

Raamatupidamise Toimkonna juhendi 11 „Äriühendused“ täiendamine

RTJ 11 täiendamise eesmärk

RTJ 11 kasutatakse muuhulgas ettevõtete ühinemise ja jagunemise kajastamiseks. Kasutajate senise tagasiside põhjal leidis Raamatupidamise Toimkond, et nimetatud valdkonnas on kasutajate ootus saada täpsemaid juhiseid ühinemiste ja jagunemiste kajastamiseks vastavalt Eesti finantsaruandluse standardile. Raamatupidamise Toimkond otsustas seetõttu täpsustada RTJ 11 ühinemist ja jagunemist käsitlevate punktide sõnastust ning täiendada RTJ 11 selleletemaliste näidetega.

Muudatused juhendis

1. Asendada juhendi punkt 57 tekst uues sõnastuses:

57. Emaettevõtte juriidiline ühinemine tema 100%-lise tütaretevõttega ei avalda mõju emaettevõtte konsolideeritud aruannetele. Alates juriidilise ühinemise hetkest lõpetab emaettevõtte oma konsolideerimata aruannetes tütaretevõtte aktsiate kajastamise vastavalt punktis 63 kirjeldatule ning hakkab tütaretevõtte varasid ja kohustisi ning tulusid ja kulusid kajastama rida-realt kasutades samu bilansilisi väärtusi, mis on kajastatud konsolideeritud aruannetes. Juhul, kui juriidiliselt on ühendavaks ettevõtteks tütaretevõtte, siis hakkab ühendav ettevõtte oma aruannetes varasid ja kohustisi ning tulusid ja kulusid kajastama rida-realt kasutades samu bilansilisi väärtusi, mis olid kajastatud emaettevõtte konsolideeritud aruannetes.

2. Asendada juhendi punkt 59 tekst uues sõnastuses:

59. Ettevõtte jagunemisel kajastavad jagunemises osalenud ettevõtted jagunemisel saadud või üleantud varasid ja kohustisi nende jagunemiseelsetes bilansilistes väärtustes. Võimalikku erinevust jagunemises osalenud ettevõtete netovara bilansilise väärtuse ja aktsiakapitali nominaalväärtuse muutuste vahel kajastatakse sobival kirjel jagunemises osalenud ettevõtete omakapitalis. Erandlikel juhtudel, kui jagunemises varasid ja kohustisi vastuvõtva ettevõtte jaoks on tegemist äriühendusega sõltumatute osapoolte vahel, siis rakendatakse selle ettevõtte arvestuses ostumeetodi põhimõtteid.

3. Lisada juhendile Lisa 5 alljärgnevas sõnastuses:

LISA 5 – NÄITED ÜHINEMISTE JA JAGUNEMISTE KOHTA

Näide 5.1 – Emaettevõtte ühinemine tütaretevõttega

Ettevõtte A soetas 31.12.20X0 sõltumatult osapoolelt 100% ettevõtte B aktsiatest hinnaga 100 000 eurot. Äriühenduse käigus koostati ostuanalüüs, milles korrigeeriti ettevõtte B netovara õiglasele väärtusele:

Ostuanalüüs seisuga 31.12.20X0:

Omandatud netovara	Bilansilised väärtused	Korrigeerimised	Õiglaselised väärtused
Varad			
Raha	10 000	0	10 000
Nõuded ostjatele	20 000	0	20 000
Varud	120 000	-10 000	110 000
Põhivarad	300 000	20 000	320 000
Kokku	450 000	10 000	460 000
Kohustised			
Hankijad	190 000	0	190 000
Laenud	200 000	0	200 000
Kokku	390 000	0	390 000
Netovara	60 000	10 000	70 000
Emaettevõtte osalus omandatud netovaras			70 000
Soetusmaksumus			100 000
Firmaväärtus			30 000

Ettevõtete A ja B bilansid ning konsolideeritud bilans seisuga 31.12.20X0 on järgmised (emettevõtte A bilansis on investeering tütarettevõttesse kajastatud soetusmaksumuses):

Konsolideerimine seisuga 31.12.20X0:

	A	B	Elimineerimised	Konsolideeritud
Varad				
Raha	150 000	10 000		160 000
Nõuded ostjatele	80 000	20 000		100 000
Varud	50 000	120 000	-10 000	160 000
Antud laenud	100 000	0		100 000
Investeering tütarettevõttesse	100 000	0	-100 000	0
Firmaväärtus	0	0	30 000	30 000
Põhivarad	320 000	300 000	20 000	640 000
Kokku	800 000	450 000	-60 000	1 190 000
Kohustised				
Hankijad	260 000	190 000		450 000
Laenud	40 000	200 000		240 000
Kokku	300 000	390 000	0	690 000
Omakapital				
Aksia(osa-)kapital	300 000	10 000	-10 000	300 000
Jaotamata kasum	100 000	30 000	-30 000	100 000
Aruandeaasta kasum	100 000	20 000	-20 000	100 000
Kokku	500 000	60 000	-60 000	500 000
Kokku	800 000	450 000	-60 000	1 190 000

Ettevõtte A omanikud otsustasid ettevõtteid A ja B ühendada selliselt, et ühendajaks on tütarettevõtte B ja ühendatavaks emaettevõtte A. Ühendamise bilansipäev on 31.12.20X1 ning tütarettevõtte B aktsiakapital ühinemise käigus ei muutu.

Ettevõtete A ja B bilansid ja kasumiaruanded ning konsolideeritud bilanss ja kasumiaruanne seisuga 31.12.20X1 (vahetult enne ühinemist) on järgmised:

Konsolideerimine seisuga 31.12.20X1

BILANSS	A	B	Elimineerimised	Konsolideeritud
Varad				
Raha	260 000	60 000		320 000
Nõuded ostjatele	120 000	30 000		150 000
Nõuded ettevõtte A vastu	0	10 000	-10 000	0
Varud ¹	100 000	120 000		220 000
Antud laenud	50 000	0		50 000
Investeering tütarettevõttesse	100 000	0	-100 000	0
Firmaväärtus ²	0	0	27 000	27 000
Põhivarad ²	320 000	280 000	18 000	618 000
Kokku	950 000	500 000	-65 000	1 385 000
Kohustised				
Hankijad	250 000	190 000		440 000
Kohustised ettevõtte B ees	10 000	0	-10 000	0
Laenud	40 000	200 000		240 000
Kokku	300 000	390 000	-10 000	680 000
Omakapital				
Aksia(osa-)kapital	300 000	10 000	-10 000	300 000
Jaotamata kasum	200 000	50 000	-50 000	200 000
Aruandeaasta kasum	150 000	50 000	5 000	205 000
Kokku	650 000	110 000	-55 000	705 000
Kokku	950 000	500 000	-65 000	1 385 000

KASUMIARUANNE	A	B	Elimineerimised	Konsolideeritud
Müügitulu	900 000	400 000		1 300 000
Kaubad, toore, materjal ja teenused ¹	-500 000	-200 000	10 000	-690 000
Mitmesugused tegevuskulud	-90 000	-60 000		-150 000
Tööjõukulud	-100 000	-50 000		-150 000
Põhivarade kulum ja väärtuse langus ²	-50 000	-40 000	³ -5 000	-95 000
Kokku ärikasum	160 000	50 000	5 000	215 000
Finantstulud ja -kulud	-10 000	0		-10 000
Aruandeaasta kasum	150 000	50 000	5 000	205 000

¹ Ostuanalüüsis allahinnatud varud müüdi aruandeaastal.

² Kasulik eluiga 10 aastat.

³ Firmaväärtuse ja ostuanalüüsis üleshinnatud põhivara täiendav kulum.

Alates 31.12.20X1 hakkab ettevõtte B mõlema ühinenud ettevõtte varasid ja kohustisi ning tulusid ja kulusid, sh võrdlusandmeid, kajastama rida-realt kasutades samu väärtusi, mis olid kajastatud ettevõtte A konsolideeritud aruannetes. Seega peab ettevõtte B:

- kajastama kõik ettevõtte A varad (välja arvatud investering ettevõttesse B) ja kohustised oma bilansis ettevõtte A bilansilistes väärtustes;
- kajastama enda varasid ja kohustisi väärtustes, mida kasutati ettevõtte A konsolideeritud aruannetes, (sealhulgas võtma arvele firmaväärtuse);
- kajastama ühinemise käigus tekkinud netovara muutust sobival omakapitali kirjel.

Ettevõtte B bilanss vahetult enne ja peale ühinemise kannete tegemist seisuga 31.12.20X1

BILANSS	B enne ühinemise kandeid	A-st tulevad varad ja kohustused	Ühinemisest tulenevad täiendavad kanded	B peale ühinemise kandeid
Varad				
Raha	60 000	260 000		320 000
Nõuded	30 000	120 000		150 000
Nõuded ettevõtte A vastu	10 000		¹ -10 000	0
Varud	120 000	100 000		220 000
Antud laenud	0	50 000		50 000
Investeering tüdarettevõttesse	0	² 0		0
Firmaväärtus	0	0	³ 27 000	27 000
Põhivarad	280 000	320 000	³ 18 000	618 000
Kokku	500 000	850 000	35 000	1 385 000
Kohustised				
Hankijad	190 000	250 000		440 000
Kohustised ettevõtte B ees	0	10 000	¹ -10 000	0
Laenud	200 000	40 000		240 000
Kokku	390 000	310 000	-10 000	680 000
Omakapital				
Aksia(osa-)kapital	10 000			10 000
Jaotamata kasum	50 000		⁴ 440 000	490 000
Aruandeaasta kasum	50 000		⁵ 155 000	205 000
Kokku	110 000	0	595 000	705 000
Kokku	500 000	310 000	585 000	1 385 000

¹ Elimineeritakse omavahelised nõuded ja kohustised.

² Investeeringut B-sse ei kaasata.

³ Kajastatakse bilansilises väärtuses (konsolideeritud aruandest).

⁴ Antud näites on netovara muutus kajastatud jaotamata kasumi kirjel.

⁵ Aruandeaasta kasum võrdub konsolideeritud aruandes kajastatud aruandeaasta kasumiga.

Aastaaruande koostamise üks alusprintsippe on lähtumine tehingute majanduslikust sisust. Kuigi ettevõtte B ei ole olnud ematettevõtte ega seetõttu kohustatud koostama konsolideeritud aruannet, siis majanduslikust sisust lähtudes on ta sisuline õigusjärglane sellele kontsernile, mis eksisteeris perioodil 31.12.20X0 kuni 31.12.20X1. Seetõttu koostavad ettevõtted A ja B oma aruandeid perioodide 20X0 kuni 20X2 kohta järgmiselt:

- 20X0: A koostab konsolideeritud aruande (võrdlusandmed on A konsolideerimata andmed 20X-1 kohta), B koostab konsolideerimata aruande;

- 20X1: A koostab lõppbilansi (kuna on ühendatav ettevõtte), B koostab juriidilise vormi poolest konsolideerimata aruande, milles aruandeaasta andmed on konsolideeritud ning võrdlusandmed 20X0 kohta on ettevõtte A 20X0 konsolideeritud aruandest (välja arvatud aktsia(osa)kapital);
- 20X2: B koostab konsolideerimata aruande, võrdlusandmed 20X1 kohta on ettevõtte B 20X1 aruandest.

Näide 5.2A – Ettevõtte jagunemine ühise kontrolli all

Ettevõttel A on kaks omanikku, X ja Y, kes omavad vastavalt 70% ja 30% suurusi osalusi. Ettevõtetest A eraldub üks äritegevus, mis antakse uude loodavasse ettevõttesse B. Mõlema ettevõtte osalused kuuluvad samadele omanikele, kelle osaluste suurused mõlemas ettevõttes on samad. Üleantava netovaraga tehakse mitterahaline sissemaks vastuvõtva ettevõtte B osakapitali. Üleantav netovara koosneb:

- Nõuded	50 000
- Varud	30 000
- Põhivarad	70 000
(sh soetusmaksumus 100 000 eurot ja akumuleeritud kulum 30 000 eurot)	
- Kohustised	50 000
Kokku netovara	100 000

Üleantava netovara harilik väärtuse, mis on hinnatud ettevõtte B osakapitali mitterahalise sissemaks jaoks, leidmisel hinnati, et nõuete, varude ja kohustiste harilik väärtus on võrdne nende bilansilise väärtusega, kuid põhivarade harilik väärtus on 90 000 eurot. Seetõttu on netovara harilik väärtus kokku 120 000 eurot ning omanik otsustas, et loodava ettevõtte B osakapitali suurus saab olema 120 000 eurot.

Kuna sellises jagunemises ei ole toimunud muutusi omanike struktuuris ega neile kuuluva vara kogumis tervikuna, siis ühe ettevõtte omakapitali vähenemine peab võrduma teise ettevõtte omakapitali suurenemisega, mistõttu üleantud netovara võetakse ettevõttes B arvele selle netovara bilansilises väärtuses ehk väärtustes, mis neil varadel ja kohustistel oli ettevõtte A raamatupidamisarvestuses.

Jagunemisel tehtavad kanded ettevõtte A raamatupidamises:

K Nõuded	50 000
K Varud	30 000
K Põhivara soetusmaksumus	100 000
D Akumuleeritud kulum	30 000
D Kohustised	50 000
D Omakapital	100 000

NB! Juhul kui ettevõtte B osanikuks saab ettevõtte A, mitte ettevõtte A omanikud, siis kajastab ettevõtte A oma bilansis investeringut ettevõttesse B. Selle investeringu soetusmaksumus võrdub üleantud netovara bilansilise maksumusega ning selle summaga ei korrigeerita muud omakapitali. Jagunemise hetkel koostatav ettevõtte A konsolideeritud bilanss võrdub jagunemiseelse ettevõtte A bilansiga.

Jagunemisel tehtavad kanded ettevõtte B raamatupidamises:

D Nõuded	50 000
D Varud	30 000
D Põhivara soetusmaksumus	100 000
K Akumuleeritud kulum	30 000
K Kohustised	50 000
K Osakapital	120 000
D Omakapital	20 000

Näide 5.2B – Ettevõtte jagunemine sõltumatule osapoolele

Ettevõttel A on kaks omanikku, X ja Y, kes omavad vastavalt 70% ja 30% suurusi osalusi. Ettevõtte A eraldub üks äritegevus, mis antakse osanikule Y kuuluvale ettevõttele B. Osanikule Y kuuluv osa ettevõttes A tühistatakse. Üleantava netovaraga tehakse mitterahaline sissemakse vastuvõtva ettevõtte B osakapitali.

Üleantav netovara koosneb:

- Nõuded	50 000
- Varud	30 000
- Põhivarad	70 000
(sh soetusmaksumus 100 000 eurot ja akumulieeritud kulum 30 000 eurot)	
- Kohustised	50 000

Kokku netovara 100 000

Üleantava netovara hariliku väärtuse, mis on hinnatud ettevõtte B osakapitali mitterahalise sissemakse jaoks, leidmisel hinnati, et nõuete, varude ja kohustiste harilik väärtus on võrdne nende bilansilise väärtusega, kuid põhivarade harilik väärtus on 90 000 eurot. Seetõttu on netovara harilik väärtus kokku 120 000 eurot ning osanik Y otsustas, et ettevõtte B täiendava osakapitali suurus saab olema 120 000 eurot.

Erinevalt näites 5.2A kirjeldatud olukorrast on siin jaguneval ettevõttel kaks omanikku, kes nõ lahutavad oma ärid ja jäävad peale jagunemist üksteisest sõltumatult tegutsema. Sellisel juhul tuleb ettevõttes B kaaluda, kas jagunemisel saadud netovara moodustab äritegevuse ning seetõttu peaks tehingut käsitlema äriühendusena ja rakendama ostumeetodit.

Antud näites on ettevõtte B jagunemise käigus saanud ettevõttes A olnud äritegevuse koos selle juurde kuuluvate netovaradega ning see vastab äriühenduse definitsioonile. Kuna jagunemise käigus muutus äritegevuse üle valitseva mõju omaja (ettevõttes A oli selleks omanik X, ettevõttes B aga omanik Y), siis on õigustatud ostumeetodi kasutamine sellise äriühenduse kajastamisel.

Jagunemisel tehtavad kanded ettevõtte A raamatupidamises:

K Nõuded	50 000
K Varud	30 000
K Põhivara soetusmaksumus	100 000
D Akumuleeritud kulum	30 000
D Kohustised	50 000
D Omakapital	100 000

Jagunemisel tehtavad kanded ettevõtte B raamatupidamises:

D Nõuded	50 000
D Varud	30 000
D Põhivara soetusmaksumus	90 000
K Akumuleeritud kulum	0
K Kohustised	50 000
K Osakapital	120 000