

TALLINNA TEHNIKAÜLIKOOL

Majandusteaduskond

Ärikorralduse instituut

Diana Vaarmaa

**EUROOPA LIIDU DIREKTIIVI 2013/34/EL MÕJU BALTI
RIIKIDE VÄIKEETTEVÕTJATE MAJANDUSAASTA
ARUANNETELE**

Magistritöö

Õppekava Ärirahandus ja majandusarvetus, peeriala majandusarvetus

Juhendaja: Monika Nikitina-Kalamäe, MA

Tallinn 2019

SISUKORD

LÜHIKOKKUVÕTE	4
SISSEJUHATUS	5
1. EUROOPA LIIDU RAAMATUPIDAMISE DIREKTIIVIDEST	7
1.1 Direktiivi 2013/34/EL tutvustus	7
1.2 Ettevõtjate liigitamise kriteeriumid	11
1.3 Euroopa Liidu direktiiviga 2013/34/EL kaasnevad muudatused	12
2. DIREKTIIVI 2013/34/EL MÕJU BALTI RIIKIDE RAAMATUPIDAMISE ÕIGUSAKTIDELE	20
2.1 Direktiivi 2013/34/EL mõju Eesti arvestust reguleerivatele õigusaktidele	21
2.2 Direktiivi 2013/34/EL mõju Läti kohalikele raamatupidamise regulatsioonidele	27
2.3 Direktiivi 2013/34/EL mõju Leedu kohalikele raamatupidamise regulatsioonidele	30
2.4 Olulisemad erinevused Balti riikide käsitlustes	32
3. VÄIKEETTEVÕTJATE MAJANDUSAASTA ARUANNETE ANALÜÜS ETTEVÕTJA ONEMED NÄITEL	37
3.1 Väikeettevõtja Onemed OÜ enne ja pärast direktiivi jõustamist koostatud majandusaasta aruannete võrdlus	37
3.2 Väikeettevõtja Onemed SIA enne ja pärast direktiivi jõustamist koostatud majandusaasta aruannete võrdlus	39
3.3 Väikeettevõtja Onemed UAB enne ja pärast direktiivi jõustamist koostatud majandusaasta aruannete võrdlus	40
3.4 Balti riikide väikeettevõtjate aruannete võrdlus	42
KOKKUVÕTE	45
SUMMARY	48
KASUTATUD ALLIKATE LOETELU	50
LISAD	54
Lisa 1. Direktiivis 2013/34/EL kehtestatud horisontaalne bilansiskeem	54
Lisa 2. Direktiivis 2013/34/EL kehtestatud kasumiaruande skeem (kulude laadi järgi)	57
Lisa 3. Direktiivis 2013/34/EL kehtestatud kasumiaruande skeem (kulude otstarbe järgi)	58
Lisa 4. Nõukogu neljanda direktiivi bilansiskeem	59
Lisa 5. Nõukogu neljanda direktiivi ja direktiivi 2013/34/EL bilansi- ja kasumiaruande skeemide võrdlus	62

Lisa 6. Nõukogu neljanda direktiivi kasumiaruande skeem.....	64
Lisa 7. Raamatupidamise seaduse bilansiskeem	65
Lisa 8. Raamatupidamise seaduse kasumiaruande skeem 1	67
Lisa 9. Raamatupidamise seaduse kasumiaruande skeem 2.....	68
Lisa 10. Eesti Vabariigi Raamatupidamise seaduse nõuded väikeettevõtjate aruandes avalikustavale infole	69
Lisa 11. Läti finantsaruandluse seaduse alusel kehtestatud bilansiskeem.....	70
Lisa 12. Läti finantsaruandluse seaduse alusel kehtestatud kasumiaruande skeem	73
Lisa 13. Leedu raamatupidamise standardi alusel kehtestatud bilansiskeem	74
Lisa 14. Leedu raamatupidamise standardi alusel kehtestatud kasumiaruande skeem	75
Lisa 15. Direktiivi nõuete sisse viimine Balti riikide kohalikesse õigusaktidesse	76
Lisa 16. Balti riikide bilansi- ja kasumiaruande skeemide võrdlus direktiiviga 2013/34/EL ...	79
Lisa 17. Balti riikide kasumiaruande skeemide võrdlus (kulude otstarbe järgi)	81
Lisa 18. Balti riikide kasumiaruande skeemide võrdlus (kulude laadi järgi)	83
Lisa 19. Onemed SIA 2015 aasta aruande esitlusvorm	86

LÜHIKOKKUVÕTE

Magistritöös uuritakse direktiivi 2013/34/EL poolt kehtestatud nõudeid ning ettevõtjate liigitamise kriteeriumeid. Magistritöös keskendutakse direktiivi 2013/34/EL rakendamisele Balti riikides. Uurimisprobleem on direktiiviga kaasnevad muudatused, mida Balti riigid peavad rakendama kohalikesse õigusaktidesse. Magistritöö eesmärk on välja selgitada kas Balti riigid on rakendanud direktiivi ühtselt ning kas direktiiv on täitnud oma eesmärgi viies Balti riikide ettevõtjate aruanded sarnasemale ja paremini võrreldavale formaadile. Lisaks on eesmärk välja selgitada, kas väikeettevõtjate liigitamise kriteeriumid on kõigis Balti riikides samad. Hüpotees on, et direktiivi rakendamisel esineb Balti riikide vahel erinevusi, kuid Balti riikide õigusaktides esitatud nõuded on üldjoontes sarnased. Magistritöö teine hüpotees on, et Balti riikides rakendatud väikeettevõtja kategooria kriteeriumid on direktiiviga samad, kuid mikroettevõtjate liigitamises esineb erinevusi.

Töö eesmärkide saavutamiseks analüüsitakse direktiivi 2013/34/EL, selle mõju Balti riikide raamatupidamisvaldkonda reguleerivatele õigusaktidele ning mõju vastavate riikide ettevõtjate majandusaasta aruannetele. Magistritöö tulemusena selgub, et väikeettevõtjate majandusaasta aruanded ei ole Balti riikide vahel võrreldavad. Magistritöös läbi viidud analüüside tulemusel selgus, et ettevõtjate liigitamise kriteeriumid ei ole defineeritud sama moodi kõigis Balti riikides. Lisaks sellele on erinevusi bilansi- ja kasumiaruande skeemides. Seetõttu ei ole võimalik kõrvutada kolme töös kasutatud majandusaasta aruannet ning neid üks-ühele võrrelda. Direktiivi 2013/34/EL alusel Balti riikide õigusaktidesse tehtud muudatused ei ole kolme riigi võrdlusel samad.

Märksõnad: direktiiv 2013/34/EL, Balti riigid, väikeettevõtja

SISSEJUHATUS

Euroopa Liit püüab mitmetes valdkondades ühtlustada liikmesriikide tegevust. Sama kehtib raamatupidamis- ja aruandlusvaldkonna kohta. Aruandlusvaldkonda reguleerib direktiiv 2013/34/EL. Viimane tõi endaga kaasa mitmeid muudatusi majandusaasta aruannetele esitatavates nõuetes väike- ja keskmise suurusega ettevõtjatele. Direktiivis 2013/34/EL on mitmeid tõlgendamisvõimalusi. Euroopa Liidu liikmesriikide arvestussüsteemid on erineva ajaloolise taustaga, mistõttu on oluline, et liikmesriigid saaksid valida direktiivi valikuvariantidest enda arvestussüsteemiga lähimad nõuded.

Teema on aktuaalne, kuna direktiivi 2013/34/EL rakendamine mõjutas ka paljusid Eesti ettevõtjaid. Lisaks pakkus autorile huvi, kas direktiivi rakendamine on täitnud enda eesmärgi ning kas Euroopa Liidu liikmesriikide sama kategooria ettevõtjate majandusaasta aruanded on pärast direktiivi 2013/34/EL rakendamist paremini võrreldavad. Magistritöös uuritakse, millised muudatused jõustusid direktiivi 2013/34/EL rakendamisel ning kas Balti riigid on need muudatused vastu võtnud ühtsel viisil. Lisaks uuritakse magistritöös direktiivi nõuete rakendamist praktikas läbi ühte kontserni kuuluvate ettevõtjate, mis tegutsevad kolmes Balti riigis.

Magistritöö uurimisprobleem on direktiiviga 2013/34/EL kaasnevad muudatused Balti riikide väikeettevõtjate aruannetes. Töö eesmärk on välja selgitada, kas Balti riigid on rakendanud direktiivi sarnaselt ning direktiiv teenib oma eesmärgi viies Balti riikide väikeettevõtjate majandusaasta aruanded sarnasemaks. Lisaks on autoril eesmärk välja selgitada, kas väikeettevõtjate liigitamise kriteeriumid on kõigis Balti riikides ühtsed ning kas väikeettevõtjate kategooria on üheselt võrreldav kõigis Balti riikides. Magistritöö eesmärgi täitmiseks on seatud järgmised ülesanded: 1) tutvustada direktiivi 2013/34/EL nõudeid ning sellega kaasnevaid muudatusi võrreldes varasemate direktiividega; 2) analüüsida direktiivi mõju Balti riikide raamatupidamise valdkonda reguleerivatele õigusaktidele; 3) analüüsida direktiivi mõju praktikas võrreldes ettevõtjate enne ja pärast direktiivi jõustamist koostatud majandusaasta aruandeid. Magistritöös on seatud kaks hüpoteesi. Esimene hüpotees on, et direktiivi 2013/34/EL tõlgendamisel esineb Balti riikides mõningaid erinevusi, kuid üldnõuded väikeettevõtjatele on

sarnased. Magistritöö teine hüpotees on, et väikeettevõtjate liigitamise kriteeriumid on Balti riikides üldjoontes sarnased ning erinevused esinevad pigem mikroettevõtjate defineerimises.

Magistritöö esimene peatükk keskendub direktiivile 2013/34/EL. Peatükis tuuakse välja direktiiviga kaasnevad olulisemad muudatused. Lisaks selgitatakse direktiiviga kaasnevaid ettevõtjate liigitamise kriteeriumeid. Magistritöö teises peatükis hinnatakse direktiivi mõju Balti riikide õigusaktidele. Magistritöö autor hindab muudatusi, mis on tehtud kohalikesse arvestusvaldkonda reguleerivatesse õigusaktidesse tulenevalt direktiivi 2013/34/EL rakendamisest. Magistritöö kolmandas peatükis hinnatakse direktiivi ja kohalike arvestusstandardite mõju praktikas majandusaasta aruannetele. Analüüs tehakse ettevõtja Onemed näitel, mis tegutseb sarnases tegevusvaldkonnas kõigis Balti riikides. Autor võrdleb Onemed OÜ, Onemed SIA ja Onemed UAB majandusaasta aruandeid. Autor soovib tänada Onemed OÜ tegevjuhti Evelyn Laar, kelle kaudu sai autor ligipääsu ka Onemed Läti ja Onemed Leedu aruannetele.

Magistritöös on kasutatud mõistet „ettevõtja“ tulenevalt Eesti Raamatupidamise seadusest. Erinevates õigusaktides on kasutatud ka mõistet „ettevõtte“. Magistritöö seisukohast käsitletakse eelnevalt esitatud mõisteid samatähenduslikult. Magistritöös kasutatakse ka erinevaid tulu mõisteid ettevõtjate liigitamise kriteeriumina. Tulu mõisted on autor esitanud tulenevalt vastavas peatükis käsitletavast õigusaktist. Teises peatükis on Balti riikide alajaotustes esitatud kohalikes õigusaktides kasutatud tulu mõisted.

1. EUROOPA LIIDU RAAMATUPIDAMISE DIREKTIIVIDEST

Euroopa Liidu raamatupidamise ja aruandluse valdkonda reguleerivad Euroopa Parlamendi ja nõukogu direktiivid. Käesolevas peatükis kirjeldatakse finantsaruannete koostamise valdkonda hetkel reguleerivat direktiivi 2013/34/EL. Peatükis kirjeldatakse direktiivi eesmärki ning direktiivis kasutatud ettevõtjate liigitamise kriteeriumeid. Peatükis antakse ülevaade direktiiviga kaasnevatest muudatustest ning esitatakse olulisemate muudatuste puhul võrdlus varasemate regulatsioonidega. Peatükis selgitatakse, millised muudatused on kohustuslikud ning millised muudatused valikulised. Peatükk käsitleb direktiivi üldiselt ning ei lähtu ühegi konkreetse riigi seisukohast.

1.1 Direktiivi 2013/34/EL tutvustus

Euroopa Liidu raamatupidamise reguleerimise alguseks võib lugeda aastat 1978, kui võeti vastu neljas Nõukogu direktiiv, mille peamine eesmärk oli tagada finantsaruannete võrreldavus ning ühtne formaat. 1983. aastal vastu võetud Nõukogu seitsmes direktiiv kattis konsolideeritud aruandeid ning nende avalikustamist. Nõukogu kaheksas direktiiv, mis võeti vastu 1984. aastal sätestas erialased nõuded audiitorile, mis olid vajalikud aruannete regulatsioonidele vastavuse tunnistamise tarbeks. Eelpool toodud kolm direktiivi olid järgnevate raamatupidamise regulatsioonide alustalaks Euroopa Liidus. (Glaserova *et al.* 2017) Magistritöös audiitorile kehtestatud nõudeid ei analüüsita ning keskendutakse finantsaruannetes avalikustatavale informatsioonile.

Neljandat ja seitsmendat direktiivi muudeti mitmel korral uute nõuete lisamisega. Selleks koostati direktiividele täpsustavaid lisasid. Neljanda ja seitsmenda Nõukogu direktiivi vahel oli palju ristviiteid. Kehtivuse viimastel aastatel erinesid algdokumentid oluliselt kehtivatest nõuetest. Keeruline oli saada ühtset ülevaadet seitsmenda ja neljanda direktiivi nõuetest, kuna need sisaldasid paljudes aja jooksul väljastatud lisadokumentides. Lisaks ei sisaldanud varasemalt kehtinud direktiivid ühtse detailsusega infot erinevate arvestusvaldkondade lõikes ning

direktiivides esines mitmeid ebatäpsuseid. Lähtuvalt Euroopa 2020 Strateegiast otsustati, et on vajadus uue raamatupidamise direktiivi järele. (Žarova 2013) 2011. aasta novembris esitas Euroopa Komisjon ettepaneku uue ettevõtjate finantsaruannete koostamise direktiivi kehtestamiseks. Euroopa Parlament kiitis raamatupidamise direktiivi heaks juunis 2013 ning sama kuu lõpuks ka direktiiv jõustus. (Alver, Alver 2013) Neljas Nõukogu direktiiv ja seitsmes Nõukogu direktiiv asendati Euroopa Liidu raamatupidamise direktiiviga 2013/34/EL.

Euroopa Liidu direktiiv 2013/34/EL reguleerib finantsaruannete koostamist nii eraldiseisval kui ka konsolideeritud tasemel. Direktiivi peamine eesmärk on luua väike- ja keskmise suurusega ettevõtjatele vastav raamistik, mis oleks piisavalt läbipaistev, kuid ei koormaks ettevõtjaid liigselt administratiivse tööga. Lisaks eelpool toodule on direktiivi eesmärk viia Euroopa Liidus tegutsevate ettevõtjate aruanded sarnasema ja läbipaistvama ülesehituse poole. Viimane on oluliseks abiks rahvusvahelise koostöö kujundamisel. (D'Angelo 2015) Direktiiv tutvustab esmakordselt mikroettevõtja mõistet. Direktiivi üks eesmärkidest on keskenduda väikestele ja mikroettevõtjatele. See eesmärk on oluline, kuna 99% Euroopa Liidu ettevõtjatest kuuluvad nendesse kategooriatesse. (Deac 2014)

Vajadus uuendatud raamatupidamise direktiivi järele tulenes olulises osas ka tänapäeva ärimaailma ning tehnoloogiliste võimaluste globaalsest arenemisest. Paljudel ettevõtjatel on tütarettevõtjaid või filiaale mitmetes maailma riikides ning seda tendentsi aina soodustavad mugavad reisimise võimalused üle maailma ning kiire tehnoloogia areng. Globaliseerumine toob kaasa väga palju võimalusi, kuid ettevõtjad on ka väljendanud muret uutele turgudele laienemisel. Uutele turgudele laienemine tõi kaasa ka uued raamatupidamise standardid ning nendele vastamise. (Mates *et al.* 2015)

Kui ettevõtjad laienevad uutele turgudele, siis vastavatesse riikidesse rajatavad tütarettevõtjad võivad raamatupidamisarvestuses lähtuda kas kohalikest aruandluse standarditest või rahvusvahelistest finantsaruandluse standarditest (*IFRS - International Financial Reporting Standards*). Juhul, kui tütarettevõtja otsustab lähtuda kohalikest standarditest, siis on emaettevõtjal oluline viia ennast kurssi ka arvestusstandarditega riikides, kuhu on plaanis laieneda. Suurte rahvusvaheliste gruppide ettevõtjate tulemuste konsolideerimine võib sellises turuolukorras muutuda väga keeruliseks. Korreksete konsolideeritud tulemuste saamiseks tuleks arvesse võtta kohalike raamatupidamisstandardite eripärad ning leida lähim variant ühtseks andmete esitamiseks. Kui direktiiv 2013/34/EL täidab oma eesmärgi ning viib nõuded väikeettevõtjatele

sarnasemale formaadile eri Euroopa Liidu liikmesriikides, siis võib eeldada, et ka arvestusmeetodid on sarnasemad ja ka konsolideerimise protsess on lihtsam.

Liikmesriikidel lasus kohustus kaasata direktiivis määratud reeglid oma kohalikesse õigusaktidesse hiljemalt 20. juuliks 2015. (Glaserova *et al.* 2017) Euroopa Liidu liikmesriigid pidid kohalikud õigusaktid viima direktiiviga kooskõlla hiljemalt 2015. aasta juuli keskpaigaks, seega enamikes riikides hakkasid kehtima direktiivi nõuded aruandeaastale, mis algas 1. jaanuaril 2016 või hiljem (Lang, Martin 2016). Viimase all mõtleb magistritöö autor ettevõtjaid, kelle majandusaasta ei alga 1. jaanuaril 2016, vaid mõne teise kalendrikuu alguses. Näiteks, kui ettevõtja majandusaasta algab 1. aprillil, siis direktiivi nõuded rakendused majandusaasta aruannetele, mis koostati perioodi 1. aprill 2016 kuni 31. märts 2017 kohta. Direktiivis on lubatud nõuete varasem rakendamine (*Ibid.*).

Direktiiv on koostatud kooskõlas Euroopa Väikeettevõtluse aktiga (*The Small Business Act for Europe*). Akt võeti vastu aastal 2008. Väikeettevõtluse akt on kooskõlas strateegiaga Euroopa 2020. Euroopa 2020 strateegias esitatud seitsmest juhtalgatusest jätkusuutliku kasvu tagamiseks toetavad kuus väikeettevõtluse edendamist. Euroopa Väikeettevõtluse aktis rakendatakse samuti põhimõtet, et enne tuleb mõelda väikestele. Eraldi on välja töötatud töögrupid, kes tegelevad väikeettevõtjate kuulamise ja konsulteerimisega. Lisaks Väikeettevõtluse akti rakendamisele on olemas ka järelevalve üksus, kes vaatab üle ja hindab Euroopa riikide edenemist Väikeettevõtluse akti rakendamisel. Viimane avalikustatud järelevalve aruanne pärineb aastast 2013. (The Small ... 2018)

Direktiiv on oma olemuselt uuenduslik ning kannab läbivalt kaasas olulisuse printsiipi. Direktiiv ei kohusta avalikustama infot, mis on ettevõtja tegevuse seisukohalt ebaoluline. Direktiivi rakendamisega proovitakse luua ühtne standardite kogum, mis viib riikide kohalikud raamatupidamisstandardid lähemale rahvusvahelistele standarditele nagu IFRS ja IAS. Rahvusvaheliste standarditega kaasnevad nõuded on tihtipeale väikeettevõtjatele ja keskmise suurusega ettevõtjatele pigem koormavad. Seetõttu on ka direktiiv proportsionaalselt jaotanud nõuded vastavalt sellele, millisesse kategooriasse ettevõtjad kuuluvad. (D'Angelo 2015) Direktiivis sätestatud ettevõtjate liigitamise kriteerimeid kirjeldatakse peatükis 1.2.

Direktiivis on toodud mitmed valikud. Kõiki direktiivis toodud punkte ei ole liikmesriigid kohustatud rakendama. Kohustuslikud punktid on direktiivis tähistatud inglise keelse sõnaga

„*required*“ ja valikulised punktid sõnaga „*permitted*“. Valikuvariandid on direktiivis toodud peamiselt tulenevalt liikmesriikide erineva taustaga raamatupidamissüsteemidest. Euroopa Liidu liikmesriikide raamatupidamissüsteemid võib üldjoontes jaotada kaheks – Anglo-Saksa süsteemid ja kontinentaalsed süsteemid. Valikuvariandid annavad võimaluse valida vastavale süsteemile sarnasem lähenemisviis. Kuigi valikuvariandid lihtsustavad direktiivi vastuvõtmist mitmetele liikmesriikidele, ei ole see lõpuni kooskõlas direktiivi eesmärgiga aruandeid ühtlustada ning tekitab siiski mõningad erinevused. Seetõttu ei ole liikmesriikide majandusaasta aruanded ka direktiivi nõudeid järgides täielikult võrreldavad. (Hyblova, Kolcavova 2017)

Direktiivi arvestusmeetodite ühtlustamise põhimõtted tekitasid vastumeelt mõningates liikmesriikides. Osade liikmesriikide jaoks tähendas direktiivi rakendamine mõistetele uue tähenduse andmist. Näiteks ei olnud Saksamaal tavaks kaasata netokäibes ka renditulu, kui rentimine ei olnud ettevõtja põhitegevusala. Samuti ei olnud Läti nõus netokäibe definitsiooniga. Nii nagu ka Portugalis on tavaks, arvati Lätis muu äritulu samuti netokäibe hulka, kui tegemist oli olulise äriiniga. (*Ibid.*) Samuti ei olnud direktiiviga üheselt nõus Eesti, kes otsustas pöörduda kaasusega C-508/13 Euroopa Kohtusse. Eesti palve oli osaliselt tühistada artikli 4 lõiked 6 ja 8 ning tunnistada täielikult tühiseks artikli 6 lõige 3 ja artikli 16 lõige 3. Eesti riigi peamine argument seoses eelpool toodud artiklitega oli seotud väikeettevõtjate defineerimisega. Direktiivis on arvestatud kvantitatiivselt väikeettevõtjate arvuga, kuid ei ole võetud arvesse asjaolu, et väikeettevõtjate osatähtsus Eesti turumahust on oluline. Eelpool toodud artiklid piirasid väikeettevõtjate info avalikustamist. (Kohtuasi 2015) Direktiivi rakendamine on keerukas, kuna direktiivi peavad rakendama kõik Euroopa Liidu liikmesriigid. Tulenevalt liikmesriikide arvestusvaldkonna taustast ning turuolukorrast on ka liikmesriikide ootused direktiivile erinevad.

2017. aastal läbiviidud uuringust ei selgu, kas direktiiv saavutab Euroopa Liidu liikmesriikide aruannete ühtlustamise eesmärgi. Hyblova ja Kolcavova läbi viidud uuringus on jaotatud direktiivi valikuvariandid valikuteks, mis mõjutavad aruandes kajastatud finantstulemusi ning valikuteks, mis mõjutavad aruande formaati. Uuringu tulemusena on toodud välja, et sõltuvalt direktiivis esitatud valikutest võivad ka aruannetes avalikustatavad finantstulemused oluliselt erineda. (Hyblova, Kolcavova 2017) Juhul, kui sõltuvalt direktiivis toodud valikutest on Euroopa Liidu liikmesriikide arvestusmeetodid oluliselt erinevad, siis ei pruugi olla majandusaasta aruannetes toodud tulemused omavahel võrreldavad. Sel juhul ei teeniks direktiiv aruannete ühtlustamise eesmärki.

1.2 Ettevõtjate liigitamise kriteeriumid

Üks olulisemaid direktiiviga kaasnevaid muudatusi on ettevõtjate liigitamine vastavalt nende suurusele. Ettevõtjate liigitamine tekitab võimaluse reguleerida avalikustatava info mahtu majandusaasta aruannetes. See avaldab enim mõju väike- ja mikroettevõtjatele, kellele on regulatiivse koormuse vähenemine oluline administratiivsete kulude vähendamiseks. Direktiivi rakendamisega proovitakse viia majandusaasta aruannetes avalikustatava kohustusliku informatsiooni maht vastavusse ettevõtja suurusega (D'Angelo 2015).

Direktiivis esitatud ettevõtjate liigitus lähtub kolmes kriteeriumist: netokäive, bilansimaht ja keskmine töötajate arv. Sõltuvalt eelpool toodud kriteeriumitest jaotatakse ettevõtjad mikro-, väike-, keskmise suurusega ja suurettevõtjateks. Ettevõtjate liigitamine võimaldab luua erinevate gruppide finantsaruandlusele vastavad nõuded ning hoida tasakaalus esitatud info ja aruandlusega kaasneva administratiivse koormuse. (*Ibid.*) Erinevates liikmesriikides võidakse ettevõtjate liigitamise aluseks olevaid definitsioone mõista erinevalt. Seetõttu on oluline ka magistritöös tuua välja direktiivis esitatud definitsioonid. Direktiivis on netokäive defineeritud kui „tulu, mis on saadud toodete müügist ja teenuste osutamisest ning millest on maha arvatud müügiallahindlused ning käibemaks ja muud käibega otseselt seotud maksud“. Bilansimahu definitsioonis on viidatud direktiivi bilansiskeemile. Bilansimaht koosneb direktiivi bilansiskeemi punktides A-E esitatud vara koguväärtusest. Aruandeaasta keskmise töötajate arvu kohta eraldi definitsiooni direktiivis esitatud ei ole. (EL direktiiv 2013/34/EL) Töö autor eeldab, et töötajate arvu arvestamisel võetakse arvesse täiskoormusele teisendatud töötajate arvu.

Direktiivi alusel klassifitseeritakse mikroettevõtjateks ettevõtjaid, kelle bilansipäeva seis ei ületa tabelis 1 esitatud mikroettevõtja kriteeriumeid. Väikeettevõtja ei tohi ületada tabelis 1 esitatud kolmest väikeettevõtja kriteeriumist kahte kriteeriumit. Keskmise suurusega ettevõtja on ettevõtja, kelle bilansipäeva tulemused ei ületa tabelis 1 esitatud kriteeriumitest kahte, kuid ei ole siinkohal väikeettevõtja ega mikroettevõtja. Suurettevõtja kategooriasse liigitatavad ettevõtjad peavad vastupidiselt keskmise suurusega ettevõtjatele ületama kahte tabelis 1 esitatud kriteeriumitest. (EL direktiiv 2013/34/EL art 3)

Tabel 1. Ettevõtjate liigitamise kriteeriumid Euroopa Liidu direktiivi 2013/34/EL alusel

Ettevõtja kategooria	Bilansimaht (EUR)	Netokäive (EUR)	Keskmine töötajate arv aruandeaasta jooksul (in)
Mikroettevõtja	≤350 000	≤700 000	≤10
Väikeettevõtja	≤4 000 000	≤8 000 000	≤50
Keskmise suurusega ettevõtja	≤20 000 000	≤40 000 000	≤250
Suurettevõtja	>20 000 000	>40 000 000	>250

Allikas: EL direktiiv 2013/34/EL art 3; autori koostatud

Euroopa Liit jättis siiski võimaluse liikmesriikidel eelpool toodud kriteeriumeid vastavalt liikmesriigi turuolukorrale ja turumahtudele muuta. Direktiivis on sätestatud, et väikeettevõtjatele on liikmesriikidel lubatud määrata ise väikeettevõtja liigitamise kriteeriumid, mis ületavad direktiivi poolt pakutud kriteeriumeid, kuid ei ületa bilansimahtu 6 miljonit EUR ja netokäivet 20 miljonit EUR (EL direktiiv 2013/34/EL art 3). Saksamaa, Holland ja Inglismaa võtsid vastu maksimaalsed Euroopa Liidu poolt lubatud väikeettevõtja kriteeriumid, vastavalt bilansimaht 6 miljonit EUR, netokäive 12 miljonit EUR ja töötajate arv 50 inimest (Lang, Martin 2016). Liikmesriikide võrdlemisel on oluline silmas pidada liikmesriigi poolt vastu võetud kriteeriumeid ning ka kriteeriumite definitsioone. Sõltuvalt definitsioonist võib oluliselt erineda tunnus, mille alusel ettevõtjaid liigitatakse. Kui ettevõtjate liigituse kriteeriumid on oluliselt erinevad, siis ei pruugi samaväärsete ettevõtjate majandusaasta aruanded olla võrreldavad.

1.3 Euroopa Liidu direktiiviga 2013/34/EL kaasnevad muudatused

Direktiiv 2013/34/EL asendab Euroopa Nõukogu neljandat ja seitsmendat direktiivi. Euroopa Nõukogu neljas direktiiv käsitles äriühingute raamatupidamise aruannetele kehtestatud nõudeid. Direktiivis esitati miinimumnõuded, mida teatavasse kategooriasse kuuluvad äriühingud pidid oma aruannetes esitama. Direktiivis esitati bilansi- ja kasumiaruande skeemid, et ettevõtjate majandusaasta aruannetes esitatav info oleks ühtne. Äriühingutele, mille majanduslik või ühiskondlik tähtsus oli ebaoluline, lubas direktiiv kõrvalekaldeid esitatud nõuetest. (EN direktiiv 78/660/EMÜ) Direktiivi 2012. aasta lisas täpsustati liikmesriikide lõikes ettevõtjate kategooriad, millele direktiivi nõuded rakendusid. Ettevõtjate liigid esitati kohalikus keeles, et välistada tõlgendamisvõimalust. Ettevõtjate kategooriate all peetakse silmas ettevõtja õiguslikku vormi.

Eesti näitel on ettevõtjate liikidena esitatud aktsiaselts ja osaühing. (EEC directive 78/660/EEC amendment B)

Euroopa Nõukogu seitsmes direktiiv, mis võeti vastu 13. juunil 1983, käsitles konsolideeritud aastaaruandeid. Seitsmenda direktiiviga prooviti kooskõlastada konsolideeritud aruandeid reguleerivad siseriiklikud õigusaktid, et konsolideeritud majandusaasta aruanded oleksid omavahel võrreldavad. Direktiivis olid sätestatud ka konsolideerimise tingimused. Peamiseks konsolideerimise nõudeks oli hääle enamus või kontrolliv osalus ettevõtjas. (EN direktiiv 83/348/EMÜ) Direktiiv reguleeris konsolideeritud aruandeid konsolideeriva üksuse seisukohast. Magistritöö uurib direktiivide erinevusi väikeettevõtjatele kehtestavate nõuete kohta, mis ei ole väikese konsolideerimisgrupi konsolideeriv üksus. Seetõttu on järgnevalt toodud võrdlus Euroopa Liidu direktiivi 2013/34/EL ja Euroopa Nõukogu neljanda direktiivi vahel.

Direktiiviga kaasnevatest muudatustest pakuvad enim kõneainet ettevõtjate liigitamise kriteeriumid. Neljandas Nõukogu direktiivis ei olnud esitatud kriteeriumeid, mille alusel ettevõtjaid liigitada. Direktiivis olid esitatud väikese ja keskmise suurusega äriühingu mõiste, kuid kriteeriumeid nende defineerimiseks seatud ei olnud. Neljandas direktiivis oli võimalus väikese ja keskmise suurusega äriühinguid vabastada direktiivis kehtestatud nõuetest. (EN direktiiv 78/660/EMÜ) Direktiivi 2013/34/EL alusel liigitatakse ettevõtjad vastavalt magistritöö peatükis 1.2 esitatud kriteeriumitele. Direktiivis 2013/34/EL punktis 26 on rõhutatud, et ettevõtja finantsaruandlus peaks olema ettevõtja suuruse ja keerukusega vastavuses. Kõik ettevõtjate kategooriad peavad siiski oma aruannetes esitama bilansi, kasumaruande ja finantsaruannete lisad. (EL direktiiv 2013/34/EL)

Direktiivis 2013/34/EL on samuti esitatud võimalus liikmesriikidel vabastada eelkõige mikro- ja väikeettevõtjaid mitmetest nõuetest. Olulisim nõue, milles tehakse kohandusi mikro- ja väikeettevõtjatele, on majandusaasta aruande põhjaruannetes esitatav informatsioon. Artiklis 14 on esitatud väikeettevõtjatele lubatud lihtsustused. Direktiivis on väikeettevõtjatele antud võimalus esitada majandusaasta aruandes lühendatud bilanss ja kasumiaruanne. Lisaks on direktiivis sätestatud, et väikeettevõtjatel ei ole kohustust avaldada rahavoogude aruannet osana majandusaasta aruandest. (EL direktiiv 2013/34/EL) Kõikidel ettevõtjatel, kes ei ole väikesed ettevõtjad, võib liikmesriik paluda rahavoogude aruande ja omakapitali muutuste aruande kaasamist. (EL direktiiv 2013/34/EL art 4) Väikeettevõtjatel ei ole kohustust esitada rahavoogude ja omakapitali muutuste aruannet esitada, kuid soovi korral võivad väikeettevõtjad seda siiski teha.

Neljandas Nõukogu direktiivis olid bilansi- ja kasumiaruande skeemid esitatud direktiivi osana, mitte direktiivi lisades. Direktiivis olid esitatud kaks erinevat bilansiskeemi ja kaks erinevat kasumiaruande skeemi. (EN direktiiv 78/660/EMÜ) Finantsaruannete koostamisel annab ka direktiiv 2013/34/EL liikmesriikidel valida kahe bilansi- ja kasumiaruande skeemi vahel. Direktiivis esitatud bilansi- ja kasumiaruande skeemid on esitatud magistritöö lisades 1-3. Liikmesriikidel on võimalus valida kas üks skeem, vastavalt olukorrale kasutada mõlemat skeemi või lähtuvalt pakutud bilansi- ja kasumiaruande skeemidest pakkuda väikese ja keskmise suurusega ettevõtjatele välja lihtsustatud skeemid. Sõltuvalt ettevõtja suurusest võivad bilansi- ja kasumiaruande skeemid olla erinevad. Direktiiv ei paku välja ühtset skeemi rahavoogude aruande ega omakapitali muutuste aruande jaoks. (Mates *et al.* 2015) Magistritöö teises peatükis hindab autor, kas Balti riikide kohalikes arvestust reguleerivates õigusaktides on samuti esitatud kaks võimalikku bilansi- ja kasumiaruande skeemi või on kohalikes õigusaktides direktiivis esitatud valikut piiratud.

Direktiivis 2013/34/EL on esitatud nii horisontaalne kui ka vertikaalne bilansiskeem. Vertikaalse ja horisontaalse bilansiskeemi erinevus on peamiselt avalikustatavate kirjade järjekord. Vertikaalse bilansiskeemi puhul avalikustatakse bilansi alajaotused järgmises järjekorras: varad, kohustised, omakapital. Horisontaalse bilansiskeemi puhul avalikustatakse kirjed järgnevas järjekorras: varad, omakapital, kohustised. (EL direktiiv 2013/34/EL) Magistritöö seisukohalt ei ole vajalik mõlema bilansiskeemi lisades välja toomine, kuna magistritöös analüüsitakse pigem kirjeid, mida on kohustuslik avalikustada, mitte kirjade esitamise järjekorda. Seetõttu on magistritöö autor esitanud magistritöö lisas 1 vaid horisontaalse bilansiskeemi. Väikeettevõtjatel on võimalus lühendatud bilansis avalikustada vaid kirjed, mis on direktiivi skeemides toodud tähtedega ja rooma numbritega. Kui väikeettevõtja soovib avalikustada informatsiooni detailsemalt, siis see on lubatud. (*Ibid.*, art 31) Liikmesriikidel on ka õigus lubada või nõuda bilansi esitamisel käibevara ja põhivara ning lühiajaliste- ja pikaajaliste kohustiste kirjade esitamist direktiivi skeemidest erineval viisil. Viimane võimalus on lubatud vaid juhul, kui esitatav informatsioon on sisult samaväärne direktiivi skeemidega. (Alver, Alver 2013) Direktiivi seisukohalt on käibevara ja kohustiste esitamisel olulisem kirjade sisu, mitte vormiline ühtivus direktiivi skeemiga.

Magistritöö autor on võrrelnud direktiivi 2013/34/EL horisontaalset bilansiskeemi varasemalt kehtinud Nõukogu neljanda direktiivi bilansiskeemiga, mis on esitatud magistritöö lisas 4. Autor

on analüüsinud, kas direktiivi 2013/34/EL bilansiskeem on sarnane Nõukogu neljanda direktiivi bilansiskeemiga. Bilansiskeemid on kõrvutatud magistritöö lisas 5. Bilansiskeemides, mis on esitatud lisades 1 ja 4, ei ole olulisi erinevusi tähtede ja rooma numbritega esitatud kirjetes. Ainus erinevus on kahjumi esitusviisis. Neljas Nõukogu direktiiv lubas esitada aruandeaasta kahjumi ka aktivas, mitte passivas nagu on esitatud direktiivis 2013/34/EL. Neljandas nõukogu direktiivis on aktivas esitatud kahjumi juures ka märge, et aktivas võib kahjumi edastada ainult juhul, kui seda ei ole juba esitatud kohustiste jaotuses. Neljandas direktiivis oli toodud ka märge, et kui siseriiklikus õiguses on sätestatud teisiti, siis tuleb lähtuda siseriiklikust õigusest (EN direktiiv 78/660/EMÜ).

Direktiivis 2013/34/EL on esitatud kaks kasumiaruande skeemi lähtuvalt kulude jaotamise põhimõttest. Esimeses skeemis on kulud jaotatud kulude laadi järgi ja teises skeemis kulude otstarbe järgi. Direktiivi kasumiaruande skeemid on esitatud vastavalt magistritöö lisades 2 ja 3. Lisas 2 esitatud kasumiaruande skeemi puhul on lubatud koondada read 1 kuni 5 üheks kirjeks ning lisada kirje nimetuseks „brutokasum või –kahjum“. Lisas 3 esitatud kasumiaruande skeemi puhul on lubatud brutokasumi real koondada read 1, 2, 3 ja 6. (EL direktiiv 2013/34/EL art 14) Detailsemate alajaotuste esitamine ei ole nõutud. Väikeettevõtjal on täiendava info esitamine lubatud ning võib esitada kasumiaruande detailsemal formaadil. Autor on võrrelnud direktiivi 2013/34/EL kulude laadi järgi koostatud kasumiaruande skeemi samaväärse skeemiga Nõukogu neljandas direktiivis. Nõukogu neljanda direktiivi kasumiaruande skeem on esitatud lisas 6 ja see on kõrvutatud direktiivi 2013/34/EL skeemiga magistritöö lisas 5.

Kui võrrelda inglise keelseid skeeme, siis kasumiaruandes on muudatused real *other operating expenses*, kus varasemalt kasutati mõisteid *expenses* asemel *charges*. Autori hinnangul on neid mõisteid kasutatud samatähenduslikult ning olulist erinevust antud rea puhul ei tuvastatud. Neljandas direktiivis olid esitatud ka *extraordinary income and expenses*, mida 2013/34/EL direktiivi skeemis eraldi esitatud ei ole. Erakorralised tulud ja kulud on uues direktiivis kaasatud juba eelnevalt esitatud ridadel ning direktiiv 2013/34/EL ei erista tavapärastest tegevustest tulenevaid tulusid ja kulusid ning erakorralisi tulusid ja kulusid. Lisaks on erinevus kasumi sõnastuses. Neljandas Nõukogu direktiivis on esitatud kasum ettevõtja tavapärastest tegevustest, kuid direktiivis 2013/34/EL kasumi real täiendavad täpsustused puuduvad. Kui kõrvutada eestikeelsed tõlked eelpool võrreldud direktiividest, siis on näha, et ka sarnane erinevus esineb tulu mõiste puhul.

Võrreldes eelpool kõrvutatud direktiivide tõlkeid eesti keelde, siis kasumiaruandes on erinevus nii tulu tähenduses kasutatavas terminoloogias kui ka tulu definitsioonis. Neljandas Nõukogu direktiivis on kasutatud mõistet puhaskäive, kuid 2013/34/EL direktiivis mõistet netokäive. Definitsioonid on kõrvutatud tabelis 2.

Tabel 2. Puhaskäibe ja netokäibe erinevus

Neljas nõukogu direktiiv (art 28)	Direktiiv 2013/34/EL (art 2)
„ Puhaskäive hõlmab summad, mis on saadud toodangu müügist ja teenuste osutamisest äriühingu põhitegevuse raames ning millest on lahutatud müügihinnavähendid ning käibemaks ja muud käibega otseselt seotud maksud.“	„ Netokäive – tulu, mis on saadud toodete müügist ja teenuste osutamisest ning millest on maha arvatud müügiallahindlused ning käibemaks ja muud käibega otseselt seotud maksud“

Allikas: EN direktiiv 78/660/EMÜ art 28; EL direktiiv 2013/34/EL art 2; autori koostatud

Puhaskäibe puhul on neljandas Nõukogu direktiivis välja toodud, et puhaskäive ei sisalda enam müügihinnavähendeid ning käibega seotud makse. Sama kehtib ka mõiste netokäive kohta. Netokäibe definitsioonis on selgitatud, et käibest on maha arvatud müügiallahindlused ja käibega seotud maksud. Ainsa erinevusena on puhaskäibe definitsiooni välja toodud, et tegemist on tuluga äriühingu põhitegevusest. Direktiivi definitsioonid tabelis 2 ei ole seetõttu autori hinnangul ühtsed. Netokäibe puhul ei ole tingimata tegemist vaid põhitegevusest teenitud tuluga. Eelnevast skeemide analüüsist tulenes samuti, et neljandas Nõukogu direktiivis on kõik muud erakorralised tulud esitatud kasumiaruande lõpus eraldi ridadel. Direktiivis 2013/34/EL ei ole erakorraliste tulude jaoks esitatud eraldi kirjeid ning erakorralised tulud tuleks kaasata direktiivi skeemis muude tulude kirjetel. (EL direktiiv 2013/34/EL; EN direktiiv 78/660/EMÜ)

Rahavoogude aruanne on ülesehituselt kõige keerulisem majandusaasta aruande osa. Selle koostamine tekitab raamatupidajatel kõige enam segadust ja küsimusi. (Ottesson 2018) Direktiiv 2013/34/EL vabastab väikeettevõtjad rahavoogude aruande avalikustamisest. See aitab väikeettevõtjatel oluliselt vähendada majandusaasta aruande koostamise mahtu. (EL direktiiv 2013/34/EL) Rahavoogude aruande kokkupanek nõuab majandusaasta aruande koostamisel tavaliselt enim aega. Nõukogu Neljandas direktiivis puudus info rahavoogude aruande esitamise kohta. Direktiiv lubas liikmesriikidel vajadusel nõuda muu teabe esitamist raamatupidamise aastaaruandes. (EN direktiiv 78/660/EMÜ) Muu teave võis sisaldada nii rahavoogude aruannet kui

ka omakapitali muutuste aruannet, kuid nende esitamine sõltus sel juhul liikmesriigi kohalikest aruandlust reguleerivatest õigusaktidest.

Neljas Nõukogu direktiiv oli koosatud väiksema detailsusega kui direktiiv 2013/34/EL. Näiteks on neljandas Nõukogu direktiivis küll esitatud täiendavad nõuded aruande lisadele, kuid need on esitatud kõikidele ettevõtjatele ühised. Tulenevalt ettevõtjate kategoriseerimisest direktiivis 2013/34/EL on esitatud direktiivis ka täiendavad nõuded keskmise suurusega ja suurettevõtjate ning ka avaliku huvi üksuste tarbeks. Sarnaseid täpsustusi on ka teistes direktiivi alampunktides. Ka neljandas Nõukogu direktiivis olid toodud punktid, kus oli kirjeldatud kõrvalekaldeid, mida liikmesriigid võivad lubada väike ja keskmise suurusega ettevõtjatele sõltuvalt vastava liikmesriigi õigusaktidest. (EN direktiiv 78/660/EMÜ; EL direktiiv 2013/34/EL) 2013/34/EL direktiivis on aga sarnaseid täpsustusi lisatud detailsemalt, et ei tekiks valesti tõlgendamise võimalust.

Direktiiv 2013/34/EL käsitleb ka muu teabe avalikustamist. Direktiivi 2013/34/EL alusel tuleks väikestele ettevõtjatele tagada ühtlustatud nõuded kogu Euroopa Liidus. Vastu võetud direktiiv väljendab selgelt väikeettevõtjate kaitsmise põhimõtet. Lisaks sätestab direktiivi punkt 10, et liikmesriikidel püsib võimalus kehtestada keskmistele ja suurtele ettevõtjatele täiendavaid nõudeid võrreldes direktiivis toodud miinimumnõuetega. Keskmiste ja suurte ettevõtjate majandusaasta aruannetele on tavaliselt rohkem tarbijaid kui väikeettevõtjate aruannetele. Seetõttu on ka keskmiste ja suurte ettevõtjate aruannetes avalikustatavale infole suuremad nõudmised. (EL direktiiv 2013/34/EL) Suurte ja keskmiste ettevõtjate avalikustatud infot kasutatakse ka tihedalt mediaväljaannetes. Eestis ilmuvad ajakirjanduses ka erinevad koondtabelid, mis reastavad ettevõtjad just majandusaasta aruannetest saadud info põhjal. Majandusaasta aruanne on ainus ettevõtjat tutvustav dokument, mis annab ülevaate ettevõtja finantsseisust ja käekäigust. Aruannetest saab ka indikatsioone, millise strateegiaga ettevõtja tegutseb. Näiteks saab aruandest välja lugeda, milliste vahenditega ettevõtja oma tegevust finantseerib.

Direktiiv 2013/34/EL vabastab väikeettevõtjad ka muu teabe esitamisest, mida võivad liikmesriigid nõuda teistelt ettevõtjatelt. Erandiks on väikeettevõtjate maksude kogumise eesmärgil kogutava info esitamise nõue. Kui avalikustav info esitatakse ühtsesse süsteemi ning teenib liikmesriigi maksusüsteemi eesmärki, siis on liikmesriigil õigus nõuda ka väikestelt ettevõtjatelt täiendava info esitamist maksuseaduse valguses. (EL direktiiv 2013/34/EL p 10) Praktikas võivad väikestelt ettevõtjatelt küsida täiendavat informatsiooni ka laene väljastavad institutsioonid ning teised infost huvitatud osapooled. Näiteks võib konsolideerimisgrupis seada

emaettevõtja ja tütarettevõtjale täiendavad tingimused majandusaasta aruande koostamiseks. Ainus eeldus on, et direktiivis seatud miinimumnõuded oleksid siiski täidetud. Neljandas Nõukogu direktiivis selles valdkonnas täpsustused puudusid (EN direktiiv 78/660/EMÜ).

Liikmesriikidel on luba vabastada väikeettevõtjad tegevusaruande esitamisest. Neljandas Nõukogu direktiivis käsitles tegevusaruande esitamist artikkel 46. Selles artiklis esitatud info kohaselt ei ole tegevusaruande esitamise kohta vabastusi teatavat tüüpi ettevõtjatele. Sealjuures puuduvad detailsed juhised, millist infot tuleb majandusaasta aruandes avalikustada. Artikkel 46 edastab põhimõtet, et tegevusaruandega tuleb anda ülevaade äriühingu tegevuse ja seisundi kohta. (EN direktiiv 78/660/EMÜ art 46) 1978. aasta direktiivi kohaselt ei olnud detailselt paika pandud tegevusaruande põhimõtteid. 2013. aasta direktiivi järgi võivad liikmesriigid väikeettevõtjad vabastada tegevusaruande koostamisest. Direktiivi 2013/34/EL alusel on tegevusaruandest vabastamise tingimuseks nõue, et vaatamata tegevusaruande mitte esitamisele avalikustavad väikeettevõtjad direktiivi 2012/30/EL artikli 24 lõikes nõutud info. (EL direktiiv 2013/34/EL p 27) Direktiiv 2012/30/EL kirjeldab aktsiaseltside asutamise ning nende kapitali säilitamise ja muutmise nõudeid. Artiklis 24 kirjeldatakse aktsiate (sh omaaktsiate) omandamise tingimusi. (EL direktiiv 2012/30/EL art 24) Ettevõtjad peavad jälgima, et vaatamata tegevusaruande mitte esitamisele, sisaldab majandusaasta aruanne aktsiate omandamisega seotud infot juhul, kui aruande perioodi jooksul on sarnaseid tehinguid toimunud. Kui ettevõtja ei ole oma aktsiaid või osasid omandanud, siis ei ole direktiivil täiendavat nõuet ettevõtjale tegevusaruande mitte esitamisel. Magistritöö raames hinnatakse tegevusaruande koostamise nõudeid seetõttu siseriiklike õigusaktide tasandil.

Võrreldes neljanda Nõukogu direktiiviga on direktiivis 2013/34/EL toodud ka kasvava tähtsusega ettevõtjate sotsiaalse vastutuse põhimõtteid. Esmalt prooviti Euroopa Liidu õigusaktidesse tuua sotsiaalse vastutuse põhimõtteid läbi direktiivi 2003/51/EC, mida tuntakse ka kui *Accounts Modernisation Directive*. Viimane nõuab ettevõtjalt informatsiooni, mis ei puuduta vaid finantstulemusi, vaid ka muid tulemuslikkuse näitajaid. (Szabo, Sorensen 2015) 2003. aasta direktiivis väljendati selgelt mittefinants tulemuslikkuse näitajate avalikustamise nõuet. Direktiivis 2003/51/EC on vastav nõue küll toodud, kuid liikmesriikidel püsib direktiivi alusel siiski võimalus vabastada avalikustamise nõudest ettevõtjad, kelle suuruse juures oleks nõue liiga suure administratiivse koormusega. (EK direktiiv 2003/51/EC)

Liikmesriikide vahel puudus ühtne arusaam, milline informatsioon, mis ei ole otseselt seotud finantstulemustega, on oluline avalikustada majandusaasta aruandes. Mitmed liikmesriigid pidasid piisavaks direktiivi 2003/51/EC tõlgendamist vastavalt riigi turuolukorrale, kuid mitmed liikmesriigid soovisid detailsema info avalikustamist, kui on nõutud direktiivis 2003/51/EC. Peamine probleem seisnes selles, et direktiivi 2003/51/EC nõuded olid väga erinevalt tõlgendatavad. Sellest tulenevalt otsustas Euroopa Komisjon vastu võtta täpsustatud avalikustamise nõuded ka mitte-finantsinformatsioonile. (Szabo, Sorensen 2015) 2014. aastal võeti vastu direktiiv 2014/95/EL, mis muutis direktiivi 2013/34/EL. Muudatused puudutavad peamiselt suurettevõtjate ja kontsernide poolt esitatava info mitmekesisusele kehtestatavaid nõudeid. Direktiivis on kirjeldatud detailsemalt info, mis on oluline avalikustada ettevõtjate majandusaasta aruannetes. Direktiiv 2014/95/EL annab selgemad juhised ja seal tuuakse välja mitte-finants informatsiooni, mis tuleb aruannetes avalikustada. Direktiiv 2014/95/EL ei too olulisi muudatusi väikeettevõtjatele. (EL direktiiv 2014/95/EL) Magistritöö seisukohast lähtuvalt direktiivi 2014/95/EL täiendavalt ei uurita ning keskendutakse väikeettevõtjaid puudutavale informatsioonile.

2. DIREKTIIVI 2013/34/EL MÕJU BALTI RIIKIDE RAAMATUPIDAMISE ÕIGUSAKTIDELE

Direktiiv 2013/34/EL jõustus 26. juunil 2013. Liikmesriikidele anti direktiivi ellu viimiseks ning seadustesse kaasamiseks veidi üle kahe aasta. 20. juuli 2015 oli kuupäev, kui direktiivist 2013/34/EL tulenevad muudatused tuli sisse viia iga liikmesriigi õigusaktidesse. Kohalikes õigusaktides tuli liikmesriikidel kehtestada aruannetele jõustuvad muudatused, mille aruande perioodi algus on hiljemalt 1. jaanuar 2016. (Lang, Martin 2016) Direktiiv on olulise tähtsusega ka Balti riikidele tulenevalt ettevõtjate suuruste jaotusest. Mikro-, väikeste, keskmise suurusega ja suurte ettevõtjate jaotus on toodud tabelis 3. Jaotus on koostatud 2010. aasta andmetel. Hilisemat statistikat, mis võrdleks kolme Balti riigi ettevõtjate liigitamist, ei ole avalikustatud.

Tabel 3. Ettevõtjate jaotus 2010. aastal Eurostati andmetel

Ettevõtja kategorია	Eesti		Läti		Leedu	
	ettevõtjate arv	osatähtsus ettevõtjate kogu arvust	ettevõtjate arv	osatähtsus ettevõtjate kogu arvust	ettevõtjate arv	osatähtsus ettevõtjate kogu arvust
Mikroettevõtjad	46 377	88,88%	72 559	89,23%	101 934	89,02%
Väikesed ettevõtjad	4 707	9,02%	7 248	8,91%	10 267	8,97%
Keskmise suurusega ettevõtjad	963	1,85%	1 330	1,64%	2 025	1,77%
Suurettevõtjad	133	0,25%	185	0,23%	285	0,25%
KOKKU	52 180	100%	81 318	100%	114 511	100%

Allikas: Deac 2015

Erinevate ettevõtjate kategooriate osatähtsused Balti riikides on sarnased. Erinevused ettevõtjate kategooriate osatähtsuses jäävad ühe protsendipunkti piiridesse. Seega saab väita, et direktiivi mõju sõltuvalt ettevõtjate kategooriate jaotusest võib olla Balti riikides väga sarnane. Edasine mõju hinnang tuleneb sellest, millised nõuded on Balti riigid direktiivist lähtudes rakendanud ning millised mitte. Teise peatüki alapeatükkides analüüsitakse direktiivi mõju Balti riikide kohalikele õigusaktidele raamatupidamise valdkonnas.

2.1 Direktiivi 2013/34/EL mõju Eesti arvestust reguleerivatele õigusaktidele

Eestis reguleerivad raamatupidamist Raamatupidamise seadus ja Eesti Finantsaruandluse standard. Finantsaruandluse standardi rakendamisel lähtutakse Raamatupidamise Toimkonna juhenditest (RTJ). Raamatupidamiskohustlasel on võimalik valida, kas ettevõtja soovib koostada oma majandusaasta aruande vastavuses Eesti Finantsaruandluse standardiga või rahvusvaheliste finantsaruandluse standarditega. (Raamatupidamise põhinõuded 2016) Väikeettevõtjad koostavad tavapäraselt aruanded vastavuses Eesti Finantsaruandluse standardiga. Praktikas esineb ka näiteid väikeettevõtjatest, kes koostavad aruanded vastavuses rahvusvaheliste finantsaruandluse standarditega. Tavaliselt kuuluvad sel juhul ettevõtjad konsolideerimisgruppi, mis esitab konsolideeritud aruande vastavuses rahvusvaheliste finantsaruandluse standarditega.

Kui võrrelda Eesti Vabariigi Raamatupidamise seaduse enne direktiivi rakendumist kehtinud redaktsiooni direktiivi rakendamise järgse redaktsiooniga, siis jäävad silma mitmed olulised muutused. Direktiivi 2013/34/EL nõudeid rakendav Raamatupidamise seaduse redaktsioon jõustus 1. jaanuaril 2016. Esmakordselt jaotatakse ettevõtjad seaduse mõistes gruppidesse – mikroettevõtja, väikeettevõtja, keskmise suurusega ettevõtja ning suurettevõtja. Samuti jaotatakse sarnastesse kategooriatesse konsolideerimisgruppid. (Raamatupidamise seadus § 3) Raamatupidamise seaduses toodud liigitused on esitatud tabelis 4.

Tabel 4. Ettevõtjate liigitamine Eesti Vabariigi Raamatupidamise seaduse alusel

Ettevõtja kategooria	Bilansimaht (EUR)	Müügitulu (EUR)	Keskmine töötajate arv aruandeaasta jooksul (in)
Mikroettevõtja	<175 000	<50 000	Ei ole esitatud
Väikeettevõtja	≤4 000 000	≤8 000 000	≤50
Keskmise suurusega ettevõtja	≤20 000 000	≤40 000 000	≤250
Suurettevõtja	>20 000 000	>40 000 000	>250

Allikas: Raamatupidamise seadus¹ §3; autori koostatud

Võrreldes Raamatupidamise seaduses toodud piirmäärasid magistritöö esimeses peatükis tabelis 1 toodud direktiivi piirmääradega, siis jäävad silma erinevused mikroettevõtjate piirmäärades. Mikroettevõtja piirmäärad on oluliselt madalamad direktiivis 2013/34/EL kehtestatud piirmääradest, kui direktiivi bilansimahu ülempiir on 350 000 EUR, müügitulu ülempiir

700 000 EUR ja suurim lubatud töötajate arv 10 inimest. Eesti Vabariigi Raamatupidamise seaduses puudub mikroettevõtjatel töötajate arvu piirang. Mikroettevõtjatele on veel kehtestatud tingimus, et ettevõtja omakapital peab olema suurem kui kohustised. Mikroettevõtjal peab olema üks osanik, kes on ka juhatuse liige. Viimased täpsustavad nõuded puuduvad direktiivi nõuetes. Autori hinnangul on Eesti Vabariigi poolt tehtud muudatused direktiivi nõuetesse vastavuses direktiivi 2013/34/EL lõikega 14: „Liikmesriigid peaksid võtma arvesse oma turgude eritingimusi ja vajadusi, kui nad otsustavad selle üle, kas või kuidas rakendada käesoleva direktiivi kontekstis mikroettevõtjate suhtes kohaldatavat erikorda., (EL direktiiv 2013/34/EL p 14) Sõltuvalt Eesti ettevõtjate keskmisest suurusest on direktiivi poolt pakutud piirmäärad mikroettevõtjatele kõrged ning ka turustatistika kogumise eesmärgil jääks suur osa ettevõtjatest katmata. Seetõttu on Eesti Vabariik rakendanud karmimad meetmed ning määranud piirmäärad vastavalt Eesti kohaliku turu proportsioonidele. Väikeettevõtja ülempiir, keskmise suurusega ettevõtja piirmäärad ja suurettevõtja piirmäärad on samad, mis Euroopa Liidu direktiivis (EL direktiiv 2013/34/EL).

Eesti Raamatupidamise seaduses ja direktiivis erineb tulu mõiste nii termini kui ka definitsiooni poolest. Raamatupidamise seaduses müügitulu mõistet esitatud ei ole, kuid ettevõtjate liigituse aluseks on kasutatud just müügitulu. Raamatupidamise seaduses on defineeritud „tulu“ termin. Direktiivi ja kohaliku raamatupidamise seaduse mõisted on kõrvutatud tabelis 5.

Tabel 5. Eesti Vabariigi raamatupidamise seaduse ja direktiivi 2013/34/EL tulu definitsioonide võrdlus

Direktiiv 2013/34/EL (art 2)	Raamatupidamise seadus § 3 lg 4
„ netokäive – tulu, mis on saadud toodete müügist ja teenuste osutamisest ning millest on maha arvatud müügiallahindlused ning käibemaks ja muud käibega otseselt seotud maksud“	„ tulu - majandusliku kasu suurenemine aruandeperioodil vara lisandumise või suurenemisena või kohustiste vähenemisena, mille tulemusel omakapital suureneb, välja arvatud omanike sissemaksed omakapitali“

Allikad: direktiiv 2013/34/EL art 2; Raamatupidamise seadus¹ § 3; autori koostatud

Direktiivi netokäibe mõiste defineerib detailsemalt tulu päritolu ning maha arvamisi. Eesti Raamatupidamise seaduses on esitatud tulu mõiste ja definitsioon. Raamatupidamise seaduses esitatud tulu definitsioonis ei ole määratletud, kas tegemist on toodete müügist ja teenuste osutamisest saadud tuluga. Samuti ei ole lahti kirjutatud, kas tulu sisaldab müügiallahindluseid ja käibega seotud makse või mitte. Müügitulu mõistet Eesti Vabariigi Raamatupidamise seaduses

esitatud ei ole. Raamatupidamise seaduse definitsioon kirjeldab tulu mõistet läbi bilansiridade muutuste.

Raamatupidamise seaduses ettevõtjate klassifikatsioonis on ühe kriteeriumina kasutatud müügitulu (Raamatupidamise seadus § 3). Müügitulu on selgitatud RTJ 2 lisa 2, kus on välja toodud kasumiaruande kirjete selgitused. RTJ 2 lisa 2 defineerib müügitulu järgnevalt: „Aruandeperioodil toodete, kaupade ja teenuste müügist saadud tulu (arvestatud vastavalt juhendile RTJ 10 “Tulu kajastamine”)“ (RTJ 2 lisa 2) RTJ 2 viitab müügitulu mõistes RTJ-le 10. Viimases ei ole eraldi müügitulu definitsiooni esitatud, kuid on esitatud taaskord tulu mõiste. RTJ 10 defineerib mõistet „tulu“ järgnevalt: „Tulu on aruandeperioodi majandusliku kasu suurenemine, millega kaasneb varade suurenemine või kohustuste vähenemine ja mis suurendab raamatupidamiskohustuslase omakapitali, välja arvatud omanike poolt teostatud sissemaksed omakapitali.“ (RTJ 10 p 9) RTJ 10 tulu mõiste ühtib olulises osas Raamatupidamise seaduses esitatud mõistega. Erinev on vaid sõnade järjekord, kuid mõisted on samad.

RTJ 10 p 9 viidatakse *IFRS for SMEs* (Väike- ja keskmise suurusega ettevõtete rahvusvaheline finantsaruandlusstandard) punktile 2.23 (a), 2.25. Lisaks on lisatud RTJ-le 10 alamärkusena järgmine info: „SME IFRS kasutab mõiste „tulu” vastetena mõisteid „*income*”, „*revenue*” ja „*gain*”. Sisuliselt on kõik kolm *IFRS for SMEs* mõistet samatähenduslikud ning käesolevas juhendis kasutatakse kõigi nende vastena mõistet „tulu”.“ (*Ibid.*) Autor on kõrvutanud viidatud mõisted *IFRS for SME-st* tabelis 6.

Tabel 6. RTJ 10 viidatud *IFRS for SMEs* mõisted

2.23 „ Tulu (<i>income</i>) on majandusliku kasu suurenemine aruandeperioodil, mis väljendub varade lisandumise või suurenemisena või kohustiste vähenemisena, ja mille tulemusena omakapital suureneb, välja arvatud omanike poolt teostatud sissemaksed omakapitali.“
2.25 „ Tulu (<i>income</i>) mõiste hõlmab nii tulu tavapärasest äritegevusest (<i>revenue</i>) kui ka tehingukasumeid (<i>gains</i>)“
2.25 (a) „Tulu tavapärasest äritegevusest (<i>revenue</i>) on tulu, mis tekib ettevõtte tavapärase tegevuse käigus, ja mida kirjeldatakse sageli väga erinevate nimetustega, nagu müük, teenustasu, intressitulu, dividenditulu, litsentsitasud (rojaltid) ja renditulu.“
2.25 (b) „Tehingukasumid (<i>gains</i>) on muu tulu, mis ei tulene tavapärasest äritegevusest. Tehingukasumite kajastamisel koondkasumiaruandes tuuakse need tavaliselt eraldi välja, kuna info nende kohta tuleb kasuks majandusotsuste tegemisel.“

Allikas: IFRS for SMEs 2015; Väike- ja keskmise ... 2012; autori koostatud

IFRS for SMEs inglise keelses versioonis on punktis 2.25 esitatud järgmine lause: „*The definition of income encompasses both revenue and gains.*“ Seega, *IFRS for SMEs* alusel on mõiste „*income*“ samaväärne tuluga, mis sisaldab nii mõistet „*revenue*“ kui ka mõistet „*gain*“. (*IFRS for SMEs* 2015) Väike- ja keskmise suurusega ettevõtjate rahvusvaheline finantsaruandluse standard eristab kolme eelpool toodud mõistet, mistõttu ei ole RTJ 10 allmärkuses esitatud info vastavuses rahvusvahelise finantsaruandluse standardiga. Sama järelduseni jõuab autor kasutades ka eestikeelset versiooni standardist. Tabelis 6 on välja toodud, et tulu sisaldab nii tulu tavapärasest äritegevusest kui ka tehingukasumeid.

Eesti raamatupidamist reguleerivad õigusaktid viitavad väike- ja keskmise suurusega ettevõtjate rahvusvahelise finantsaruandlusstandardi andmetele. Autori hinnangul on seetõttu oluline kõrvutada Raamatupidamise seaduse ja *IFRS for SMEs* tulu mõisted. Mõistete võrdlus on esitatud tabelis 7.

Tabel 7. *IFRS for SMEs* ja Eesti Vabariigi Raamatupidamise seaduse tulu mõiste võrdlus

<i>IFRS for SMEs</i> (p 2.23)	Raamatupidamise seadus § 3
„ Tulu on majandusliku kasu suurenemine aruandeperioodil, mis väljendub varade lisandumise või suurenemisena või kohustiste vähenemisena, ja mille tulemusena omakapital suureneb, välja arvatud omanike poolt teostatud sissemaksed omakapitali.“	„ Tulu – majandusliku kasu suurenemine aruandeperioodil vara lisandumise või suurenemisena või kohustiste vähenemisena, mille tulemusel omakapital suureneb, välja arvatud omanike sissemaksed omakapitali“

Allikas: 2015 *IFRS for SMEs* p 2.23; Raamatupidamise seadus¹ § 3; autori koostatud

Kõrvutades *IFRS for SMEs* mõisted Raamatupidamise seaduse tulu mõistega, siis selgub, et Raamatupidamise seaduse tulu mõiste on olulises osas ühtne *IFRS for SMEs* mõistega. Tulu mõiste sisaldab nii müügitulu kui ma tehingukasumeid. Kuna ettevõtjate klassifikatsioonis on kasutatud müügitulu mõistet, siis on vajalik selgitada, kas *IFRS for SMEs* müügitulu mõistest on maha arvatud ka müügiallahindlused ja käibemaks, nagu seda on tehtud direktiivi mõistes. Tabelis 8 on esitatud *IFRS for SMEs* tulu arvestuse põhimõtted:

Tabel 8. *IFRS for SMEs* tulu arvestuse põhimõtted

„Ettevõtte mõõdab tulu saadud või saadaoleva tasu õiglasest väärtusest. Saadud või saadaoleva tasu õiglasest väärtuse mõõtmisel **võetakse arvesse kõiki ettevõtte poolt lubatud jaeallahindlusi, kiire arveldamisega seotud allahindlusi ja mahuallahindlusi.**“

„Ettevõtte kajastab tuluna ainult enda nimel saadud ja saadaoleva majandusliku kasu brutosumma.

Tulu hulka ei arvata kolmandate isikute nimel kogutud summasid, nagu näiteks **müügitaksud**, kaupade ja teenustega seotud maksud ja **käibemaks**. Agendina tegutsemise puhul kajastab ettevõtte tuluna ainult oma vahendustasu summa. Müügitehingu sisulise teostaja (*principal*) nimel kogutavad summad ei ole ettevõtte tulu.“

Allikas: 2015 IFRS for SMEs p 23.3 ja 23.4; autori koostatud

Autor on tabelis 8 esitatud andmete puhul rõhutanud müügitulu mõiste võrdluse seisukohalt olulisi märksõnu. Direktiivis esitatud netokäibe mõistes on toodete ja teenuste müügist saadud tulust maha arvatud müügiallahindlused ja käibega seotud maksud. *IFRS for SMEs* esitatud mõiste alusel tuleb maha arvata käibega seotud maksud ja erinevad allahindlused. Autor jõuab oma analüüsis järelduseni, et direktiivis esitatud netokäibe mõiste on sisult samatähenduslik müügitulu mõistega.

Ettevõtjate liigitamise alusel rakenduvad erinevat tüüpi ettevõtjate majandusaasta aruannetele erinevad nõuded. Raamatupidamise seaduse alusel peavad mikroettevõtja ning väikeettevõtja esitama raamatupidamise aastaaruandes põhjaruannetest vaid bilansi ja kasumiaruande. (Raamatupidamise seadus § 15) Raamatupidamise seaduse varasema redaktsiooni alusel kuulusid raamatupidamise aastaaruande põhjaruannete hulka ka rahavoogude aruanne ja omakapitali muutuste aruanne. (Raamatupidamise seadus § 15 2015) Lisaks põhjaruannetele peavad mikro ja väikeettevõtjad esitama ka aruande lisad. Raamatupidamise seaduses esitatud info alusel võib väikeettevõtja esitada seaduse bilansi- ja kasumiaruande skeemides araabia numbritega toodud kirjed aruande lisades põhjaruannete asemel. Eesti Raamatupidamise seaduse bilansiskeem on esitatud magistritöö lisas 7 ja kasumiaruande skeemid on lisades 8 ja 9. Eesti Raamatupidamise seaduse alusel on lubatud kahe erineva kasumiaruande skeemi rakendamine – kulude laadi järgi ning kulude otstarbe järgi.

2016. aastal jõustunud Raamatupidamise seaduse redaktsioonis on toodud ka vastavatele ettevõtjate kategooriatele eraldi nõuded info avalikustamise kohta raamatupidamise aastaaruande lisades. Varasemas redaktsioonis oli §-is 21 toodud nõuded oluliselt lühemad ning puudusid spetsiifiliselt erinevatele gruppidele määratud nõuded. (Raamatupidamise seadus § 21) Raamatupidamise seaduse 2016. aastal jõustunud redaktsioon kaasab direktiivi 2013/34/EL

nõudeid. Lisaks on toodud redaktsioonis mitmeid täpsustusi, mida varasemas redaktsioonis ei olnud. Näiteks on täpsustatud § 3 esitatud vara, kohustiste, tulude ja kulude mõisteid (Raamatupidamise seadus). Majandusaasta aruannetele on Raamatupidamise seaduses esitatud rohkem nõudeid ja täpsustusi, kuid sellest tulenevalt on kohustuslik aruandes esitatava info maht vähenenud. Autori hinnangul võib nõuete täpsustamine aidata kaasa väikeettevõtjate aruannete koostamisele ning ettevõtjate majandusaasta aruannete koostamisel on vähem tõlgendamise ruumi.

Raamatupidamise seaduses on esitatud nii mikroettevõtja kui väikeettevõtja seisukohalt lühendatud raamatupidamise aastaaruande koostamise eesmärk. Väikeettevõtja raamatupidamise aastaaruande koostamise eesmärk on: „Väikeettevõtja eesmärk lühendatud raamatupidamise aastaaruande koostamisel ja avaldamisel on anda aruande kasutajale, kellel on aruandest arusaamiseks piisavad finantsalased teadmised, oma finantsseisundi ja -tulemuse kohta asjakohast ning tõepäraselt esitatud informatsiooni, mida aruande kasutaja saaks oma majandusotsuste tegemisel kasutada.“ (*Ibid.*) Raamatupidamise seaduse kohaselt võib väikeettevõtja esitada lühendatud raamatupidamise aastaaruande, kuid peab seejuures hindama, kas esitatav aastaaruanne täidab ka eelpool toodud aastaaruande koostamise eesmärgi.

Direktiiv tõi muutuseid ka Eesti finantsaruandluse standardisse. Viimases täpsustati, et väikeettevõtja võib esitada lühendatud raamatupidamise aastaaruandes põhjaruannetest vaid bilansi ja kasumiaruande ning esitada Raamatupidamise seaduse bilansi- ja kasumiaruande skeemides araabia numbritega toodud alajaotuste info põhjaruannete asemel raamatupidamise aastaaruande lisades. Eesti finantsaruandluse standardisse on lisatud ka sarnaselt Raamatupidamise seadusele info, mida peab väikeettevõtja avalikustama oma raamatupidamise aastaaruandes. Nõuded on esitatud magistritöö lisas 10. (Raamatupidamise seaduse muutmise ... 2015) Lisaks ei ole vastavalt Raamatupidamise seadusele kasutanud Eesti direktiivis esitatud võimalust vabastada väikeettevõtjad tegevusaruande esitamisest (Raamatupidamise seadus §14). Nii lisas 10 esitatud nõuded kui ka tegevusaruande esitamise nõue on vajalikud saamaks asjakohane ja tõepärane (*relevant and truthful*) ülevaade väikeettevõtja tegevusest majandusaastal (Raamatupidamise seadus § 15). Direktiiv kasutab jätkuvalt mõistes õige ja õiglane ülevaade (*true and fair view*), nagu oli ka varasemates Raamatupidamise seaduse redaktsioonides (EL direktiiv 2013/34/EL p 26; Raamatupidamise seadus § 15 2015). Võttes arvesse väikeettevõtjate turumahtu Eestis, siis on info avalikustamine oluline ka turuosaliste info kogumise eesmärgil.

Kui ettevõtja raamatupidamine lähtub Eesti Finantsaruandluse standardist, siis lähtutakse raamatupidamise koostamisel Raamatupidamise toimkonna juhenditest. Raamatupidamise toimkonna juhendites (RTJ) muudeti direktiivist tulenevalt RTJ 2 ja RTJ 15. RTJ 2 on esitatud raamatupidamise aastaaruande mahud sõltuvalt ettevõtja suuruselt ning on esitatud lühendatud väikeettevõtja ja lühendatud mikroettevõtja aruande kohustuslikud osad. RTJ 15 on toodud avalikustava informatsiooni nõuded vastavalt Raamatupidamise seaduses vastu võetud ettevõtjate liigitusele suuruse alusel. Muudatused jõustusid alates 01.01.2016 ning kehtivad 01.01.2016 ning hiljem algavate aruandeperioodide kohta. (Raamatupidamise toimkonna ... 2016)

Direktiiv 2013/34/EL on toonud Eesti kohalikesse raamatupidamisvaldkonna normdokumentidesse mitmeid muudatusi. Väikeettevõtjaid enim mõjutav muudatus on seotud lühendatud raamatupidamise aastaaruande esitamisega. Nii seadustes kui ka raamatupidamise toimkonna juhendites on esitatud nõuded, mida väikeettevõtja peab tingimata majandusaasta aruandes esitama. Eesti õigusaktidesse on kaasatud olulisemad direktiiviga 2013/34/EL kaasnenud muudatused. Direktiivis esitatud ettevõtjate liigitamine on Eesti õigusaktides vastu võetud muudatustega mikroettevõtjate piirmäärades. Mikroettevõtjate piirmäärad on direktiivis esitatud piirmäärdest madalamad ning neid ületavad ettevõtjad kuuluvad automaatselt väikeettevõtja kategooriasse.

2.2 Direktiivi 2013/34/EL mõju Läti kohalikele raamatupidamise regulatsioonidele

Lätis reguleerivad raamatupidamist nii Läti raamatupidamise seadus kui ka Läti kohalikud finantsaruandluse standardid. Lätis on majandusaasta aruannete ja konsolideeritud majandusaasta aruannete koostamiseks vastu võetud eraldi seadus. 2016. aastal jõustunud finantsaruannete esitamise seaduse redaktsioon kaasab direktiivi 2013/34/EL alusel ettevõtjate liigitamise muudatust. 2016. aastal jõustunud redaktsioonis on ettevõtjad liigitatud lähtuvalt nende suuruselt. (Law On the ... 2016) Läti ettevõtjate liigitamise kriteeriumid on esitatud tabelis 9. Läti on võtnud vastu samad kriteeriumid, mis olid kehtestatud Euroopa Liidu direktiivis.

Tabel 9. Ettevõtjate liigitamine Läti kohalike raamatupidamise õigusaktide alusel

Ettevõtja kategooria	Bilansimaht (EUR)	Netokäive (<i>Net turnover</i>) (EUR)	Keskmine töötajate arv aruandeaasta jooksul (in)
Mikroettevõtja	<350 000	<700 000	<10
Väikeettevõtja	≤4 000 000	≤8 000 000	≤50
Keskmise suurusega ettevõtja	≤20 000 000	≤40 000 000	≤250
Suurettevõtja	>20 000 000	>40 000 000	>250

Allikas: Law On ... 2016 art 5; autori koostatud

Läti finantsaruandluse seaduses on ettevõtjate liigitamiseks kasutatud mõistet netokäive. Ka direktiivis 2013/34/EL on liigitamise aluseks netokäibe mõiste. Direktiivi mõiste ja Läti kohaliku seaduse mõiste on kõrvutatud tabelis 10.

Tabel 10. Läti finantsaruannete koostamise seaduse ja direktiivi 2013/34/EL tulu definitsioonide võrdlus

Direktiiv 2013/34/EL art 2 p 5	Läti finantsaruandluse seadus art 41
„ <i>Net turnover means the amounts derived from the sale of products and the provision of services after deducting sales rebates and value added tax and other taxes directly linked to turnover</i> “	„ <i>Net turnover is revenue from the sale of produce or goods and provision of services, from which trade discounts and other allocated discounts, as well as value added tax and other taxes directly related to turnover, have been deducted.</i> “

Allikas: direktiiv 2013/34/EL art 2; Law On ... 2016 art 14; autori koostatud

Kui vaadata Läti seaduse kasumiaruande skeemi, siis on näha, et netokäibe all sisaldub ka muu tulu äritegevusest. (Law On ... 2016) Kui ettevõtjal on muu tulu olulises summas, siis võetakse ettevõtjate liigitamisel netokäibe asemel aluseks kogu tulu (Lang, Martin 2016). Kui Läti netokäibes on kaasatud ka muu tulu äritegevusest, siis ei ole netokäibe mõiste võrreldav direktiivis esitatud netokäibe mõistega. Peatükis 2.1 on direktiivi netokäibe mõiste analüüsil välja selgitatud, et direktiivi jaotuse alusel on muu tulu esitatud eraldi *extraordinary income* jaotuse all. Läti definitsioon on sõnastuselt sarnane direktiivi mõistega, kuid kuna on teada, et Läti tulu hulka kaasatakse ka muu tulu, siis ei ole definitsioonid omavahel võrreldavad. Majandusaasta aruannetes esitatavad netokäibe näitajad on võrreldavad vaid ettevõtjate vahel, kus muu tulu osakaal on ebaoluline.

Läti väikeettevõtjatel on kohustuslik esitada raamatupidamise aastaaruandes bilanss, kasumiaruanne ja lisad. Väikeettevõtjatel puudub kohustus esitada mitte finantsandmetega seotud informatsiooni nagu näiteks ettevõtja keskkonnamõjud ja töötajatega seotud info. (Law on ... 2016) Läti ettevõtjatele on kohustuslik rakendada uuest raamatupidamise seadusest tulenevaid nõudeid aruandeperioodidele, mis algasid 1. jaanuaril 2016 või hiljem. Varasem direktiivi nõuete rakendamine ei olnud lubatud. Väikeettevõtjatel on võimalus esitada lühendatud raamatupidamise aastaaruanne. (Lang, Martin 2016) Läti ettevõtjatel puudus ka varasemas redaktsioonis nõue esitada informatsiooni keskkonnamõjude ja töötajate info kohta. Varasema redaktsiooni kohaselt oli kõigil ettevõtjatel kohustuslik esitada omakapitali muutuste aruanne ja rahavoogude aruanne. (Procedures for ... 2013) Läti finantsaruandluse seaduses on esitatud tegevusaruande nõuded, kuid väikeettevõtjad ei pea tegevusaruannet esitama, kui info avalikustatakse majandusaasta aruande lisades. Läti ettevõtjatel puudub kohustus esitada mitte-finantsinformatsiooni, kuid olulisemad ettevõtja suhtarvud, omaaktsiatega seotud info ning investeeringud tütar- ja sidusettevõtjatesse tuleb siiski avalikustada. (Law on ... 2016) Lisaks puudub seaduses täpsem informatsioon väikeettevõtjate muu teabe esitamise nõuete kohta.

Läti ettevõtjate majandusaasta aruanded peavad olema koostatud kooskõlas finantsaruannete seadusega, kus on kehtestatud bilansi- ja kasumiaruande skeemid. Bilansiskeem on esitatud magistritöö lisas 11 ja kasumiaruande skeem magistritöö lisas 12. Läti seaduses pakutud bilansi- ja kasumiaruande skeemid on väga liigendatud. Bilansiskeemis on aktivas rooma numbritega esitatud peamised kirjed ning araabia numbritega vastavad alajaotused. Passiva poolel on nummerdamata peamised kirjed ning araabia numbritega vastavad alajaotused. Ettevõtjatel on kohustuslik esitada bilansiskeemis rooma numbritega kirjed ning kasumiaruande skeemist araabia numbritega kirjed. Avalikustada tuleb ka ilma tähiseta kirjed. Muude kirjete avalikustamine on vabatahtlik. Läti seaduses on esitatud vaid vertikaalne kasumiaruande skeem ehk kulud on liigitatud nende laadi järgi. (Law on ... 2016)

Lätis on kehtestatud mikroettevõtjatele kõrgemad piirmäärad, kui Eestis. Magistritöö peatükis 2.1 analüüsis autor Eesti mikro- ja väikeettevõtjate liigitamise kriteeriumeid. Kui rakendada Läti ettevõtjatele samu piirmäärasid, mis on kasutusel Eestis, siis oleksid paljud Läti mikroettevõtjad Eesti kategooriate alusel väikeettevõtjad. Autor hindab majandusaasta aruannete analüüsil, kas Onemed ettevõtjad eri Balti riikides on väikeettevõtjad lähtuvalt ka direktiivi definitsioonist, välistamaks kohalike standardite erinevusi.

2.3 Direktiivi 2013/34/EL mõju Leedu kohalikele raamatupidamise regulatsioonidele

Leedus reguleerivad raamatupidamist Leedu raamatupidamise seadus ja ettevõtjate raamatupidamise standardid. Leedus võeti direktiivi mõjusid sisaldav raamatupidamise seadus vastu 1. juulil 2015. Direktiivi muudatused rakendusid esmalt aruannetele, mille majandusaasta algas 1. jaanuaril 2016 või hiljem. Leedu raamatupidamise seaduses ei olnud samuti varasemas redaktsioonis esitatud ettevõtjate liigitamise kriteeriumeid. (Law of ... 2015) Leedu ettevõtjate liigitamise kriteeriumid on esitatud tabelis 11. Leedu on vastu võtnud samad kriteeriumid, mis olid kehtestatud Euroopa Liidu direktiivis.

Tabel 11. Ettevõtjate liigitamine Leedu kohalike raamatupidamise õigusaktide alusel

Ettevõtja kategooria	Bilansimaht (EUR)	Neto müügitulu (<i>Net sales revenue</i>) (EUR)	Keskmine töötajate arv aruandeaasta jooksul (in)
Mikroettevõtja	<350 000	<700 000	<10
Väikeettevõtja	≤4 000 000	≤8 000 000	≤50
Keskmise suurusega ettevõtja	≤20 000 000	≤40 000 000	≤250
Suurettevõtja	>20 000 000	>40 000 000	>250

Allikas: Law of ... 2015 art 4; autori koostatud

Leedus on finantsaruandluse seaduses täpsustatud neto müügitulu ja keskmine töötajate arv mõisteid ning kuidas neid näitajaid arvutada. Sarnaselt Eesti ja Läti tulumõistete võrdlusele direktiiviga, esitatakse ka Leedu puhul direktiivi mõiste ja kohaliku õigusakti tulu mõiste võrdlus. Leedu finantsaruandluse seaduses toodud tulu mõiste on kõrvutatud direktiivi tulu mõistega tabelis 12.

Tabel 12. Direktiivi 2013/34/EL ja Leedu finantsaruandluse seaduse tulu mõistete võrdlus

Direktiiv 2013/34/EL p 5	Leedu finantsaruandluse seadus art 4 p 5
„ <i>Net turnover</i> means the amounts derived from the sale of products and the provision of services after deducting sales rebates and value added tax and other taxes directly linked to turnover“	„ <i>Net sales revenue</i> shall be income earned from sale of goods and services in a reporting financial year, less amounts of sales of returned goods, mark-down, rebate amounts.“

Allikas: direktiiv 2013/34/EL; Law of ... 2015 art 4; autori koostatud

Kui võrrelda Leedu seaduses esitatud neto müügitulu mõistet direktiiviga 2013/34/EL, siis on Leedu neto müügitulu definitsioon olulises osas sarnane direktiivi mõistele. Leedu kohalikus õigusaktides on kasutatud neto müügitulu, mistõttu autor eeldab, et müügitulust on juba maha arvatud müügituluga seotud maksud. Muud definitsioonis esinevad erinevused tulenevad autori hinnangul vaid sõnastusest ning sisulist erinevust terminoloogias ei esine.

Leedus on väikeettevõtjatel võimalik majandusaasta aruandes avalikustada täispikkuses või lühendatud bilanss, kasumiaruanne ning majandusaasta aruande lisad. Rahavoogude aruanne ning omakapitali muutuste aruanne esitatakse vaid ettevõtja enda soovil. (Law of ... 2015) Lisaks ei tule väikeettevõtjate aruannetes esitada täiendavat infot keskkonnamõju ja tööjõu kohta. Kuigi ettevõtjatel ei ole seadusest tulenevat kohustust infot avaldada, siis võivad erinevad institutsioonid ning kreditorid sellegi poolest paluda ettevõtjatel täiendava info avaldamist koostöö edendamise eesmärgil. (Marcinkevicius 2017) Täiendava info esitamiseks direktiivist tulenevalt kohustus puudub, kuid võimalus täiendavat infot esitada on kõigil kolme riigi ettevõtjatel. Leedu finantsaruannete koostamise seaduse varasema versiooni alusel oli ettevõtjatel kohustuslik esitada lisaks bilansile ja kasumiaruandele ka rahavoogude aruanne ja omakapitali muutuste aruanne. Varasema seaduse versiooni alusel tuli kõigil ettevõtjatel esitada ka mitte-finantsinformatsiooni nagu keskkonna mõjude ja töötajate info. (Law of ... 2008)

Leedu raamatupidamise seaduses ei ole kehtestatud bilansi- ja kasumiaruande skeeme, mida peaksid ettevõtjad järgima. Raamatupidamise seaduses on toodud vaid nõue, et bilanss ja kasumiaruanne tuleb esitada aastate lõikes samas formaadis, va juhul kui esitlusviisi ja arvestuspõhimõtete muutmine on ettevõtja seisukohalt põhjendatud ning on paremini kooskõlas ettevõtja tegevusega. (Law of ... 2015) Leedus on lisaks olemas ettevõtjatele ettevõtja raamatupidamise standardid. Leedus on eraldi standardid bilansi ja kasumiaruande koostamise kohta. Leedu ettevõtjate raamatupidamise standardi alusel seatud bilansiskeem on esitatud magistritöö lisas 13 ja kasumiaruande skeem magistritöö lisas 14. Leedu standardis on esitatud kasumiaruande skeem vaid lähtudes kulude otstarbest. Standardites on täpsustatud bilansi- ja kasumiaruande kirjed ning neil kajastatav info. Hiliseimad bilansi- ja kasumiaruande skeeme sisaldavad standardid jõustusid vastavalt aastatel 2016 ja 2017. (Business Accounting ... 2016)

Direktiivi 2013/34/EL nõuded on Leedu õigusaktides esitatud raamatupidamise seaduses. Leedu raamatupidamise seaduses on kehtestatud tingimused vaid majandusaasta aruande põhjaruannetele. Eesti ja Leedu seadused on sarnased põhjaruannete koostamise nõuetes. Sarnaselt

Eestile peavad väikeettevõtjad avalikustama bilansi, kasumiaruande ning aruande lisad. Ettevõtjal on võimalus koostada ka rahavoogude ja omakapitali muutuste aruanne, kuid kohustus seda teha puudub. (Law of ... 2015) Vaadates Leedu kohalikes aruandluse standardites toodud bilansi- ja kasumiaruande skeeme, siis on ka Leedu põhjaruannete skeemid üles ehitatud vähem detailsel formaadil kui Eesti ja Läti ettevõtjate aruanded. Leedu skeemides ei ole toodud alakirjeid, vaid on esitatud ainult kohustuslikud bilansi- ja kasumiaruande read.

2.4 Olulisemad erinevused Balti riikide käsitlustes

Teise peatüki alajaotustes on võrreldud Balti riikide õigusakte direktiivi rakendamise järgselt direktiivi nõuetega. Autor on analüüsinud, kas Balti riigid on võtnud vastu samad ettevõtjate liigitamise kriteeriumid, mis olid esitatud direktiivis. Eesti Raamatupidamise seaduses esitatud kriteeriumitest erinesid direktiivist mikroettevõtjatele seatud kriteeriumid. Direktiivis ei ületa mikroettevõtja bilansimaht 350 000 EUR, müügitulu ei ületa 700 000 EUR ja keskmine töötajate arv on kuni 10 inimest. Eesti Raamatupidamise seaduse alusel on mikroettevõtja osaühing, kelle bilansimaht ei ületa 175 000 EUR, müügitulu ei ületa 50 000 EUR ning mikroettevõtjas on üks osanik, kes on ka juhatuse liige. Eesti Raamatupidamise seaduses mikroettevõtjate puhul keskmist töötajate arvu määratud ei ole. Sellest tulenevalt on erinev ka väikeettevõtjate jaotus, kuna väikeettevõtjaks liigitamise alampiir on oluliselt madalam, kui direktiivis. Läti ja Leedu on vastu võtnud samad ettevõtjate liigitamise kriteeriumid, kui on esitatud direktiivis 2013/34/EL. Magistritöö teine hüpotees peab paika Eesti puhul, kus väikeettevõtja ülempiirid on ühtsed direktiiviga, kuid mikroettevõtjate käsitlus on erinev. Läti ja Leedu puhul hüpotees paika ei pea, kuna ka mikroettevõtjate liigitamise kriteeriumid on samad, mis direktiivis.

Magistritöö autor on hinnanud ka ettevõtjate klassifitseerimise aluseks olevate terminite sarnasust Balti riikide lõikes. Enim erinevusi esines netokäibe mõistes. Eesti Raamatupidamise seaduses oli ettevõtjad klassifitseeritud müügitulu mõiste alusel. Peatükis 2.1 on autor Raamatupidamise seaduses kasutatud müügitulu mõistet kõrvutanud direktiivis kasutatud netokäibe mõistega ja analüüsinud kas mõisted ühtivad, võttes arvesse ka täiendavad normdokumendid ja rahvusvahelised finantsaruandluse standardid, millele Eesti õigusaktides viidatakse. Autori hinnangul on direktiivi 2013/34/EL netokäibe mõiste ja Raamatupidamise seaduse müügitulu mõiste samatähenduslikud. Läti ettevõtjate aruandlust reguleerivates õigusaktides kasutatakse ettevõtjate liigitamisel netokäibe mõistet ning sama mõiste on kasutusel ka direktiivis. Mõisteid

on võrreldud peatükis 2.2. Kuigi direktiivi ja Läti õigusaktides kasutatav mõiste on sama, siis on mõiste definitsioon erinev. Läti puhul hõlmab netokäibe mõiste ka muu tulu äritegevusest, mis direktiivi mõistes ei sisaldu. Leedu seaduses on kasutatud neto müügitulu mõistet. Leedu neto müügitulu mõiste on sisult ühtne direktiivi netokäibe mõistega, kuna neto müügitulust on juba maha arvatud müügituluga seotud maksud ja muud allahindlused. Balti riikide käsitlused erinevad üksteisest, mistõttu ei ole ka ettevõtjate liigitus väikeettevõtjateks samadel alustel.

Magistritöö esimeses peatükis on esitatud direktiiviga 2013/34/EL rakenduvad muudatused. Magistritöö autor on koostanud tabeli direktiivi 2013/34/EL nõuetest väikeettevõtjatele ning analüüsinud, kas Eesti, Läti ja Leedu õigusaktid vastavad rakendatud direktiivi nõuetele. Võrdlus direktiivi nõuete ja kohalike õigusaktide vahel on esitatud magistritöö lisas 15. Esimese punktina hinnatakse Balti riikide bilansiskeemide vastavust direktiivi 2013/34/EL artiklis 14 esitatud infole. Balti riikide bilansiskeemid on kõrvutatud magistritöö lisas 16. Bilansiskeemide kõrvutamisel on näha, et Balti riikide bilansiskeemid ei ole täielikult võrreldavad. Peamine erinevus tuleneb nõuete ja kohustiste esitamise viisi vabastusest. Peatükis 1.3 kirjeldati, kuidas direktiivi seisukohast võivad liikmesriigid esitada käibevara ja kohustised direktiivist erineval formaadil. Sellest lähtuvalt käsitlevad kõik kolm Balti riiki nõudeid ja kohustisi erinevalt. Lisaks esineb bilansiskeemides ka muid erinevusi.

Magistritöös on eelkõige võrreldud Balti riikide bilansiskeeme direktiivis esitatud bilansiskeemiga. Eesti bilansiskeemis puuduvad kohustuslikest kirjetest asutamiskulud. Eesti bilansiskeemis on eraldi reana välja toodud ka kinnisvarainvesteeringud, investeeringud tütar- ja sidusettevõtjatesse ning bioloogilised varad. Nõuded ja ettemaksed on Eesti bilansiskeemis esitatud ühtselt real *receivables and prepayments*, kui direktiivis on need kajastatud eraldi ridadel. Läti bilansiskeemis on kohustuslikest kirjetest esitamata sissemaksmata kapital ja asutamiskulud. Ka Läti käibevarade esitusviisis esineb erinevusi direktiiviga. Direktiivis on eraldi read *debtors* ja *prepayments and accrued income*, mis on Läti kohalikes skeemides kajastatud koos real *debtors*. Sarnaselt Lätile, ei ole Leedu bilansiskeemis kohustuslikest kirjetest esitatud sissemaksmata kapitali ja asutamiskulusid. Leedu bilansiskeemis on lisaks esitatud ka muud read, näiteks käibevara sisaldab ka kirjet muu käibevara. Leedu bilansi aktivas ei ole eraldi kirjetena esitatud ettemakseid ja investeeringuid. Viimsaad kajastuvad samuti muude varade jaotuses.

Erinevusi esineb ka kohustiste poolel. Eesti bilansiskeemis ei ole eraldi välja toodud kreditore ning eraldisi. Eesti bilansiskeemis on kohustiste jaotus tehtud lähtuvalt võla teisest osapoolest.

Näiteks on esitatud Eesti bilansiskeemis eraldi rida ka laenudele, mida direktiivi bilansiskeemis ei ole. Läti bilansiskeemis on kohustised ja muud eraldised jaotatud lähtuvalt maksetähtajast lühi- ja pikaajalisteks kohustisteks. Detailsemat jaotust Läti bilansiskeemis esitatud ei ole. Lisaks on Läti bilansiskeemis omakapitali read esitatud detailsemal formaadil, kuid need vastavad direktiivis esitatud ridadele. Leedu bilansi passiva poolel on samuti kohustised jaotatud lühi- ja pikaajaliseks, mitte ei ole jaotatud nende liigi alusel, näiteks laenukohustisteks ja võlgadeks tarnijatele.

Direktiivi ja Balti riikide kasumiaruande skeemide võrdlus on esitatud lisas 17 ja 18. Kulude otstarbe järgi koostatud kasumiaruande skeemide võrdlus on esitatud lisas 17 ja kulude laadi järgi koostatud kasumiaruande skeemide võrdlus on esitatud lisas 18. Võrreldud on inglisekeelseid õigusakte, et skeeme oleks võimalik paremini kõrvutada. Väikeettevõtjatel on kohustuslik direktiivi 2013/34/EL bilansiskeemist esitada vaid tähtede ja rooma numbritega märgitud kirjed. Autor võtab skeemide kõrvutamisel aluseks direktiivi bilansi- ja kasumiaruande skeemid. Esmalt võrdleb autor Eesti Raamatupidamise seaduses esitatud bilansi- ja kasumiaruande skeeme direktiiviga. Ainsana Balti riikides on Eesti rakendanud kaks kasumiaruande skeemi. Kulude otstarbe järgi esitatud kasumiaruande puhul oli kohustuslikest kirjetest esitamata väärtuse muutusest tulenevad tulud ja kulud ning muu maksukulu, kuna Eesti maksuõiguses selliseid kulusid ettevõtjatele rakendatud ei ole. Täiendavalt on Eesti kasumiaruande skeemis esitatud ka kasum bioloogilistelt varadelt ning muud finantstulud ja -kulud. Kulude laadi järgi koostatud kasumiaruande skeemide võrdlusel sisulisi erinevusi kirjetes ei tuvastatud.

Läti kohalikes raamatupidamist reguleerivates seadustes on esitatud kasumiaruande vaid kulude laadi järgi, mistõttu on autor Läti kasumiaruande kirjeid (lisa 12) võrrelnud direktiivi vastava kasumiaruande skeemiga (lisa 2). Üldiselt on direktiivi ja Läti kohalike õigusaktide kasumiaruande skeemid hästi võrreldavad. Esinevad mõned sõnastuse erinevused, aga Läti kohalik kasumiaruande skeem on hästi kõrvutatav direktiivi skeemiga. Mõningatel juhtudel on Läti skeemis esitatud alakirjetes täpsustused tulenevalt kohalikust tavast. Näiteks on palgakulude jaotuse all välja toodud eraldi ka pensionifondi ja muude sotsiaalkindlustuskulude jaotused. Täiendavalt on Läti kasumiaruande skeemis välja toodud edasilükkunud varade ja kohustiste muutused ning dividenditulu.

Leedu kasumiaruande skeem on ülesehituselt sarnane direktiiviga. Leedu kasumiaruande skeem lähtub kulude funktsioonist, mitte olemusest. Leedu kasumiaruande skeem on vähem detailsem. Kohustuslikest kirjetest puudub Leedu kasumiaruandes turustuskulude kirje. Direktiivi

kasumiaruandes (lisa 3) ridadel 7-11 esitatud kirjed on Leedu kasumiaruandes kajastatud real *financing and investing activities*. Lisaks direktiivis nõutule on Leedu kasumiaruandes eraldi reana välja toodud ka erakorralised tulud ja kulud. Leedu kasumiaruande skeemi (lisa 14) ülesehitus on rohkem liigendatud. Eraldi võetakse kokku brutokasum, ärikasum, kasum tavapärasest äritegevusest, kasum enne maksustamist ning aruandeaasta kasum. Direktiivi kasumiaruandes on summareana esitatud vaid aruandeaasta kasum. Lisast 17 see informatsioon ei selgu, kuna seal on autor keskendunud vastavate kirjete kõrvutamisele ning summaridasid ei ole seal esitatud.

Eelpool esitatud bilansi- ja kasumiaruande skeemide võrdluse tulemusena saab järeldada, et Balti riikide skeemid ei ole omavahel võrreldavad. Kõik Balti riigid on kasutanud võimalust kajastada käibevara ning kohustisi erineval viisil, kui on esitatud direktiivi bilansiskeemis. Lisaks esineb erinevusi ka kasumiaruande poolel, kus Balti riigid on kohalikes skeemides esitanud täiendavaid kirjeid lisaks direktiivi kohustuslikele kirjetele. Eestis on lubatud kasutada vastavalt olukorrale kahte erinevat kasumiaruande skeemi, Lätis vaid kulude laadi järgi koostatud kasumiaruande skeemi ja Leedus vaid kulude otstarbe järgi koostatud kasumiaruande skeemi. Kui ettevõtjate andmed esitatakse lähtuvalt Balti riikide kohalikest bilansi- ja kasumiaruande skeemidest, siis ei ole tulemused omavahel võrreldavad. Magistritöö esimene hüpotees leiab kinnitust. Balti riikide direktiivi tõlgendused ei ole sarnased. Lisaks ei ole magistritöös analüüsitud kohalikes raamatupidamist reguleerivates õigusaktides esitatud raamatupidamise mõisteid. Isegi, kui bilansi ja kasumiaruande skeemid oleksid võrreldavad, siis ei saa autor magistritöös väita, et kirjed, mida nimetuse alusel on Balti riikide vahel kõrvutatud on tegelikult sisuliselt ka võrreldavad.

Lisaks bilansi- ja kasumiaruande skeemidele on esitatud direktiivis 2013/34/EL väikeettevõtjatele lihtsustused ka muu teabe esitamise kohta. Lisas 15 tehtud analüüsist selgub, et Eesti Raamatupidamise seaduses on esitatud eraldi nõuded informatsioonile, mis peab sisalduma väikeettevõtjate aruannetes. Eesti Raamatupidamise seaduses ei ole vabastatud väikeettevõtjat tegevusaruande esitamisest. Läti finantsaruandluse seaduses on esitatud küll nõuded tegevusaruandele, kuid Läti ettevõtjatel puudub kohustus tegevusaruanne esitada, kui nõutud info on esitatud aastaaruande lisades. Leedu väikeettevõtjatel ei ole kohustuslik esitada tegevusaruannet. Leedu kohalikes õigusaktides on täpsustatud vaid omaaktsiate tehingute esitamise nõue. Muu teabe esitamise kohta on direktiivis 2013/34/EL tingimus, et muu teabe nõudmine on põhjendatud, kui info kogumine on vajalik andmete esitamiseks ühtsesse süsteemi või maksude kogumise eesmärgil. Võrdlusel selgub, et Balti riigid on palunud väikeettevõtjatel avalikustada rohkem infot, kui on nõutud direktiivis 2013/34/EL. Eesti näitel on peatükist 2.1

teada, et Eesti põhjendas Euroopa Kohtule rohkemate nõuete esitamist asjaoluga, et väikeettevõtjate turumaht on suur ning info kogumine on oluline turu reguleerimiseks.

3. VÄIKEETTEVÕTJATE MAJANDUSAASTA ARUANNETE ANALÜÜS ETTEVÕTJA ONEMED NÄITEL

Peatükis analüüsitakse majandusaasta aruandeid kõigis Balti riikides tegutseva ettevõtja Onemed näitel. Eestis tegutseb Onemed OÜ, Lätis Onemed SIA ja Leedus Onemed UAB. Analüüsitakse kõigi kolme ettevõtja 2015. aasta ja 2017. aasta majandusaasta aruandeid. Võrreldakse aruannetes tehtud muudatusi direktiivis 2013/34/EL sätestatud muudatustega. Hindamisel võetakse arvesse esimeses peatükis esitatud direktiivi infot ning teises peatükis esitatud kohalike õigusaktide infot. Autor annab hinnangu, kas direktiivis nõutud ja kohalikesse õigusaktidesse sisse viidud nõuded on rakendatud Onemed aruannetes kõigis Balti riikides.

3.1 Väikeettevõtja Onemed OÜ enne ja pärast direktiivi jõustamist koostatud majandusaasta aruannete võrdlus

Esmalt määratakse magistritöös ettevõtjate liigitus 2017. aasta majandusaasta aruandes esitatud näitajate alusel. Hinnangu aluseks on kohalikus Raamatupidamise seaduses esitatud kriteeriumid. Onemed OÜ müügitulu 2017. aastal on 5 257 393 EUR, bilansimaht 31.12.2017 seisuga on 7 699 385 EUR ning 2017. aasta keskmine töötajate arv on 12 inimest. (Onemed OÜ ... 2017) Tabelis 13 esitatud analüüsist selgub, et Onemed OÜ vastab väikeettevõtja kriteeriumitele ning magistritöös saab analüüsida direktiivis 2013/34/EL esitatud muudatuste mõju Onemed OÜ kui väikeettevõtja aruannetele. Autor on kontrollinud, et ka Onemed OÜ 2015. aasta majandusaasta aruandes esitatud andmed vastavad väikeettevõtja kriteeriumitele.

Tabel 13. Onemed OÜ vastavus väikeettevõtja kriteeriumitele

Kriteeriumid	Väikeettevõtja piirmäärad	Onemed OÜ 2017 andmed	Ületab/ei ületa
Bilansimaht (EUR)	≤4 000 000	7 699 385	Ületab
Müügitulu (EUR)	≤8 000 000	5 257 393	Ei ületa
Keskmine töötajate arv aruandeaasta jooksul (in)	≤50	12	Ei ületa

Allikas: Raamatupidamise seadus¹ §3; Onemed OÜ ... 2017; autori koostatud

Kui võrrelda ettevõtja Onemed OÜ 2015. ja 2017. aasta majandusaasta aruandeid, siis jäävad silma mitmed erinevused. Kõige olulisema erinevusena saab välja tuua põhiaruannete muutuse. 2015. aasta aruandes olid esitatud põhiaruannetes ka rahavoogude aruanne ja omakapitali muutuste aruanne. Kuid 2017. aasta aruandes on arvesse võetud direktiivist 2013/34/EL tulenevat vabastust, mille alusel ei ole kohustuslik rahavoogude aruannet ning omakapitali muutuste aruannet esitada. Bilansi kirjetes esineb erinevusi 2015. aastaga, kuid erinevused tulenevad ettevõtja poolt tehtud tehingutest, mitte regulatiivsetest muutustest. Muud bilansi- ja kasumiaruande kirjed on jäänud samaks. Majandusaasta aruandes esitatud tegevusaruanne sisaldab üldjoontes sarnast informatsiooni. 2015. aasta aruandes on tegevusaruandes esitatud ka töökorralduse info. 2017. aastal ei olnud töökorralduse informatsiooni avalikustamist nõutud ning ettevõtja ei ole seda ka teinud. (Onemed OÜ ... 2015; Onemed OÜ ... 2017)

Ettevõtja majandusaasta aruannetes esitatud arvestusmeetodid on jäänud samaks. Kuna ettevõtja koostab majandusaasta aruannet kooskõlas Eesti Finantsaruandluse standardiga, siis direktiivist tulenevad muudatused mõjutasid vaid Raamatupidamise Toimkonna juhendeid RTJ 2 ja RTJ 15. Eelpool nimetatud juhendid käsitlesid nõudeid andmete esitusviisile ning lisades avalikustavat informatsiooni. (Raamatupidamise toimkonna ... 2016) Sellest tulenevalt on ootuspärane, et arvestusmeetodid ei ole direktiivi muudatuste tulemusena muutunud. Majandusaasta aruandes esitatav informatsioon on jäänud üldjoontes samaks. Mõned aruande lisad erinevad tulenevalt ettevõtja enda äritegevuse muudatustest. Kui aruande lisad on esindatud nii 2015. aasta kui ka 2017. aasta aruandes, siis on lisades esitatav informatsioon esitatud sarnasel formaadil. (Onemed OÜ ... 2015; Onemed OÜ ... 2017)

Raamatupidamise seaduses sätestati, millise info peavad väikeettevõtjad majandusaasta aruandes esitama. 2017. aasta majandusaasta aruanne vastab magistritöö lisas 10 toodud nõuetele. Nõuetest

on ettevõtja puhul kohaldatavad lühendatud aastaaruande teabe, oluliste arvestuspõhimõtete, seotud osapooltega tehtud tehingute, tegevjuhtkonnale arvestatud tasude, keskmise töötajate arvu ja konsolideerimisgrupi informatsiooni avalikustamine ning põhivara muutuste kirjelduste esitamine rühmade kaupa. Majandusaasta aruandes on toodud kõik eelpool märgitud punktid, mis on vastavuses ettevõtja tegevusega. (Onemed OÜ ... 2017)

3.2 Väikeettevõtja Onemed SIA enne ja pärast direktiivi jõustamist koostatud majandusaasta aruannete võrdlus

Esmalt hinnatakse Läti ettevõtja Onemed SIA vastavust väikeettevõtja kategooriale. Magistritöö teisest peatükist on teada, et ettevõtjate liigitamise kriteeriumites kohalike õigusaktide ja direktiivi vahel erinevusi ei tuvastatud. Autor võtab hinnangu aluseks kohalikus majandusaasta aruannete koostamise seaduses esitatud väikeettevõtja definitsiooni. Onemed SIA netokäive 2017. aastal on 2 667 667 EUR, bilansimaht 31.12.2017 seisuga on 2 030 094 EUR ning 2017. aasta keskmine töötajate arv on 4 inimest. (Onemed SIA ... 2017) Tabelis 14 on hinnatud Onemed SIA vastavust väikeettevõtja kriteeriumitele.

Tabel 14. Onemed SIA vastavus väikeettevõtja kriteeriumitele

Kriteeriumid	Mikroettevõtja piirmäärad	Väikeettevõtja piirmäärad	Onemed SIA 2017 andmed	Ületab/ei ületa
Bilansimaht (EUR)	≤350 000	≤4 000 000	2 030 094	Ei ületa
Netokäive (EUR)	≤700 000	≤8 000 000	2 667 667	Ei ületa
Keskmine töötajate arv aruandeaasta jooksul (in)	≤10	≤50	4	Ei ületa

Allikas: Law on ... 2016; Onemed SIA ... 2017; autori koostatud

Onemed SIA ei ületa väikeettevõtja kriteeriumeid. Kuna Onemed SIA näitajad on oluliselt madalamad väikeettevõtja definitsioonis esitatud kriteeriumitest, siis on autor hinnanud, ega Onemed SIA ei kuulu mikroettevõtjate jaotusesse. Autor on kontrollinud, et Onemed SIA ei ole mikroettevõtja, mille kriteeriumid on 700 tuhat EUR netokäivet, bilansimaht kuni 350 tuhat EUR ja aasta keskmine töötajate arv ei tohtinud ületada 10 inimest (Law on ... 2016). Onemed SIA ületab kõiki eelpool nimetatud kriteeriumeid ning kuulub kindlasti väikeettevõtja kategooriasse.

Autor on kontrollinud, et ettevõtja kuulub väikeettevõtja kategooriasse ka 2015. aasta tulemuste alusel.

2015. aasta Onemed SIA aruanne on formaadis, kuidas aruanne esitatakse ka kohalikele kontrollüksustele. 2015. aasta aruannet ei ole vormistatud tegevusaruandega terviklikuks aruandeks. Aruanne on koostatud etteantud vormile. Aruandest puudub tekstiosa ning info on esitatud tabelitena. (Onemed SIA ... 2015) Bilansi esitusviis on paari kirje näitel esitatud Lisas 19. Viimases on näha, kuidas on täidetud kohustuslik ettantud vorm. Kui ettevõtja andmed ei vasta vormis esitatud kirjetele, siis sisestatakse lahtrisse nullväärtus. Näiteks on vormis toodud finantsinstrumentide kirje, kuid kuna Onemed SIA bilansis finantsinstrumente ei esine, siis on märgitud vastavasse lahtrisse null.

Autor võrdleb 2015. aasta majandusaasta aruandes esitatud kirjeid 2017. aasta aruandega. Bilansi- ja kasumiaruande kirjed olulises osas ühtivad. Kasumiaruandes on 2015. aastal esitatud edasilükkunud tulumaksukulu, kuid see erinevus ei tulene direktiivi muudatustest. 2015. aasta aruandes on esitatud ka rahavoogude aruanne ja omakapitali muutuste aruanne. Neid varasemalt põhjaruannete hulka kuulunud aruandeid 2017. aasta aruandes enam esitatud ei ole. 2017. aasta majandusaasta aruanne on esitatud terviklikul formaadil, koos tiitellehe, sisukorra ning vormistatud põhjaruannete ja lisadega. Aruandes on esitatud arvestuspõhimõtted ning muude erakorraliste tehingutega seotud informatsioon on esitatud aruande lisades. (Onemed SIA ... 2015; Onemed SIA ... 2017) Autoril ei ole võimalik kontrollida, kas arvestuspõhimõtetes on 2015. aastaga võrreldes toimunud muudatusi. Olulised bilansi- ja kasumiaruande kirjed ja ettevõtja tegevusmahud on jäänud võrreldes 2015. aastaga samaks ning autor eeldab, et ettevõtja äritegevuses ei ole toimunud olulisi muudatusi.

3.3 Väikeettevõtja Onemed UAB enne ja pärast direktiivi jõustamist koostatud majandusaasta aruannete võrdlus

Sarnaselt eelmistele alapeatükkidele alustab autor ettevõtja hinnangut ettevõtja kategooria määramisest. Leedu kohalikes õigusaktides sätestatud definitsiooni kohaselt ühtivad ettevõtjate liigitamise kriteeriumid direktiivis esitatud kriteeriumitest. Seega on autoril võimalik kasutada hinnangu aluseks kohalikus seaduses seatud kriteeriumeid. Onemed UAB netokäive 2017. aastal on 2 486 092 EUR, bilansimaht 31.12.2017 seisuga on 757 950 EUR ning 2017. aasta keskmine

töötajate arv on 10 inimest (Onemed UAB ... 2017). Tabelis 15 esitatud analüüsist selgub, et Onemed UAB ei ületa väikeettevõtja kriteeriumeid. Autor on kontrollinud, et Onemed UAB ei ole mikroettevõtja. Mikroettevõtja vastavad kriteeriumid olid 700 tuhat EUR netokäivet, bilansimaht kuni 350 tuhat EUR ja aasta keskmine töötajate arv ei tohtinud ületada 10 inimest (Law of ... 2015). Onemed UAB ületab kõiki eelpool nimetatud kriteeriumitest ning kuulub väikeettevõtja kategooriasse. Autor on ka kontrollinud, et ettevõtja kuulub väikeettevõtja kategooriasse ka 2015. aasta tulemuste alusel.

Tabel 15. Onemed UAB vastavus väikeettevõtja kriteeriumitele

Kriteeriumid	Väikeettevõtja piirmäärad	Onemed UAB 2017 andmed	Ületab/ei ületa
Bilansimaht (EUR)	≤4 000 000	750 950	Ei ületa
Netokäive (EUR)	≤8 000 000	2 486 092	Ei ületa
Keskmine töötajate arv aruandeaasta jooksul (in)	≤50	10	Ei ületa

Allikas: Law of ... 2015; Onemed UAB ... 2017; autori koostatud

Võrreldes Onemed UAB 2017. aasta majandusaasta aruannet 2015. aasta majandusaasta aruandega, siis aruande formaat on jäänud samaks. Kui vaadata põhjaruandeid, siis nii Onemed UAB 2015. aasta kui ka 2017. aasta aruande põhjaruannetes olid esitatud bilanss, kasumiaruanne ja omakapitali muutuste aruanne. Rahavoogude aruannet ei ole esitatud kummalgi aastal, ka 2015. aastal, kui rahavoogude aruande esitamine oli seaduses nõutud. Vastupidiselt on 2017. aastal esitatud omakapitali muutuste aruanne, kuigi seda ei ole seadusega enam nõutud. Kui vaadata bilansi- ja kasumiaruande kirjeid, siis ka need on jäänud võrreldes 2015. aastaga samaks. Arvestusmeetodites ei tuvastanud autor samuti erinevusi eelneva perioodiga. Majandusaasta aruannetes esitatud lisad sisaldavad sarnast informatsiooni eelneva perioodiga. Võrreldes 2015. aastaga on lisandunud vaid kasumilt arvestatava tulumaksu lisa ning tingimuslike kohustiste lisa, mis on lisandunud tulenevalt ettevõtja tegevusest. Muu lisades informatsioon on esitatud samal formaadil, kui 2015. aastal. (Onemed UAB ... 2015; Onemed UAB ... 2017)

3.4 Balti riikide väikeettevõtjate aruannete võrdlus

Euroopa Liidu direktiivi 2013/34/EL üheks eesmärgiks oli ühtlustada Euroopa Liidu liikmesriikide finantsaruandlust. Selleks täpsustati direktiivis nõuded, mis kehtestatakse erinevat kategooriate ettevõtjate majandusaasta aruannetele. Magistritöös analüüsitakse ka erinevusi Balti riikide väikeettevõtjate majandusaasta aruannetes ettevõtja Onemed näitel. Analüüsi aluseks on autor võtnud 2017. aasta majandusaasta aruanded kõigis kolmes Balti riigis. Autor eeldab, et majandusaasta aruanded on ülesehituselt sarnased tulenevalt aina sarnasemaks muutuvast regulatiivsest keskkonnast ning samuti tulenevalt sarnasest äritegevusest ja tegevusmahtudest.

Kõigi kolme riigi majandusaasta aruanded algavad ettevõtjate registriinfoga. Läti ja Eesti majandusaasta aruannetes on esitatud ka tegevusaruanne. Eesti tegevusaruandes on antud ülevaade 2017. aasta sündmustest ja tulemustest. Läti tegevusaruandes on keskendunud pigem ettevõtja riskivaatele. Leedu majandusaasta aruandes tegevusaruannet esitatud ei ole, kuid vastavalt magistritöö teises peatükis esitatud infole ei ole seda ka seaduses nõutud. Leedu kohaliku raamatupidamise seaduse alusel peab ettevõtja esitama tervikliku ülevaate majandusaasta sündmustest ja ettevõtja finantsseisundist, kuid seda eesmärki võib täita läbi muude aruande osade (Law of ... 2015).

Magistritöö alapeatükis 2.4 selgus, et Balti riikide kohalike õigusaktide bilansi- ja kasumiaruande skeemid ei ole otseselt üle võetud direktiivist. Sellest tulenevalt on ka väikeseid erinevusi bilansi- ja kasumiaruande kirjete esitamisel. Bilansiskeemide võrdlusel selgus, et erinevused Onemed Balti riikide ettevõtjate majandusaasta aruannete vahel tulenevad esitusviisist. Eesti ettevõtja bilansis on varad esitatud aktivas alaneva likviidsuse järjekorras, kuigi Raamatupidamise seadus lubab esitada varad ka tõusva likviidsuse järjekorras. Läti ja Leedu bilansis on varad vastupidiselt esitatud kasvava likviidsusega. Bilansi passiva poolel erines samuti kirjete esitamise järjekord, kuid muid erinevusi ei esinenud. Läti ja Leedu ettevõtjate aruannetes esitatakse esmalt omakapital ja seejärel kohustised, Eesti bilansis on esitatud kohustised eespool omakapitalist. Kasumiaruandes erineb Balti riikide lõikes enim tegevuskulude jaotus. Eesti ja Läti ettevõtjate aruannetes on tegevuskulud jaotatud mitmesugusteks tegevuskuludeks, tööjõukuludeks ning põhivarade kulumiks. Leedu ettevõtja aruandes on kogu info koondatud ühe kirje alla ning detaile selgitatakse majandusaasta aruande lisades. Täiendavalt bilansile ja kasumiaruandele on Leedu põhjaruannete hulgas esitatud ka omakapitali muutuste aruanne. (Onemed OÜ ... 2017; Onemed SIA ... 2017; Onemed UAB ... 2017) Autorile jääb selgusetuks aruande esitamise eesmärk, kuna

aruande perioodi jooksul ei ole toimunud olulisi muutuseid omakapitalis ning vastavalt teises peatükis esitatud infole, puudub Leedu õigusaktides nõue omakapitali muutuste aruanne esitada.

Olulise muudatusena on kõik riigid rakendanud rahavoogude aruande esitamise vabastust. Sellegi poolest on majandusaasta aruannete ülesehitus ja lisades avalikustatav informatsioon jäänud väga sarnaseks võrreldes samade ettevõtjate 2015. aasta aruande esitusviisiga. Sarnasust ei saa hinnata Leedu puhul, kus 2015. aasta aruande formaat ei ole võrreldav 2017. aastaga. Mõndade üksikute lisade puhul võis täheldada täiendavat informatsiooni või muutuseid sõnastuses, kuid valdavalt on kasutatud ühesugust aruande formaati. (*Ibid.*) Kui võtta arvesse direktiiviga 2013/34/EL kaasnevaid muudatusi, siis on väikeettevõtjatel võimalik põhjaruannetes esitada väiksema detailsusega infot. Administratiivse koormuse vähendamise eesmärki küll ettevõtjad sel juhul ei pruugi täita. Juhul, kui sama informatsioon tuleb siiski aruande lisades avalikustada, siis kulub rohkem aega aruande muutmisele, kui kuluks vanale formaadile andmete sisestamisele. Autor arvab, et ka sel põhjusel ei ole aruande formaati Balti riikide Onemed ettevõtjate puhul oluliselt muudetud.

Järgmiseks on ettevõtjate majandusaasta aruannetes esitatud arvestuspõhimõtted. Kõik kolm Onemed ettevõtjat esitavad majandusaasta aruande vastavalt siseriiklikule tavale. Sellest tulenevalt ei analüüsi autor magistritöös arvestusmeetodite vahelisi erinevusi. Autori hinnangul ei ole direktiivist tulenevalt arvestusmeetodeid võrreldes 2015. aastaga muudetud. Tegemist on auditeeritud aruannetega ning autor eeldab, et aruanded on vastavuses kohalike arvestusstandarditega. Lisaks on majandusaasta aruannetes esitatud lisad. Lisade puhul riikide vahel erinevusi ei tuvastatud. Kõik Balti riigid esitavad lisad vastavalt põhjaruannetes esitatud kirjade järjekorrale. Eesti ja Läti ettevõtjate aruande lisades on kaasatud mõned täpsustavad kommentaarid, mis selgitavad tehtud tehingute tausta. Leedu ettevõtjate aruandes on esitatud rohkem täpsustavaid kommentaare majandusaasta jooksul toimunud sündmuste kohta. Leedu ettevõtja aruanne oli ainus, kus puudus tegevusaruanne, mistõttu on ootuspärane, et lisad sisaldavad rohkem täpsustavat informatsiooni. (*Ibid.*)

Aruannetes esitatud andmete võrdluseks oleks autoril vajalik ligipääs detailsemale infole ning enamate ettevõtjate näitel. Sel juhul saaks analüüsida, kas sarnased kontod on kajastatud sarnastel kirjetel ning mis info täpsemalt aruannetes kajastatud ridades sisaldub. Samuti tuleks ulatuslikumalt hinnata erinevate kirjade definitsioone kohalikes raamatupidamist reguleerivates õigusaktides ning võrrelda neid direktiiviga, tuvastamaks sisulisi erinevusi raamatupidamislike

mõistete vahel. Magistritöös on aruannete analüüs pigem üldine, kuna puudub detailsem informatsioon.

KOKKUVÕTE

Magistritöö eesmärk oli välja selgitada, kas Balti riigid on rakendanud direktiivi 2013/34/EL sarnaselt ning kas direktiivi rakendamisel on muutunud Balti riikide ettevõtjate aruanded sarnasemaks. Lisaks soovis autor välja selgitada, kas väikeettevõtjate liigitamise kriteeriumid on Balti riikide lõikes samad. Esmalt tutvustas autor direktiivi 2013/34/EL, selle eesmärki ning direktiiviga kaasnevaid muudatusi. Autor kirjeldas direktiivis välja toodud ettevõtjate liigitamise kriteeriumeid. Ettevõtjate liigitamine oli ka üks suuremaid muudatusi, mis direktiiviga 2013/34/EL kaasnes. Samuti analüüsiti, millised muutused on uues direktiivis, mida varasemalt rakendatud direktiivides ei esinenud.

Teises peatükis hinnati, kas kohalikesse õigusaktidesse sisse viidud ettevõtjate liigitamise kriteeriumid ühtisid direktiivis esitatud kriteeriumitega. Läti ja Leedu on rakendanud samad kriteeriumid, kui oli esitatud direktiivis. Eesti on Raamatupidamise seaduses esitatud kriteeriumeid mikroettevõtjate puhul muutnud. Eesti mikroettevõtjate kriteeriumid olid madalamad, kui on nii direktiivis kui ka Läti ja Leedu seadustes. Lisaks oli Eestis mikroettevõtjatele täiendav piirang, et mikroettevõtjal peab olema üks osanik, kes on ka juhatuse liige. Kuna Eestis on mikroettevõtjate kriteeriumid madalamad, siis on suur osa Eesti väikeettevõtjaid, kes samade näitajatega kuuluksid teistes Balti riikides väikeettevõtjate jaotusesse. Läti ja Leedu mikroettevõtjate kriteeriumid on kõrgemad, mistõttu on suurem osa ettevõtjaid liigitatud mikroettevõtjaks. Magistritöös seatud teine hüpotees kehtib Eesti puhul, kus väikeettevõtjate ülempiir on sama kui direktiivis, kuid mikroettevõtjate jaotuse määrad on direktiivist madalamad, mistõttu on madalamad ka väikeettevõtjate näitajate alampiirid. Läti ja Leedu kohalike õigusaktide puhul magistritöö teine hüpotees ei kehti.

Teises peatükis analüüsiti direktiivi mõju Balti riikide kohalikele õigusaktidele. Neis esitatud nõuete kõrvutamisel pöörati suuremat tähelepanu ettevõtjate liigitamise aluseks olevate mõistete sõnastusele ning hinnati, kas mõisted on ühtsed direktiiviga 2013/34/EL. Eesti puhul olid mõisted olulises osas sarnased. Autor kaasas seadust täiendavaid dokumente ning info analüüsimisel selgus, et direktiivis esitatud netokäibe mõiste oli olulises osas ühtne Raamatupidamise seaduses

kasutatud müügitulu mõistega. Läti kohalikes õigusaktides kasutatakse ettevõtjate liigitamisel mõistet netokäive, nagu ka direktiivis. Erinevus seisneb selles, et Läti on netokäibes kaasanud ka muu tulu äritegevusest, mistõttu ei ole kasutatud mõiste ühtne direktiivis kasutatud terminoloogiaga. Leedu raamatupidamist reguleerivas seaduses on esitatud samuti netokäibe mõiste. Leedu netokäibe definitsioonis ei ole täpsustatud, kas müüdüd toodete ja teenuste eest saadud tulust on maha arvatud ka käibega seotud maksud. Muid erinevusi direktiivi definitsiooniga ei esinenud. Tulenevalt mõistete analüüsist teises peatükis on selgunud, et ettevõtjate jaotused ei ole lisaks kriteeriumite erinevustele ka definitsioonides ühtsed. Balti riikide tõlgendused netokäibest erinevad kõigi kolme Balti riigi vahel. Erinevusi esines definitsioonides isegi juhtudel, kui kasutatav mõiste on sama, mis on kasutatud direktiivis. Kõik Balti riigid on tõlgendanud direktiivi definitsiooni vastavalt kohaliku arvestusvaldkonna reeglitele ning seetõttu ei ole Balti riikide tõlgendused omavahel võrreldavad.

Teises peatükis on kõrvutatud ka Balti riikide kohalikes õigusaktides esitatud bilansi- ja kasumiaruande skeemid direktiivis 2013/34/EL esitatud skeemidega. Bilansiskeemide võrdlusel selgus, et nõuete ja kohustiste kajastamine on lubatud direktiivi skeemidest erineval viisil, kui esitlusviisi sisu on sarnane direktiiviga. Kõigi kolme Balti riigi bilansiskeemid erinesid direktiivist just nõuete ja kohustiste esitlusviisi poolest. Aruannetes oli avalikustatud sama info, kuid see oli jaotatud erinevate kirjete vahel. Näiteks, kui direktiivis olid esitatud nõuded ja ettemaksed eraldi ridadena, siis oli Eesti Raamatupidamise seaduse skeemis lisatud need samale reale, kuid lisaks direktiivi kohustuslikele kirjetele oli välja toodud ka muude varade jaotus. Sarnaseid erinevusi esines ka Läti ja Leedu bilansiskeemide puhul, mistõttu ei ole bilansiskeemid Balti riikide vahel taaskord omavahel võrreldavad. Tulenevalt erinevustes bilansi- ja kasumiaruande skeemides ning erinevustes väikeettevõtjate liigitamise kriteeriumites, ei saa väita, et Balti riikide käsitlused direktiivi rakendamisel on sarnased. Magistritöö esimene hüpotees ei pea paika. Magistritöös seatud eesmärgid on täidetud. Autor on kinnitanud, et käsitlused Balti riikides erinevad ning samuti erinevad ka ettevõtjate liigitamise kriteeriumid.

Magistritöö kolmandas peatükis analüüsiti, kas ettevõtjad Onemed OÜ, Onemed SIA ja Onemed UAB vastavad väikeettevõtja kriteeriumitele oma asukoha riikides. Kõik kolm ettevõtjat liigitatakse väikeettevõtja kategooriasse. Ettevõtjate majandusaasta aruannetes ei avalikustata enam tulenevalt direktiivi 2013/34/EL rakendamisest rahavoogude ja omakapitali muutuste aruandeid. Muid olulisi muudatusi autor majandusaasta aruannetes ei tuvastanud. Mõned direktiivi muudatused on esitatud toetamaks väikeettevõtjate administratiivkoormuse vähenemist. Onemed

ettevõtjate aruannete mahud on pigem väikesed ning täiendavalt rahavoogude ja omakapitali muutuste aruande vabastusele teiste vabastuste rakendamine ei oma Onemed ettevõtjate aruannetele suurt mõju. Autor eeldab, et ka seetõttu ei ole Onemed ettevõtjad lisaks rahavoogude aruande ja omakapitali muutuste aruande eemaldamisele muid muudatusi aruannetesse sisse viinud.

Autori hinnangul on keeruline Onemed ettevõtjate majandusaasta aruannete alusel hinnata, kas andmete esitlusviis on muutunud sarnasemaks. Selleks oleks vajalik detailsem andmete analüüs, mille abil saaks välja selgitada, kas samad kontod kajastatakse sarnastel kirjetel. Autori hinnangul ei ole aruanded seni võrreldavad, kuni Balti riigid ei kasuta sama terminoloogiat ning sarnaseid bilansi- ja kasumiaruande skeeme. Võimaliku edasiarendusena oleks hea teha ühe hüpoteetilise ettevõtja näitel analüüs, mis erinevused tekivad erinevate riikide käsitlustest lähtudes. Näiteks, kui võtta aluseks ühe ettevõtja andmed ning jaotada kontod lähtuvalt kolme Balti riigi käsitlustest ja bilansi- ja kasumiaruande skeemidest. Näite läbitegemisel ilmneks, kui suur mõju on bilansi- ja kasumiaruande skeemide ja terminoloogia erinevustel. Lisaks saaks analüüsida, kui suur mõju on Eesti ettevõtjate majandusaasta aruannetele madalamatel mikroettevõtjate piirmääradel. Võimalik oleks analüüsida, kui õigustatud on piirmäärade langetamine ning kui suurt osa ettevõtjatest muudatus puudutab. Eestis tegutsevad väikeettevõtjad, kes direktiivi alusel on mikroettevõtjad, peavad avalikustama rohkem infot, kui direktiiv nõuab.

SUMMARY

THE IMPACT OF EU DIRECTIVE 2013/34/EU ON THE ANNUAL REPORTS OF SMALL UNDERTAKINGS IN BALTIC COUNTRIES

Diana Vaarmaa

European Union (EU) tries to unify the principles of member states in many areas. Accounting and financial reporting is also one of the areas that European Union would like to have more unified approach in member states. The EU directive 2013/34/EU released a set of new rules, which were implemented into member states regulatory laws in the field of accounting. For the first time, the directive set new definitions for micro and small undertakings in order to simplify the requirements for smaller entities. In addition, one of the directives core principles is to make the annual reports in member states more similar and comparable. The master's thesis analyses how the directive was implemented in Baltic States and whether the Baltic states implemented the directive requirements in the same way.

The purpose of this thesis is to determine whether the directive reached its purpose and made annual reports more comparable and whether the Baltic States have implemented the directive in the same way. The research problem are the changes that are arising by releasing directive 2013/34/EU. Authors' hypothesis is that the requirements in Baltic States are overall the same, but there may be small variations from the directive. Firstly, the author introduces the directive 2013/34/EU and evaluated which changes have to be implemented. The first paragraph of the thesis also describes the definition of small undertakings. Secondly, the local legislation is examined. The author evaluates whether the definitions of small undertakings in Baltic countries agree with the definitions set in the directive. Since the directive leaves options for different interpretations, the author evaluates whether Baltic States have implemented the requirements in a similar way. In addition, the balance sheet and income statement layouts are compared to the ones proposed by the directive.

The third part of the research focuses on the implementation of the directive in practice. The author evaluates the changes on three Baltic States entities, one from each country. The analyzed entities operate in the same field and are the subsidiaries of the same group. Therefore, the reports should be comparable. The author evaluates whether the entities are small undertakings and compares the annual reports from 2015 and 2017 in order to identify the changes that rose from implementing the directive 2013/34/EL.

As a result of the research, the author concluded that the annual reports are not comparable. The definitions of small undertakings in Baltic countries varied. In addition, there were significant differences in the layouts of balance sheet and profit and loss statement. Only change that was implemented in all three countries was that the requirement of cash flow statement and the statements of changes in equity was removed. Other requirements were implemented in the most convenient way for the member state and even if the difference with the directive is minor, then the implementations are not comparable country-to-country.

KASUTATUD ALLIKATE LOETELU

Alver, L., Alver, J. (2013) Mõningaid ääremärkusi Euroopa Liidu uuele raamatupidamisdirektiivile, 20.10.2018.

Business Accounting Standard „Balance Sheet“ 26.11.2016, No 127-4880. Kättesaadav: <http://www.avnt.lt/assets/Veiklos-sritys/Apskaita/VAS/VAS-angl-kalba/2-BAS-BALANCE-SHEET.pdf>, 04.10.2018.

Business Accounting Standard „Income Statement“ 05.01.2017, No 127-4881. Kättesaadav: <http://www.avnt.lt/assets/Veiklos-sritys/Apskaita/VAS/VAS-angl-kalba/3-BAS-INCOME-STATEMENT.pdf>, 04.10.2018.

D'Angelo, P. (2015) *Directive 2013/34/EU on annual and consolidated financial statements and related reports*. Kättesaadav: <http://www.newslettereuropean.eu/directive-201334eu-annual-consolidated-financial-statements-related-reports/>, 02.08.2018.

Directive 2003/51/EC of the European Parliament and of the Council of 18 June 2003 amending Directives 78/660/EEC, 83/349/EEC, 86/635/EEC and 91/674/EEC on the annual and consolidated accounts of certain types of companies, banks and other financial institutions and insurance undertakings, 17.07.2003.

Deac, M. (2014) *The New EU Accounting Directive – A Comparison of Reporting Requirements*. Kättesaadav: <https://core.ac.uk/download/pdf/25972131.pdf>, 21.11.2018.

Euroopa Parlamendi ja nõukogu direktiiv 2013/34/EL teatavat liiki ettevõtjate aruandeaasta finantsaruannete, konsolideeritud finantsaruannete ja nendega seotud aruannete kohta ja millega muudetakse Euroopa Parlamendi ja nõukogu direktiivi 2006/43/EÜ ning tunnistatakse kehtetuks nõukogu direktiivid 78/660/EMÜ ja 83/349/EMÜ, ELT L 189/19, 29.6.2013.

Euroopa Parlamendi ja nõukogu direktiiv 2014/95/EL, millega muudetakse direktiivi 2013/34/EL seoses mitmekesisust käsitleva teabe ja muu kui finantsteabe avalikustamisega teatavate suurettevõtjate ja kontsernide poolt, 22.10.2014.

Fourth Council Directive of 25 July 1978 based on Article 54 (3) (g) of the Treaty on the annual accounts of certain types of companies (78/660EEC) amendment B, 2012.

- Glaserova, J., Otavova, M., Busovova, A., Drinovska, E. (2017) *Impact of Transposition of The Directive 2013/34/EU into The National Laws Of EU Member States Emphatically V4*. Kättesaadav: https://acta.mendelu.cz/media/pdf/actaun_2017065020631.pdf, 27.09.2018.
- Hyblova, E., Kolcavova, A. (2017) *The Consequences of “Options” in the Directive 2013/34/EU of the European Parliament and of the Council on the Financial Statements*. Kättesaadav: https://acta.mendelu.cz/media/pdf/actaun_2017065041349.pdf, 30.09.2018.
- IFRS for SMEs*. (2015) London: International Accounting Standards Board IASB, IFRS Foundation Publications Department.
- Kohtuasi, 18.06.2015, Eesti Vabariik, C-508/13, EU:C:2015:403.
- Komisjoni teatis Nõukogule, Euroopa Parlamendile, Euroopa Majandus- ja Sotsiaalkomiteele ning Regioonide Komiteele (2008) *Kõigepealt mõtle väikestele*. Kättesaadav: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/et/TXT/?uri=CELEX:52008DC0394>, 31.10.2018.
- Lang, M., Martin, R. (2016) *The New Accounting Directive: A Harmonised European Accounting Framework?* Kättesaadav: http://www.efaa.com/cms/upload/efaa_files/pdf/Publications/Articles/EFAA_Accounting_Directive_Survey_2016.pdf, 17.09.2018.
- Law On the Annual Financial Statements and Consolidated Financial Statements, 22.10.2015, 2015/222.1. (Latvia).
- Law of the Republic of Lithuania on Financial Reporting by Undertakings 26.06.2008/IX-575.
- Law of the Republic of Lithuania on Financial Reporting by Undertakings 14.05.2015/IX-575.
- Marcinkevicius, L. (2017) *Additional requirements for the provision of annual reports: for large companies and companies groups, but potentially significant also for SME-sized companies*. Kättesaadav: <https://juridicon.lt/en/articles/view/additional-requirements-provision-annual-reports-large-companies-and-companies-groups>, 05.10.2018.
- Mates, D., Hlaciuc, E., Ursachi, A., Maciuca, G. (2015) *Accounting Convergences and Divergences in the Context of Harmonization and the Compliance of National Regulations with Directive 2013/34/EU*. Kättesaadav: http://feaa.ucv.ro/annals/v1_2015/2%20-%20ICOnEC_2015_Ursachi%20Antonela.pdf, 15.10.2018.
- Neljas Nõukogu direktiiv 78/660/EMÜ mis põhineb asutamislepingu artikli 54 lõike 3 punktil g ja käsitleb teatavat liiki äriühingute raamatupidamise aastaaruandeid, 15.07.1978.
- Onemed OÜ majandusaasta aruanne 2015.
- Onemed OÜ majandusaasta aruanne 2017.

Onemed SIA majandusaasta aruanne 2015.

Onemed SIA majandusaasta aruanne 2017.

Onemed UAB majandusaasta aruanne 2015.

Onemed UAB majandusaasta aruanne 2017.

Ottesson, M. (2018) *Rahavoogude aruanne – üks keerulisemaid aruandeid raamatupidamises.*

Kättesaadav:

<https://www.rmp.ee/raamatupidamine/raamatupidamine-yldiselt/rahavoogude-aruanne-uks-keerulisemaid-aruandeid-raamatupidamises-2015-12-02>, 22.11.2018.

Procedures for Preparing Annual Financial Statement, 15.10.2013. Regulation No. 1115.

Kättesaadav:

<https://likumi.lv/ta/en/id/261406-procedures-for-preparing-annual-financial-statement>, 22.11.2018.

Raamatupidaja.ee (2016) *Raamatupidamise toimkonna juhendid on uuendatud.* Kättesaadav:

<http://www.raamatupidaja.ee/uudised/2016/03/01/raamatupidamise-toimkonna-juhendid-on-uuendatud>, 16.10.2018.

Raamatupidamise seadus. RT I 2002, 102, 600. Redaktsiooni kehtivuse lõpp: 31.12.2015.

Raamatupidamise seadus¹. RT I 2002, 102, 600. Redaktsiooni kehtivuse lõpp: 31.12.2016.

Raamatupidamise seaduse muutmise ja sellega seonduvalt teiste seaduste muutmise seadus. RT I, 30.12.2015, 4.

Raamatupidamise toimkonna juhendite kehtestamine. RT I, 20.12.2018, 11. Lisad 2, 10.

Rahandusministeerium (2016) *Raamatupidamise põhinõuded.* Kättesaadav:

<https://www.eesti.ee/et/ettevotja/raamatupidamine-ja-aruandlus/raamatupidamise-pohinouded/>, 14.10.2018.

Seitsmes Nõukogu direktiiv 83/348/EMÜ, mis põhineb asutamislepingu artikli 54 lõike 3 punktil g ja käsitleb konsolideeritud aastaaruandeid, 16.06.1983.

Szabo, D., Sorensen, K. (2015) *New EU Directive on the Disclosure of Non-Financial Information*

Kättesaadav:

https://pure.au.dk/ws/files/107808836/New_EU_Directive_on_the_Disclosure_of_Non_Financial_Information_CSR_.pdf, 20.11.2018.

The small business act for Europe. European Commission. Kättesaadav:

https://ec.europa.eu/growth/smes/business-friendly-environment/small-business-act_en, 20.11.2018.

Väike- ja keskmise suurusega ettevõtete rahvusvaheline finantsaruandlusstandard (IFRS)

Kättesaadav:

https://www.rahandusministeerium.ee/system/files_force/document_files/vaikesme_ifrs_tolge.pdf?download=1, 15.04.2019.

Žarova, M. (2013) *Could New Accounting Directive Improve European Financial Reporting?*

Kättesaadav:

https://www.econstor.eu/bitstream/10419/109902/1/efaj_vol8_iss2_97.pdf, 21.11.2018.

LISAD

Lisa 1. Direktiivis 2013/34/EL kehtestatud horisontaalne bilansiskeem

Assets

- A. Subscribed capital unpaid
 - of which there has been called
 - (unless national law provides that called-up capital is to be shown under L, in which case the part of the capital called but not yet paid must appear either under A or under D (II) (5))
- B. Formation expenses
 - as defined by national law, and in so far as national law permits their being shown as an asset. National law may also provide for formation expenses to be shown as the first item under 'Intangible assets'
- C. Fixed assets
 - I. Intangible assets
 - 1. Costs of development, in so far as national law permits their being shown as assets
 - 2. Concessions, patents, licences, trade marks and similar rights and assets, if they were:
 - (a) acquired for valuable consideration and need not be shown under C (I) (3); or
 - (b) created by the undertaking itself, in so far as national law permits their being shown as assets
 - 3. Goodwill, to the extent that it was acquired for valuable consideration
 - 4. Payments on account
 - II. Tangible assets
 - 1. Land and buildings
 - 2. Plant and machinery
 - 3. Other fixtures and fittings, tools and equipment
 - 4. Payments on account and tangible assets in the course of construction
 - III. Financial assets
 - 1. Shares in affiliated undertakings
 - 2. Loans to affiliated undertakings
 - 3. Participating interests
 - 4. Loans to undertakings with which the undertaking is linked by virtue of participating interests
 - 5. Investments held as fixed assets
 - 6. Other loans
- D. Current assets

I. Stocks

1. Raw materials and consumables
2. Work in progress
3. Finished goods and goods for resale
4. Payments on account

II. Debtors

(Amounts becoming due and payable after more than one year must be shown separately for each item)

1. Trade debtors
2. Amounts owed by affiliated undertakings
3. Amounts owed by undertakings with which the company is linked by virtue of participating interests
4. Other debtors
5. Subscribed capital called but not paid (unless national law provides that called-up capital is to be shown as an asset under A)
6. Prepayments and accrued income (unless national law provides that such items are to be shown as assets under E)

III. Investments

1. Shares in affiliated undertakings
2. Own shares (with an indication of their nominal value or, in the absence of a nominal value, their accounting par value), to the extent that national law permits their being shown in the balance sheet
3. Other investments

IV. Cash at bank and in hand

E. Prepayments and accrued income

(Unless national law provides that such items are to be shown under D (II) (6))

Capital, reserves and liabilities

A. Capital and reserves

I. Subscribed capital

(Unless national law provides that called-up capital is to be shown under this item, in which case the amounts of subscribed capital and paid-up capital shall be shown separately)

II. Share premium account

III. Revaluation reserve

IV. Reserves

1. Legal reserve, in so far as national law requires such a reserve
2. Reserve for own shares, in so far as national law requires such a reserve, without prejudice to point (b) of Article 24(1) of Directive 2012/30/EU
3. Reserves provided for by the articles of association
4. Other reserves, including the fair value reserve

V. Profit or loss brought forward

VI. Profit or loss for the financial year

B. Provisions

1. Provisions for pensions and similar obligations
2. Provisions for taxation

3. Other provisions

C. Creditors

(Amounts becoming due and payable within one year and amounts becoming due and payable after more than one year shall be shown separately for each item and for the aggregate of those items)

1. Debenture loans, showing convertible loans separately

2. Amounts owed to credit institutions

3. Payments received on account of orders, in so far as they are not shown separately as deductions from stocks

4. Trade creditors

5. Bills of exchange payable

6. Amounts owed to affiliated undertakings

7. Amounts owed to undertakings with which the undertaking is linked by virtue of participating interests

8. Other creditors, including tax and social security authorities

9. Accruals and deferred income (unless national law provides that such items are to be shown under D)

D. Accruals and deferred income

(Unless national law provides that such items are to be shown under C (9) under 'Creditors')

Allikas: EL direktiiv 2013/34/EL lisa 3

Lisa 2. Direktiivis 2013/34/EL kehtestatud kasumiaruande skeem (kulude laadi järgi)

1. Net turnover
2. Variation in stocks of finished goods and in work in progress
3. Work performed by the undertaking for its own purposes and capitalised
4. Other operating income
5.
 - (a) Raw materials and consumables
 - (b) Other external expenses
6. Staff costs:
 - (a) wages and salaries;
 - (b) social security costs, with a separate indication of those relating to pensions
7.
 - (a) Value adjustments in respect of formation expenses and of tangible and intangible fixed assets
 - (b) Value adjustments in respect of current assets, to the extent that they exceed the amount of value adjustments which are normal in the undertaking concerned
8. Other operating expenses
9. Income from participating interests, with a separate indication of that derived from Affiliated undertakings
10. Income from other investments and loans forming part of the fixed assets, with a separate indication of that derived from affiliated undertakings
11. Other interest receivable and similar income, with a separate indication of that derived from affiliated undertakings
12. Value adjustments in respect of financial assets and of investments held as current assets.
13. Interest payable and similar expenses, with a separate indication of amounts payable to affiliated undertakings
14. Tax on profit or loss
15. Profit or loss after taxation
16. Other taxes not shown under items 1 to 15
17. Profit or loss for the financial year

Allikas: EL direktiiv 2013/34/EL lisa 5

Lisa 3. Direktiivis 2013/34/EL kehtestatud kasumiaruande skeem (kulude otstarbe järgi)

1. Net turnover
2. Cost of sales (including value adjustments)
3. Gross profit or loss
4. Distribution costs (including value adjustments)
5. Administrative expenses (including value adjustments)
6. Other operating income
7. Income from participating interests, with a separate indication of that derived from affiliated undertakings
8. Income from other investments and loans forming part of the fixed assets, with a separate indication of that derived from affiliated undertakings
9. Other interest receivable and similar income, with a separate indication of that derived from affiliated undertakings
10. Value adjustments in respect of financial assets and of investments held as current assets
11. Interest payable and similar expenses, with a separate indication of amounts payable to affiliated undertakings
12. Tax on profit or loss
13. Profit or loss after taxation
14. Other taxes not shown under items 1 to 13
15. Profit or loss for the financial year

Allikas: EL direktiiv 2013/34/EL lisa 6

Lisa 4. Nõukogu neljanda direktiivi bilansiskeem

Assets

A. Subscribed capital unpaid

of which there has been called

(unless national law provides that called-up capital is to be shown under L, in which case the part of the capital called but not yet paid must appear either under A or under D (II) (5))

B. Formation expenses

as defined by national law, and in so far as national law permits their being shown as an asset. National law may also provide for formation expenses to be shown as the first item under 'Intangible assets'

C. Fixed assets

I. Intangible assets

1. Costs of development, in so far as national law permits their being shown as assets

2. Concessions, patents, licences, trade marks and similar rights and assets, if they were:

(a) acquired for valuable consideration and need not be shown under C (I) (3); or

(b) created by the undertaking itself, in so far as national law permits their being shown as assets

3. Goodwill, to the extent that it was acquired for valuable consideration

4. Payments on account

II. Tangible assets

1. Land and buildings

2. Plant and machinery

3. Other fixtures and fittings, tools and equipment

4. Payments on account and tangible assets in the course of construction

III. Financial assets

1. Shares in affiliated undertakings

2. Loans to affiliated undertakings

3. Participating interests

4. Loans to undertakings with which the undertaking is linked by virtue of participating interests

5. Investments held as fixed assets

6. Other loans

D. Current assets

I. Stocks

1. Raw materials and consumables

2. Work in progress

3. Finished goods and goods for resale

4. Payments on account

II. Debtors

(Amounts becoming due and payable after more than one year must be shown separately for each item)

1. Trade debtors
2. Amounts owed by affiliated undertakings
3. Amounts owed by undertakings with which the company is linked by virtue of participating interests
4. Other debtors
5. Subscribed capital called but not paid (unless national law provides that called-up capital is to be shown as an asset under A)
6. Prepayments and accrued income (unless national law provides that such items are to be shown as assets under E)

III. Investments

1. Shares in affiliated undertakings
2. Own shares (with an indication of their nominal value or, in the absence of a nominal value, their accounting par value), to the extent that national law permits their being shown in the balance sheet
3. Other investments

IV. Cash at bank and in hand

E. Prepayments and accrued income

(Unless national law provides that such items are to be shown under D (II) (6))

F. Loss for the financial year

(unless national law provides for it to be shown under A (VI) under 'Liabilities')

Capital, reserves and liabilities

A. Capital and reserves

I. Subscribed capital

(Unless national law provides that called-up capital is to be shown under this item, in which case the amounts of subscribed capital and paid-up capital shall be shown separately)

II. Share premium account

III. Revaluation reserve

IV. Reserves

1. Legal reserve, in so far as national law requires such a reserve
2. Reserve for own shares, in so far as national law requires such a reserve, without prejudice to point (b) of Article 24(1) of Directive 2012/30/EU
3. Reserves provided for by the articles of association
4. Other reserves, including the fair value reserve

V. Profit or loss brought forward

VI. Profit or loss for the financial year

B. Provisions

1. Provisions for pensions and similar obligations
2. Provisions for taxation
3. Other provisions

C. Creditors

(Amounts becoming due and payable within one year and amounts becoming due and payable after more than one year shall be shown separately for each item and for the aggregate of those items)

1. Debenture loans, showing convertible loans separately
2. Amounts owed to credit institutions
3. Payments received on account of orders, in so far as they are not shown separately as deductions from stocks
4. Trade creditors
5. Bills of exchange payable
6. Amounts owed to affiliated undertakings
7. Amounts owed to undertakings with which the undertaking is linked by virtue of participating interests
8. Other creditors, including tax and social security authorities
9. Accruals and deferred income (unless national law provides that such items are to be shown under D)

D. Accruals and deferred income

(Unless national law provides that such items are to be shown under C (9) under 'Creditors')

Allikas: EN direktiiv 78/660/EMÜ

Lisa 5. Nõukogu neljanda direktiivi ja direktiivi 2013/34/EL bilansi- ja kasumiaruande skeemide võrdlus

Bilansiskeemide võrdlus:

Neljast nõukogu direktiiv (art 9)	Direktiiv 2013/34/EL (lisa 3)
Assets	Assets
A. Subscribed capital unpaid	A. Subscribed capital unpaid
B. Formation expenses	B. Formation expenses
C. Fixed assets	C. Fixed assets
I. Intangible assets	I. Intangible assets
II. Tangible assets	II. Tangible assets
III. Financial assets	III. Financial assets
D. Current assets	D. Current assets
I. Stocks	I. Stocks
II. Debtors	II. Debtors
III. Investments	III. Investments
IV. Cash at bank and in hand	IV. Cash at bank and in hand
E. Prepayments and accrued income	E. Prepayments and accrued income
F. Loss for the financial year (unless national law provides for it to be shown under A (VI) under 'Liabilities').	-
Capital, reserves and liabilities	Capital, reserves and liabilities
A. Capital and reserves	A. Capital and reserves
I. Subscribed capital	I. Subscribed capital
II. Share premium account	II. Share premium account
III. Revaluation reserve	III. Revaluation reserve
IV. Reserves	IV. Reserves
V. Profit or loss brought forward	V. Profit or loss brought forward
VI. Profit or loss for the financial year	VI. Profit or loss for the financial year
B. Provisions	B. Provisions
C. Creditors	C. Creditors
D. Accruals and deferred income	D. Accruals and deferred income

Kasumiaruande skeemide võrdlus:

Neljast nõukogu direktiiv (art 23)	Direktiiv 2013/34/EL (lisa 5)
Net turnover	Net turnover
Variation in stocks of finished goods and in work in progress	Variation in stocks of finished goods and in work in progress
Work performed by the undertaking for its own purposes and capitalised	Work performed by the undertaking for its own purposes and capitalised

Neļjas nõukogu direktiiv (art 23)	Direktiiv 2013/34/EL (lisa 5)
Other operating income	Other operating income
(a) Raw materials and consumables (b) Other external expenses	(a) Raw materials and consumables (b) Other external expenses
Staff costs	Staff costs
(a) Value adjustments in respect of formation expenses and of tangible and intangible fixed assets (b) Value adjustments in respect of current assets, to the extent that they exceed the amount of value adjustments which are normal in the undertaking concerned	(a) Value adjustments in respect of formation expenses and of tangible and intangible fixed assets (b) Value adjustments in respect of current assets, to the extent that they exceed the amount of value adjustments which are normal in the undertaking concerned
Other operating charges	Other operating expenses
Income from participating interests, with a separate indication of that derived from Affiliated undertakings	Income from participating interests, with a separate indication of that derived from Affiliated undertakings
Income from other investments and loans forming part of the fixed assets, with a separate indication of that derived from affiliated undertakings	Income from other investments and loans forming part of the fixed assets, with a separate indication of that derived from affiliated undertakings
Other interest receivable and similar income, with a separate indication of that derived from affiliated undertakings	Other interest receivable and similar income, with a separate indication of that derived from affiliated undertakings
Value adjustments in respect of financial assets and of investments held as current assets	Value adjustments in respect of financial assets and of investments held as current assets
Interest payable and similar expenses, with a separate indication of amounts payable to affiliated undertakings	Interest payable and similar expenses, with a separate indication of amounts payable to affiliated undertakings
Tax on profit or loss on ordinary activities	Tax on profit or loss
Profit or loss on ordinary activities after taxation	Profit or loss after taxation
Extraordinary income	-
Extraordinary charges	-
Extraordinary profit or loss	-
Tax on extraordinary profit or loss	-
Other taxes not shown under the above items	Other taxes not shown under items 1 to 15
Profit or loss for the financial year	Profit or loss for the financial year

Allikas: direktiiv 2013/34/EL lisa 3 ja 5; EN direktiiv 78/660/EMÜ art 9 ja 23; autori koostatud

Lisa 6. Nõukogu neljanda direktiivi kasumiaruande skeem

1. Net turnover
2. Variation in stocks of finished goods and in work in progress
3. Work performed by the undertaking for its own purposes and capitalised
4. Other operating income
5.
 - (a) Raw materials and consumables
 - (b) Other external expenses
6. Staff costs:
 - (a) wages and salaries;
 - (b) social security costs, with a separate indication of those relating to pensions
7.
 - (a) Value adjustments in respect of formation expenses and of tangible and intangible fixed assets
 - (b) Value adjustments in respect of current assets, to the extent that they exceed the amount of value adjustments which are normal in the undertaking concerned
8. Other operating charges
9. Income from participating interests, with a separate indication of that derived from Affiliated undertakings
10. Income from other investments and loans forming part of the fixed assets, with a separate indication of that derived from affiliated undertakings
11. Other interest receivable and similar income, with a separate indication of that derived from affiliated undertakings
12. Value adjustments in respect of financial assets and of investments held as current assets
13. Interest payable and similar expenses, with a separate indication of amounts payable to affiliated undertakings
14. Tax on profit or loss on ordinary activities
- 15 . Profit or loss on ordinary activities after taxation
16. Extraordinary income
17. Extraordinary charges
18. Extraordinary profit or loss
19. Tax on extraordinary profit or loss
20. Other taxes not shown under the above items
- 21 . Profit or loss for the financial year

Allikas: EN direktiiv 78/660/EMÜ

Lisa 7. Raamatupidamise seaduse bilansiskeem

Assets

Current assets

Cash

Financial investments

Receivables and prepayments

1. Trade receivables
2. Receivables from connected parties
3. Prepaid and deferred taxes
4. Other receivables
5. Prepayments

Inventories

1. Raw materials
2. Work in progress
3. Finished goods
4. Goods for resale
5. Prepayments for inventories

Biological assets

Total current assets

Fixed assets

Investments in subsidiaries and affiliated undertakings

1. Shares of subsidiaries
2. Shares of affiliated undertakings

Financial investments

Receivables and prepayments

1. Trade receivables
2. Receivables from connected parties
3. Prepaid and deferred taxes
4. Other receivables
5. Prepayments

Investment properties

Tangible assets

Biological assets

Intangible fixed assets

Total fixed assets

Total assets

Liabilities and owners' equity

Liabilities

Current liabilities

Loan liabilities

Payables and prepayments

1. Trade creditors
2. Employee-related liabilities

- 3. Taxes payable
 - 4. Other payables
 - 5. Prepaid revenues
 - 6. Other received prepayments
- Provisions
- 1. Provisions for warranty
 - 2. Provisions for taxation
 - 3. Other provisions
- Targeted financing
- Total current liabilities**
- Non-current liabilities**
- Loan liabilities
- Payables and prepayments
- 1. Trade creditors
 - 2. Employee-related liabilities
 - 3. Taxes payable
 - 4. Other payables
 - 5. Prepaid revenues
 - 6. Other received prepayments
- Provisions
- 1. Provisions for warranty
 - 2. Provisions for taxation
 - 3. Other provisions
- Targeted financing
- Total non-current liabilities**
- TOTAL LIABILITIES**

Owners' equity

Minority holding¹

Owners' equity of shareholders or partners of parent undertaking¹

Share capital in nominal value²

Unregistered share capital

Unpaid share capital

Share premium account

Own shares

Legal reserve

Other reserves

Other owners' equity

Retained profit (loss)

Profit (loss) for accounting year

Total owners' equity

Total liabilities and owners' equity

¹ The item is used only in consolidated reports.

² Accounting entities which do not have share capital shall replace it with an item characteristic to the corresponding category of owners' equity.

Lisa 8. Raamatupidamise seaduse kasumiaruande skeem 1

Sales revenue
Other operating revenue
Change in stocks of agricultural produce
Profit (loss) on biological assets
Changes in inventories of finished goods and work in progress
Capitalised expenditure when manufacturing fixed assets for own purposes
Goods, raw materials and services
Miscellaneous operating expenses
Staff costs
Depreciation and impairment of fixed assets
Significant rebates of current assets
Other operating expenses
Total operating profit (loss)
Profit (loss) from subsidiaries
Profit (loss) from affiliated undertakings
Profit (loss) from financial investments
Interest income
Interest expenses
Other financial income and expenses
Profit (loss) before income tax
Income tax expense
Net profit/loss for financial year
Including: Share of profit of shareholders or partners of parent undertaking¹
Share of profit of minority holding¹

¹The item is used only in consolidated reports.

Allikas: Raamatupidamise seadus¹. RT I 2002, 102, 600 Lisa 2. Redaktsiooni kehtivuse lõpp: 31.12.2016

Lisa 9. Raamatupidamise seaduse kasumiaruande skeem 2

Sales revenue

Cost of sales

Gross profit (loss)

Profit (loss) on biological assets

Marketing expenses

Administrative and general expenses

Other operating revenue

Other operating charges

Total operating profit (loss)

Financial income and expenses

Profit (loss) from subsidiaries

Profit (loss) from affiliated undertakings

Profit (loss) from financial investments

Interest expenses

Interest income

Other financial income and expenses

Profit (loss) before income tax

Income tax expense

Net profit/loss for financial year

Including Share of profit of shareholders or partners of parent undertaking¹

Share of profit of minority holding

¹The item is used only in consolidated reports.

Allikas: Raamatupidamise seadus¹. RT I 2002, 102, 600 Lisa 2. Redaktsiooni kehtivuse lõpp:
31.12.2016

Lisa 10. Eesti Vabariigi Raamatupidamise seaduse nõuded väikeettevõtjate aruandes avalikustavale infole

- 1) teabe selle kohta, et tegemist on lühendatud raamatupidamise aastaaruandega ja et see on koostatud kooskõlas Eesti hea raamatupidamistavaga;
- 2) aastaaruande koostamisel kasutatud olulised arvestuspõhimõtted;
- 3) õiglasel väärtusel kajastatavate bilansikirjete hindamise olulised eeldused ning nende kirjete saldode muutuste analüüsi;
- 4) bilansiväliste tingimuslike ja siduvate kohustuste kogusumma;
- 5) tehingud seotud osapooltega (osapoolte kirjeldus, tehingute maht, saldod ja muu teave tehingute kohta, mis on vajalik ettevõtte finantsseisundi mõistmiseks);
- 6) kohustised, mille täitmise kohta on ettevõtja andnud tagatise, ning antud tagatise liigi ja kirjelduse;
- 7) tegevjuhtkonna ja kõrgema juhtorgani liikmele makstud ettemaksud ja antud laenude summa, sealhulgas laenu tagasimaksmise või mahakandmise või laenust loobumise summa, samuti maksetähtajad ja intressimäärad ning muud olulised tingimused;
- 8) erandliku tulu ja kulu kirje, mis on harvaesinevas suuruses või laadis, summa ja olemuse;
- 9) nende pikaajaliste kohustiste summa, mille tagasimakse tähtajani on jäänud rohkem kui viis aastat;
- 10) materiaalse ja immateriaalse põhivara muutuste kirjelduse rühmade kaupa (soetusmaksumus, akumulieeritud kulum ning jääkväärtus perioodi alguses ja lõpus; perioodi jooksul soetatud, müüdud ja üle kantud põhivara; perioodi kulum ja muud muutused);
- 11) olulised sündmused pärast bilansipäeva;
- 12) oluliste bilansis kajastamata tehingute olemuse ja ärilise eesmärgi kirjelduse;
- 13) keskmise töötajate arvu;
- 14) selle konsolideerimisgrupi, kuhu väikeettevõtja kuulub, konsolideeritud finantsaruandeid koostava konsolideeriva üksuse nime ja registrijärgse asukoha.

Allikas: Raamatupidamise seadus¹. RT I 2002, 102, 600.

Lisa 11. Läti finantsaruandluse seaduse alusel kehtestatud bilansiskeem

Assets

Long-term investments

I. Intangible investments:

1. Development costs
2. Concessions, patents, licences, trademarks and similar rights
3. Other intangible investments
4. Intangible value
5. Advance payments for intangible investments

II. Fixed assets (fixed assets, investment properties, and biological assets):

1. Immovable properties:
 - a) land parcels, buildings and engineering structures
 - b) investment properties
2. Fauna and flora:
 - a) draft animals or productive animals and perennial plantings
 - b) biological assets
3. Long-term investments in rented fixed assets
4. Long-term investments in fixed assets of a public partner
5. Technological equipment and devices
6. Other fixed assets and inventory
7. Costs of the establishment of fixed assets and unfinished building objects
8. Advance payments for fixed assets

III. Long-term financial investments:

1. Participation in the capital of related undertakings
2. Loans to related undertakings
3. Participation in the capital of associated undertakings
4. Loans to associated undertakings
5. Other securities and investments
6. Other loans and other long-term debtors
7. Own stocks and shares
8. Loans to stockholders or members, and management
9. Deferred tax assets

Current assets

I. Inventories:

1. Raw materials, basic materials, and ancillaries
2. Work in progress and orders
3. Finished products and goods for sale
4. Advance payments for inventories
5. Fauna and flora:
 - a) animals and annual plantings
 - b) biological assets
6. Long-term investments held for sale

II. Debtors:

1. Purchasers and commissioning party debts
2. Related undertaking debts
3. Associated undertaking debts

4. Other debtors
 5. Shares not paid into company capital
 6. Short-term loans to stockholders or members, and management
 7. Next period costs
 8. Accrued revenue
- III. Short-term financial investments:
1. Participation in the capital of related undertakings
 2. Own stocks and shares
 3. Other securities and participation in capital
 4. Derivative financial instruments
- IV. Cash

Liabilities

Equity:

1. Stock or share capital (fixed capital)
2. Stock (share) issue premium
3. Long-term investment revaluation reserve
4. Fair value reserve of financial instruments
5. Reserves:
 - a) reserves laid down in law
 - b) reserves for own stocks or shares
 - c) reserves laid down in the articles of association of the undertaking
 - d) reserves directed for the development
 - e) foreign currency conversion reserve
 - f) other reserves
6. Retained profit or non-covered losses brought forward from previous years
7. Profit or losses for the financial year
8. Participatory share of minority stockholders

Provisions:

1. Provisions for pensions and similar liabilities
2. Provisions for contingent taxes
3. Other provisions

Long-term creditors:

1. Loans against debentures
2. Loans convertible to stock
3. Loans from credit institutions
4. Other loans
5. Prepayments received from purchasers
6. Accounts payable to suppliers and contractors
7. Bills of exchange payable
8. Debts to related undertakings
9. Debts to associated undertakings
10. Taxes and State mandatory social insurance payments
11. Deferred tax liabilities
12. Other creditors
13. Next period revenue
14. Unpaid dividends

Short-term creditors:

1. Loans against debentures

2. Loans convertible to stock
3. Loans from credit institutions
4. Other loans
5. Prepayments received from purchasers
6. Accounts payable to suppliers and contractors
7. Bills of exchange payable
8. Debts to related undertakings
9. Debts to associated undertakings
10. Taxes and State mandatory social insurance payments
11. Other creditors
12. Next period revenue
13. Unpaid dividends
14. Accrued liabilities
15. Derivative financial instruments

Allikas: Law on ... 2016

Lisa 12. Läti finantsaruandluse seaduse alusel kehtestatud kasumiaruande skeem

1. Net turnover:
 - a) from agricultural activity
 - b) from other types of principal activity
2. Changes in stocks of finished goods and work in progress
3. Costs (capitalised) referenced to own long-term investments
4. Other income from economic activities
5. Costs of materials:
 - a) costs of raw materials and ancillary materials
 - b) other external costs
6. Labour costs:
 - a) remuneration for work
 - b) pensions from funds of the undertaking
 - c) State mandatory social insurance payments
 - d) other social insurance costs
7. Decrease in value adjustments:
 - a) adjustments of decrease in value of fixed assets and intangible assets
 - b) adjustments of decrease in value of current assets, if they exceed write-off sums of such value which the relevant undertaking considers as normal
8. Other costs of economic activity
9. Revenue from participation:
 - a) in the capital of related undertakings
 - b) in the capital of associated undertakings
 - c) in the capital of other undertakings
10. Revenue from other securities and loans which formed long-term financial investments:
 - a) from related undertakings
 - b) from associated undertakings and other undertakings, and also from securities and other long-term debtors
11. Other revenue from interest and similar revenue:
 - a) from related undertakings
 - b) from other persons
12. Adjustments of reduction in the value of long-term and short-term financial investments:
 - a) reduction in the value of participation in the capital of associated undertakings
 - b) adjustments of reduction in other value
13. Interest payments and similar costs:
 - a) for related undertakings
 - b) for other persons
14. Profit or loss before enterprise income tax
15. Enterprise income tax for the financial year
16. Profit or loss after calculation of enterprise income tax
17. Revenue or costs from changes in balances of deferred tax assets or liabilities
18. Extraordinary dividends
19. Profit or losses for the financial year
20. Share of profit or loss of minority stockholders

Allikas: Law on ... 2016

Lisa 13. Leedu raamatupidamise standardi alusel kehtestatud bilansiskeem

Information in the balance sheet is presented as follows:

- A. Non-current assets
 - I. Intangible assets
 - II. Tangible assets
 - III. Financial assets
 - IV. Other non-current assets
- B. Current assets
 - I. Inventories, prepayments and contracts in progress
 - II. Amounts receivable within a year
 - III. Other current assets
 - IV. Cash and cash equivalents
- C. Equity
 - I. Capital
 - II. Revaluation reserve (results)
 - III. Reserves
 - IV. Retained earnings (losses)
- D. Grants and subsidies
- E. Amounts payable and liabilities
 - I. Non-current amounts payable and liabilities
 - II. Current amounts payable and liabilities

Allikas: Law of ... 2015

Lisa 14. Leedu raamatupidamise standardi alusel kehtestatud kasumiaruande skeem

The following items shall be presented on the face of an income statement:

- I. Sales revenue
- II. Cost of sales
- III. Gross profit (loss)
- IV. Operating expenses
- V. Operating profit (loss)
- VI. Other activities
- VII. Financing and investing activities
- VIII. Profit (loss) from ordinary activities
- IX. Extraordinary gains
- X. Extraordinary losses
- XI. Profit (loss) before tax
- XII. Income tax
- XIII. Net profit (loss)

Allikas: Law of ... 2015

Lisa 15. Direktiivi nõuete sisse viimine Balti riikide kohalikesse õigusaktidesse

Direktiiv 2013/34/EL	Eesti	Läti	Leedu
<p>Art 14 p lg „Liikmesriigid võivad lubada väikestel ettevõtjatel koostada lühendatud bilansi, milles on näidatud üksnes need kirjed, mis on III ja IV lisas tähistatud tähtede ja rooma numbritega, ning milles on eraldi avalikustatud:</p> <p>a) teave, mis on nõutud III lisas sulgudes pealkirja „Aktiva (vara)” all rubriigis D.II ning pealkirja „Passiva (kohustused ja omakapital)” all rubriigis C, kuid kogusummana kummagi kirje kohta, või</p> <p>b) teave, mis on nõutud IV lisas sulgudes rubriigis D.II.“</p>	<p>Bilansiskeemi võrdlus esitatud lisas 16. Eesti Raamatupidamise seaduses olid esitatud kõik kohustuslikud kirjed, v.a. asutamiskulud ja ümberhindlusreserv. Eesti ettevõtja aruannetes kajastatakse tavapäraselt ümberhindlusreserv muude reservide hulgas.</p>	<p>Bilansiskeemi võrdlus on esitatud lisas 15. Läti kohalikus bilansiskeemis ei ole kohustuslikest kirjetes esitatud sissemaksmata kapital, asutamiskulud. Täiendavaid kirjeid bilansiskeemi lisatud ei ole. Läti on jaotanud kohustised tulenevalt maksetähtajast, mitte kohustise liigist (v.a. provisjonid).</p>	<p>Bilansiskeemi võrdlus on esitatud lisas 15. Leedu skeemis ei ole esitatud kohustuslikest kirjetest sissemaksmata kapitali ja asutamiskulusid. Lisaks on Leedu bilansiskeemis eraldi kirjena muud varad. Leedu on jaotanud kohustised tulenevalt nende maksetähtajast, mitte kohustise liigist.</p>
<p>Art 14 lg 2 „Liikmesriigid võivad lubada VKEdel koostada lühendatud kasumiaruande järgmiste piirangutega:</p> <p>a) V lisas võib kirjed rubriikides 1–5 koondada üheks kirjeks nimetusega „Brutokasum või -kahjum”;</p> <p>b) VI lisas võib kirjed rubriikides 1, 2, 3 ja 6 koondada üheks kirjeks nimetusega „Brutokasum või -kahjum”.“</p>	<p>Kasumiaruande võrdlus on esitatud lisades 17 ja 18. Direktiivi kohustuslikest kirjetest ei ole lisas 17 esitatud eraldi varade väärtuse muutusest tulenevaid tulusid/kulusid ning muid maksukulusid. Täiendavalt on Eesti kasumiaruandes esitatud kasum bioloogilistest varadest ning muu finantstulu/-kulu.</p>	<p>Läti kohalikes õigusaktides on lubatud vaid kulude laadi järgi koostatud kasumiaruande skeem. Võrdlus direktiiviga on esitatud lisas 18.</p>	<p>Kasumiaruande võrdlus direktiiviga on esitatud lisas 17. Leedu on kohalikest õigusaktist tulenevalt lubatud vaid kulude otstarbe järgi koostatud kasumiaruande skeem. Leedu skeemis puudub eraldi turunduskulude kirje. Lisaks on erinevatest investeeringutest tulenevad tulud ja kulud koondatud ühe kirje alla. Leedu skeemis on eraldi välja toodud ka muud erakorralised tulud ja kulud.</p>

Lisa 15 järg

Direktiiv 2013/34/EL	Eesti	Läti	Leedu
Lg 23 „Bilansis ja kasumiaruandes esitatud teavet tuleks täiendada andmetega finantsaruande lisades. Finantsaruannete kasutajatel on väikeste ettevõtjate kohta lisateavet vaja üldjuhul piiratud mahus ja väikestel ettevõtjatel võib olla kulukas sellist lisateavet koguda. Seepärast on piiratud avalikustamiskorra kohaldamine väikeste ettevõtjate puhul põhjendatud. Kui aga mikro- või väikese suurusega ettevõtja leiab, et tal on kasulik avalikustada täiendavat teavet, mida nõutakse keskmise suurusega ettevõtjatelt ja suurettevõtjatelt, või muud teavet, mida ei ole käesolevas direktiivis ette nähtud, ei tohiks tal takistada seda teha.“	Eesti Raamatupidamise seaduses on toodud nõuded väikeettevõtjate aruannete lisades esitatavale informatsioonile. Nõuded on esitatud magistritöö lisas 10.	Läti finantsaruandluse seaduse § 9 lg 1 alusel koosneb väikeettevõtja aruanne vähemalt bilansist, kasumiaruandest ning lisadest.	Leedu finantsaruandluse seaduse artikkel 20 lg 1 alusel koosneb väikeettevõtja aruanne vähemalt bilansist, kasumiaruandest ning lisadest.
Lg 27 „Liikmesriikidel peaks olema võimalik vabastada väikesed ettevõtjad tegevusaruande koostamise kohustusest, tingimusel et sellised ettevõtjad esitavad finantsaruande lisades Euroopa Parlamendi ja nõukogu 25. oktoobri 2012. aasta direktiivi 2012/30/EL artikli 24 lõikes 2 osutatud andmeid oma aktsiate või osade omandamise kohta.“	Raamatupidamise seaduses ei ole väikeettevõtjat vabastatud tegevusaruande esitamisest.	Läti finantsaruandluse seaduses on esitatud nõuded tegevusaruandele. Väikeettevõtjad ei pea esitama tegevusaruannet vaid võivad esitada nõutud info majandusaasta aurande lisades. Väikeettevõtjatel ei ole kohustuslik esitada sektoripõhist mitte-finants informatsiooni ja keskkonna tegureid.	Muu teabena tuleb avalikustada vaid omaaktsiatega tehtud tehingute info.

Lisa 15 järg

Direktiiv 2013/34/EL	Eesti	Läti	Leedu
Art 4 lg 1 „Aruandeaasta finantsaruanded moodustavad ühtse terviku ning sisaldavad kõikide ettevõtjate puhul vähemalt bilanssi, kasumiaruannet ja finantsaruannete lisasid. Liikmesriigid võivad nõuda muudelt ettevõtjalt kui väikestelt ettevõtjalt lisaks esimeses lõigus nimetatud dokumentidele ka muude aruannete kaasamist aruandeaasta finantsaruannetesse.“	Raamatupidamise seaduse § 15 lg 2 alusel koosneb väikeettevõtja aruanne vähemalt bilansist, kasumiaruandest ja lisadest. Täiendavate dokumentide esitamine ei ole nõutud.	Läti finantsaruandluse seaduse § 9 lg 1 alusel koosneb väikeettevõtja aruanne vähemalt bilansist, kasumiaruandest ning lisadest. Täiendavate dokumentide kaasamine ei ole nõutud.	Muu info esitamine ei ole kohustuslik.
Art 4 lg 5 „Liikmesriigid võivad nõuda muudelt ettevõtjalt kui väikestelt ettevõtjalt, et aruandeaasta finantsaruannetes avalikustatakse lisaks käesoleva direktiivi kohaselt nõutavale teabele ka muud teavet.“	Magistritöö lisas 10 esitatud nõuded väikeettevõtjatele ületavad direktiivi poolt nõutud informatsiooni.	Muu teabe nimistu on esitatud § 55 lg 1.	Muu teabe esitamine ei ole kohustuslik.
Art 4 lg 6 „Erandina lõikest 5 võivad liikmesriigid nõuda väikestelt ettevõtjalt, et nad valmistaksid ette, avalikustaks ja avaldaks finantsaruandes sisalduva teabe, mis ületab käesoleva direktiivi nõudeid, tingimusel et sellist teavet kogutakse ühtsesse aruannete esitamise süsteemi ja avalikustamise nõue sisaldub siseriiklikes maksualastes õigusaktides rangelt üksnes maksude kogumise eesmärgil. Käesoleva lõike kohaselt nõutav teave lisatakse finantsaruande asjakohasesse osasse.“	Eelmistest punktidest tuleneva info alusel on nõuab Eesti Raamatupidamise seadus detailsema info esitamist kui direktiiv. Väikeettevõtjate aruanded kogutakse ühtsesse süsteemi, kuid kõik magistritöö lisas 10 esitatud nõuded ei ole autori hinnangul vajalikud maksude kogumise eesmärgil.	Muu teabe nimistus esitatud info ületab direktiivi nõudeid. Autori hinnangul ei ole kõik täiendavad nõuded vajalikud maksude kogumise eesmärgil.	Muu teabe esitamine ei ole kohustuslik.

Allikas: EL direktiiv 2013/34/EL; Raamatupidamise seadus¹; Law on ... 2016; Law of ... 2015; autori koostatud

Lisa 16. Balti riikide bilansi- ja kasumiaruande skeemide võrdlus direktiiviga 2013/34/EL

Bilansiskeemide võrdlus:

Direktiiv 2013/34/EL	Eesti	Läti	Leedu
Subscribed capital unpaid	Unpaid share capital	-	-
Formation expenses	-	-	-
Fixed assets	Sumrow	Sumrow	Sumrow
I. Intangible assets	Intangible fixed assets	Intangible investments	Intangible assets
II. Tangible assets	Tangible assets Investment properties	Fixed assets (fixed assets, investment properties and biological asset)	Tangible assets
III. Financial assets	Financial investments	Long-term financial investments	Financial assets
-	Receivables and prepayments	-	Other non-current assets
-	Biological assets	-	-
	Investments in subsidiaries and affiliated undertakings		
Current assets	Sumrow	Sumrow	Sumrow
I. Stocks	Inventories	Inventories	Inventories, prepayments and contracts in progress
II. Debtors	Receivables and prepayments	Debtors	Amounts receivable within a year
III. Investments	Financial investments	Short-term financial investments	Other current assets
IV. Cash at bank and in hand	Cash	Cash	Cash and cash equivalents
Prepayments and accrued income	Receivables and prepayments	Debtors	Other current assets
-	Biological assets	-	-
Capital and reserves	Sumrow	Sumrow	Sumrow

Lisa 16 järg

Direktiiv 2013/34/EL	Eesti	Läti	Leedu
I. Subscribed capital	Minority holding ¹ Owners' equity of shareholders or partners of parent undertaking ¹ Share capital in nominal value ²	Stock or share capital (fixed capital)	Capital
II. Share premium account	Share Premium account Own shares	Stock (share) issue Premium	-
III. Revaluation reserve	-	Long-term investment revaluation reserve Fair value reserve of financial instruments	Revaluation reserve
IV. Reserves	Legal reserve Other reserves Other owners' equity	Reserves	Reserves
V. Profit or loss brought forward	Retained profit (loss)	Retained profit or non-covered losses brought forward from previous years	Retained earnings (losses)
VI. Profit or loss for the financial year	Profit(loss) for accounting year	Profit or losses for the financial year	-
Provisions	Short-term provisions Long-term provisions	Provisions	Non-current amounts payable and liabilities
Creditors	Loan liabilities	Long-term creditors	Current amounts payable and liabilities
Accruals and deferred income	Long-term loan liabilities Payables and prepayments Other long-term payables Targeted financing	Short-term creditors	Grants and subsidies

Allikas: Autori koostatud lisades 1-14 esitatud info põhjal

Lisa 17. Balti riikide kasumiaruande skeemide võrdlus (kulude otstarbe järgi)

Kasumiaruande skeemide võrdlus (va Läti):

Direktiiv 2013/34/EL	Eesti	Leedu
Net turnover	Sales revenue	Sales revenue
Cost of sales (including value adjustments)	Cost of sales	Cost of sales
Gross profit or loss	Gross profit (loss)	Gross profit (loss)
-	Profit (loss) on biological assets	
Distribution costs (including value adjustments)	-	-
Administrative expenses (including value adjustments)	Marketing expenses Administrative and general expenses	Operating expenses
Other operating income	Other operating revenue Other operating charges	Other activities
Income from participating interests, with a separate indication of that derived from affiliated undertakings	Profit (loss) from subsidiaries	Financing and investing activities
Income from other investments and loans forming part of the fixed assets, with a separate indication of that derived from affiliated undertakings	Profit (loss) from affiliated undertakings	
Other interest receivable and similar income, with a separate indication of that derived from affiliated undertakings	Profit (loss) from financial investments	
Value adjustments in respect of financial assets and of investments held as current assets	-	

Lisa 17 järg

Direktiiv 2013/34/EL	Eesti	Leedu
Interest payable and similar expenses, with a separate indication of amounts payable to affiliated undertakings	Interest expenses Interest income	
-	Other financial income and expenses	Extraordinary gains Extraordinary losses
Tax on profit or loss	Income tax expense	Income tax
Profit or loss after taxation	Net profit/loss for financial year	Net profit (loss)
Other taxes not shown under items 1 to 13	-	-
Profit or loss for the financial year	Net profit/loss for financial year	Net profit (loss)

Allikas: Autori koostatud lisades 1-14 esitatud info põhjal

Lisa 18. Balti riikide kasumiaruande skeemide võrdlus (kulude laadi järgi)

Läti kasumiaruande skeemi võrdlus direktiiviga:

Direktiiv 2013/34/EL	Eesti	Läti
Net turnover	Sales revenue	Net turnover
Variation in stocks of finished goods and in work in progress	Change in stocks of agricultural produce Profit (loss) on biological assets Changes in inventories of finished goods and work in progress	Changes in stocks of finished goods and work in progress
Work performed by the undertaking for its own purposes and capitalised	Capitalised expenditure when manufacturing fixed assets for own	Costs (capitalised) referenced to own long-term investments
Other operating income	Other operating revenue	Other income from economic activities
(a) Raw materials and consumables (b) Other external expenses	Goods, raw materials and services Miscellaneous operating expenses	Costs of materials a) costs of raw materials and ancillary materials b) other external costs
6. Staff costs: (a) wages and salaries (b) social security costs, with a separate indication of those relating to pensions	Staff costs	Labour costs: a) remuneration for work b) pensions from funds of the undertaking c) State mandatory social insurance payments d) other social insurance costs

Lisa 18 järg

Direktiiv 2013/34/EL	Eesti	Läti
(a) Value adjustments in respect of formation expenses and of tangible and intangible fixed assets (b) Value adjustments in respect of current assets, to the extent that they exceed the amount of value adjustments which are normal in the undertaking concerned	Depreciation and impairment of fixed assets Significant rebates of current assets	Decrease in value adjustments: a) adjustments of decrease in value of fixed assets and intangible assets b) adjustments of decrease in value of current assets, if they exceed write-off sums of such value which the relevant undertaking considers as normal
Other operating expenses	Other operating expenses	Other costs of economic activity
Income from participating interests, with a separate indication of that derived from Affiliated undertakings	Profit (loss) from subsidiaries Profit (loss) from affiliated undertakings	Revenue from participation: a) in the capital of related undertakings b) in the capital of associated undertakings c) in the capital of other undertakings
Income from other investments and loans forming part of the fixed assets, with a separate indication of that derived from affiliated undertakings	Profit (loss) from financial investments	Revenue from other securities and loans which formed long-term financial investments: a) from related undertakings b) from associated undertakings and other undertakings, and also from securities and other long-term debtors
Other interest receivable and similar income, with a separate indication of that derived from affiliated undertakings	Interest income	Other revenue from interest and similar revenue: a) from related undertakings b) from other persons

Lisa 18 järg

Direktiiv 2013/34/EL	Eesti	Läti
Value adjustments in respect of financial assets and of investments held as current assets	Other financial income and expenses	Adjustments of reduction in the value of long-term and short-term financial investments: a) reduction in the value of participation in the capital of associated undertakings b) adjustments of reduction in other value
Interest payable and similar expenses, with a separate indication of amounts payable to affiliated undertakings	Interest expenses	Interest payments and similar costs: a) for related undertakings b) for other persons
Tax on profit or loss	Income tax expense	Enterprise income tax for the financial year
Profit or loss after taxation	Net profit/loss for financial year	Profit or loss after calculation of enterprise income tax
-	-	Revenue or costs from changes in balances of deferred tax assets or liabilities
-	-	Extraordinary dividends
Other taxes not shown under items 1 to 15	-	-
Profit or loss for the financial year	Net profit/loss for financial year	Profit or losses for the financial year

Allikas: Autori koostatud lisades 1-14 esitatud info põhjal

Lisa 19. Onemed SIA 2015 aasta aruande esitlusvorm

Posteņa nosaukums	Pārskata gada beigās	Iep. pārskata gada beigās
Pašu kapitāls:		
1. Akciju vai daļu kapitāls (pamatkapitāls)	700028	700028
2. Akciju (daļu) emisijas uzcenojums	0	0
3. Ilgtermiņa ieguldījumu pārvērtēšanas rezerve	0	0
4. Finanšu instrumentu pārvērtēšanas rezerve	0	0
5. Rezerves:		
a) likumā noteiktās rezerves	0	0
b) rezerves pašu akcijām vai daļām	0	0
c) sabiedrības statūtos noteiktās rezerves	0	0
d) pārējās rezerves	14	14
	0	0
	0	0
8. Rezerves kopā	14	14

Allikas: Onemed SIA ... 2015