumi jaotamine ettevõtte omakapitaliinstrumentide omanikele vastavalt nende osalusprotsendile.	<i>Distributions of profits to holders of equity investments in proportion to their holdings of a particular class of capital.</i>

Allikas: Autori koostatud IAS 18 eesmärgi ja paragrahvide 5,7 alusel

## Lisa 2. IAS-is 11 defineeritud terminid

Termin	Definitsioon Eesti keeles	Definitsioon inglise keeles
Ehitusleping/ construction contract	Ehitusleping on leping, mis on spetsiifiliselt läbi räägitud vara või vara kombinatsioonide ehitamiseks. Vara kombinatsioonid on omavahel seotud või vastastikku sõltuvad oma disaini, tehnoloogia, funktsiooni või kasutus-eesmärgi poolest.	<i>A construction contract is a contract specifically negotiated for the construction of an asset or a combination of assets that are closely interrelated or inter-dependent in terms of their design, technology and function or their ultimate purpose or use</i>
Fikseeritud hinnaga leping/ fixed price contract	Fikseeritud hinnaga leping on ehitusleping, milles töövõtja nõustub kindlaksmääratud lepingujärgse hinnaga või fikseeritud tasuga tehtud töö ühiku eest, millele teatud juhtudel võivad lisanduda kulutuste suurenemise sätted.	<i>A fixed price contract is a construction contract in which the contractor agrees to a fixed contract price, or a fixed rate per unit of output, which in some cases is subject to cost escalation clauses.</i>
Kulupõhine leping/ cost-plus contract	Kulupõhine leping on ehitusleping, milles töövõtjale hüvitatakse lubatud või muul viisil ettenähtud kulud pluss protsent nendest kuludest või fikseeritud tasu.	<i>A cost plus contract is a construction contract in which the contractor is reimbursed for allowable or otherwise defined costs, plus a percentage of these costs or a fixed fee.</i>

Allikas: Autori koostatud IAS 11 § 3 alusel



### **Lisa 3. IAS 11 avalikustamisnõuded**

§ 39 Ettevõtte avalikustab:

- lepingulise tulu, mis kajastati perioodi jooksul;
- meetodid, mida kasutati, et määrata tulu, mida perioodi jooksul kajastati; ja
- meetodid, mida kasutati, et määrata lõpetamata lepingute valmidusastet.

§ 40 Ettevõtte avalikustab järgmise informatsiooni perioodi lõpuks lõpetamata lepingute kohta

- tekkinud kogukulude ning kajastatud kasumi (miinus kajastatud kulu) kogusumma;
- saadud ettemaksete summa; ja
- kinnipidamiste summa.

§ 42 Ettevõtte avalikustab:

- klientidelt töö eest saadaolevad brutosummad varadena; ja
- klientidele esitatava töö eest saadud brutosummad kohustisena.

§ 43 Klientidelt saadaolevad brutotasud lepinguliste tööde eest on netosummad:

- toimunud kuludest pluss kajastatud tuludest; miinus
- kajastatud kahjum ning esitatud arved kõikide käigusolevate projektide eest, mille puhul esitatud arvete summa ei ületa tekkinud kulude summat pluss kajastatud kasumit (lahutada kajastatud kulud).

§ 44 Brutosummad, mida tuleb kajastada klientidele tehtava töö eest on netosummad järgmisest:

- toimunud kulud pluss kajastatud kasum; miinus
- kajastatud kahjum ning esitatud arved kõikide käigusolevate projektide eest, mille puhul esitatud arvete summa ületab tekkinud kulude summat pluss kajastatud kasumit (lahutada kajastatud kulud).

§ 45 Samuti peavad ettevõtted kajastama kõik tingimuslikud kohustused ja varad kooskõlas IAS 37-ga „Eraldised, Tingimuslikud kohustused ja Tingimuslikud varad”. Tingimuslikud varad ning kohustused võivad tekkida garantiikuludest, kohtuhagidest või trahvidest.

## **Lisa 4. IAS 18 avalikustamisnõuded**

IAS 18 paragrahv 35 määrab ettevõtetele järgmised avalikustamisnõuded:

- 1) raamatupidamis põhimõtted, mis on tulu kajastamisel rakendatud, eraldi tuleb välja tuua meetod, mille põhjal arvestatakse valmidusastet teenuste osutamisel;
- 2) teenitud tulu summa järgmiste kategooriate kaupa:
  - kaupade müük,
  - teenuste osutamine;
  - intressid,
  - litsentsitasud,
  - dividenditulu, ja
- 3) tulu, mis on teenitud kaupade ning teenuste vahetamisest ülaltoodud kategooriate kaupa.

Samuti peavad ettevõtted kajastama kõik tingimuslikud kohustused ja varad kooskõlas IAS 37-ga „Eraldised, Tingimuslikud kohustused ja Tingimuslikud varad“. Tingimuslikud varad ning kohustused võivad tekkida garantiikuludest, kohtuhagidest või trahvidest. (IAS 18 p35-35)

## Lisa 5. IFRS-is 15 defineeritud terminid

Termin	Definitsioon Eesti keeles	Definitsioon inglise keeles
Leping/contract	Kokkulepe kahe või enama osapoole vahel, mis tekitab juriidilist jõudu omavaid õigusi ning kohustusi.	<i>An agreement between two or more parties that creates enforceable rights and obligations.</i>
Lepinguline vara/ contract asset	Ettevõtte õigus tasule vastutasuks kaupade ning teenuste eest, mis ettevõtte on üle andnud kliendile kui see õigus on tingitud millestki muust kui aja möödumisest (näiteks ettevõtte tuleviku tulemuslikkus).	<i>An entity's right to consideration in exchange for goods or services that the entity has transferred to a customer when that right is conditioned on something other than the passage of time (for example, the entity's future performance).</i>
Lepinguline kohustus/ contract liability	Ettevõtte kohustus anda kliendile üle kaubad või teenused, mille eest ettevõtte on saanud kliendilt tasu (või summa kuulub tasumisele).	<i>An entity's obligation to transfer goods or services to a customer for which the entity has received consideration (or the amount is due) from the customer.</i>
Klient/customer	Osapool, kes on astunud ettevõttega kokkuleppesse, et osta kaupu või teenuseid, mis on ettevõtte tavapärase majandustegevuse väljundid, kokkulepitud tasu eest.	<i>A party that has contracted with an entity to obtain goods or services that are an output of the entity's ordinary activities in exchange for consideration.</i>
Tulu/income	Tulu on aruandeperioodi majandusliku kasu suurenemine, millega kaasneb varade suurenemine või kohustuste vähenemine ja mis suurendab raamatupidamiskohustuslase omakapitali, välja arvatud omanike teostatud sissemaksed omakapitali.	<i>Revenue is the gross inflow of economic benefits during the period arising in the course of the ordinary activities of an entity when those inflows result in increases in equity, other than increases relating to contributions from equity participants.</i>
Lepinguline kohustus / performance obligation	Lubadus kliendilepingus kliendile üle anda kas:  (a) kaupa või teenust, mis on selgesti eristatav või (b) sari selgesti eristatavaid kaupu või teenuseid, mis on suurel määral sarnaseid ning mis antakse kliendile üle samal viisil.	<i>A promise in a contract with a customer to transfer to the customer either:  (a) a good or service (or a bundle of goods or services) that is distinct; or (b) a series of distinct goods or services that are substantially the same and that have the same pattern of transfer to the customer.</i>
Tulu (tavapärasest tegevusest)/ revenue	Tulu, mis tekib ettevõtte tavapärase majandustegevuse käigus.	<i>Income arising in the course of an entity's ordinary activities.</i>
Eraldiseisev müügimaksumus/ stand-alone selling price	Eraldiseisev maksumus, mille eest ettevõtte müüks lubatud kauba või teenuse kliendile.	<i>The price at which an entity would sell a promised good or service separately to a customer.</i>
Tehingumaksumus/ transaction price	Tasu, millele ettevõtte eeldab et tal on õigus vastutasuks kokkulepitud kaupade loovutamise või teenuse	<i>The amount of consideration to which an entity expects to be entitled in exchange for transferring</i>

	osutamise eest kliendile välja arvatud tasud, mis on kogutud kolmanda osapoole eest.	<i>promised goods or services to a customer, excluding amounts collected on behalf of third parties.</i>
--	--	--

Allikas: Autori koostatud IFRS 15 lisa A alusel