

TALLINNA TEHNIKAÜLIKOOL

Majandusteaduskond

Majandusarvestuse instituut

Finantsarvestuse õppetool

Juhtimisarvestuse õppetool

Meeli Kreegi

EUROOPA LIIDU UUS RAAMATUPIDAMISE DIREKTIIV JA SELLE MÕJU
FINANTSARUANDLUSELE EESTIS

Magistritöö

Juhendajad: professorid Lehte ja Jaan Alver

Tallinn 2014

SISUKORD

ABSTRAKT	3
SISSEJUHATUS	4
1. EL RAAMATUPIDAMISDIREKTIIVID	6
1.1. Euroopa Liidu kujunemine	6
1.2. Euroopa Liidu seaduste loomine	8
1.3. Euroopa Liidu finantsarvestussüsteemi kujunemist mõjutavad tegurid	10
1.4. ELi neljas direktiiv	14
1.4.1. Kujunemine ja rakendamine ELi riikides	14
1.4.2. Tõene ja aus kajastamine	17
1.4.3. Finantsarvestuse printsiibid	19
1.4.4. Avalikustamine ja esitlus	21
1.4.5. Kajastamine ja hindamine	22
1.5. ELi seitsmes direktiiv	23
2. UUENENUD DIREKTIIV	27
2.1. Eesmärk	27
2.2. Eesti seisukoht	29
2.3. Mõisted	34
2.4. Ettevõtete ja kontsernide kategooriad	37
2.5. Üldsätted ja põhimõtted	40
2.6. Tegevusaruanne	42

2.7.	Põhiaruanded	44
2.7.1.	Bilanss	45
2.7.2.	Kasumiaruanne	52
2.8.	Finantsaruannete lisad	55
2.9.	Konsolideeritud aruanded.....	57
2.10.	Auditi kohustus.....	58
2.11.	Valitsemissektori üksustele tehtud maksete aruandlus.....	60
KOKKUVÕTE		62
VIIDATUD ALLIKAD		65
SUMMARY		69
LISAD		72
Lisa 1. Horisontaalne bilansiskeem		72
Lisa 2. Vertikaalne bilansiskeem		76
Lisa 3. Kasumiaruande skeem 1		80
Lisa 4. Kasumiaruande skeem 2		81

ABSTRAKT

Magistritöös on uuritud Euroopa Liidu finantsaruandlust reguleerivate direktiivide kujunemist ja arengut. Seni on liidu finantsaruandlust reguleerinud Euroopa Liidu Nõukogu direktiiv 78/660/EMÜ (neljas direktiiv) ja Euroopa Liidu Nõukogu direktiiv 83/349/EMÜ (seitsmes direktiiv). Need direktiivid tühistati ja asendati Euroopa Parlamendi ja Nõukogu direktiiviga 2013/34/EL (uu direktiiv). Magistritöö põhieesmärk oli välja selgitada erinevused Eesti hea raamatupidamistava ja uue raamatupidamise direktiivi vahel. Esmalt on magistritöös toodud lühiülevaade ELi kujunemisest, õigusaktidest ja nende rakendamisest. Järgnevalt on vaadeldud EL neljanda ja seitsmenda direktiivi väljatöötamist ja rakendamist. Teises peatükis on uuritud uut raamatupidamise direktiivi, et selgitada välja peamised muudatused. Uus direktiiv on uuenenud struktuuriga, esmalt on kehtestatud nõuded mikro- ja väikeettevõtetele. Seejärel nõuded keskmise suurusega ja suurettevõtete jaoks. Direktiiv jaotab ettevõtete suuruse järgi kategooriatesse. Vähendatud on valikuvõimalusi ettevõtete jaoks, maksimaalselt on harmoniseeritud väike ja mikroettevõtted. Uudne on riikide kaupa aruandlus valitsemissektori üksustele tehtavate maksete kohta. Kaks direktiivi on liidetud, sellega on muutunud loogilisemaks direktiivi esitus. Võrdlusanalüüsi tulemusel selgus, et peamised erinevused Eesti hea raamatupidamistava ja uue direktiivi vahel on: ettevõtete ja kontsernide kategooriates, nõuetes põhjaruannetele ja lisadele, printsiipides, bilansi- ja kasumiaruannete skeemide sisus ja järjekorras ja konsolideerimisest vabastamise piirmäärades.

Võtmesõnad: EL neljas direktiiv, EL seitsmes direktiiv, uus raamatupidamisdirektiiv.

SISSEJUHATUS

Finantsaruandlus on Euroopa Liidu (EL) äriühinguõiguse üks valdkond, mida reguleerisid Euroopa Liidu Nõukogu direktiiv 78/660/EMÜ (neljas direktiiv) ja Euroopa Liidu Nõukogu direktiiv 83/349/EMÜ (seitsmes direktiiv). Direktiividega sooviti ühtlustada liikmesriikide raamatupidamispõhimõtted ning tagada finantsaruannete võrreldavus. Kuna nimetatud direktiivide vastuvõtmisest oli möödunud pea kolmkümmend aastat ja vahepeal oli liitunud palju uusi riike ning majanduskeskkond oli palju muutunud, tekkis vajadus uuendada mainitud direktiive. Olemasolevate direktiivide läbivaatamise eesmärk oli eelkõige nende uuendamine, finantsaruandluse selguse ja võrreldavuse suurendamine ning tasakaalu tagamine halduskoormuse ja saadava kasu vahel.

12. juunil 2013 võetigi Euroopa Liidu Parlamendi ja Nõukogu poolt vastu uuenenud direktiiv 2013/34/EL. Raamatupidamisdirektiiv näeb ette, et liikmesriigid jõustavad selle täitmiseks vajalikud õigus- ja haldusnormid hiljemalt 20. juuliks 2015. Liikmesriigid võivad ette näha, et raamatupidamise direktiivis ettenähtud regulatsioonid kehtivad 2016. kalendriaastal algavate aastaaruannete kohta. Eesti hääletas uue direktiivi vastu ja esitas mittenõustumist selgitava deklaratsiooni. 2013. aasta detsembris otsustas Eesti Vabariigi valitsus rahandusministeeriumi ettepanekul vaidlustada uue direktiivi Euroopa Kohtus. Eesti tühistamishagiga taheti kaitsta Eesti ettevõtjaid konkurentsivõitluses ja viidata, et direktiiviga rikutakse olulisi EL toimimise aluspõhimõtteid (subsidiarsuse ja proportsionaalsuse põhimõtte). Valitud teema on aktuaalne, kuna Eestil seisab lähiajal ees siseriiklike õigusaktide kooskõlla viimine nimetatud direktiiviga.

Magistritöö annab ülevaate olulistest muudatustest uues direktiivis võrreldes varasematega (4. ja 7. direktiiv). Magistritöö põhieesmärk on välja selgitada erinevused Eesti hea raamatupidamistava ja uue raamatupidamise direktiivi vahel. Eesmärgi saavutamiseks selgitatakse, millised uue direktiivi nõuded on liikmesriikidele kohustuslikud, millised lubatud ja millised soovituslikud. Magistritöös uuritakse uue direktiivi tõlke terminoloogia ühtivust erialakirjanduses kasutatavaga. Lõpptulemusena annab magistritöö finantsaruannete koostajatele ja tarbijatele ülevaate EL neljanda ja seitsmenda direktiivi kujunemisest,

eesmärkidest, puudustest ja põhjustest, miks uue direktiiv väljatöötamine oli vajalik. Magistritöö lugeja saab ülevaate eesseisvatest muudatustest Eesti finantsaruandluses.

Magistritöö koosneb kahest osast. Esimese osa eesmärk on anda ülevaade Euroopa Liidu kujunemisest, õigusaktidest ning neljandast ja seitsmendast direktiivist. Teine osa tutvustab uut raamatupidamise direktiivi ja toob välja olulised muudatused.

Magistritöös kasutatakse võrdlevanalüüsi (võrreldakse eelmisi direktiive ja uut raamatupidamise direktiivi) ja tekstianalüüsi.

1. EL RAAMATUPIDAMISDIREKTIIVID

1.1. Euroopa Liidu kujunemine

Euroopa Liidu (EL) kujunemine sai alguse pärast Teist maailmasõda, kuigi ühtse Euroopa idee ulatub palju kaugemasse mineviku, sest sajandite jooksul on paljud poliitikud otsinud väljapääsu Euroopa poliitilisest killustumisest.

1949. aastal loovad Lääne-Euroopa riigid Euroopa Nõukogu. See on esimene samm koostöö suunas, mis tagaks Euroopas pikaajalise rahu ja õitsengu. 9. mail 1950 teeb Prantsuse välisminister Robert Schuman, toetudes Monnet` Saksa-Prantsuse liidu kavandile, ettepaneku ühendada Lääne-Euroopa söe- ja terasetööstused. 1951. aastal sõlmivad Belgia, Itaalia, Luksemburg, Holland, Prantsusmaa ja Lääne-Saksamaa Pariisis Euroopa Söe- ja Teraseühenduse (ESTÜ) asutamislepingu, millega osapooled lubavad asendada ajaloolise rivaliteedi põhihuvide ühendamisega (Prantsusmaa ja Saksamaavaheline vastuolu). Kuigi ESTÜ oli edukas ja arendas riikidevahelist koostööd, oli poliitikutel selge, et piirduda ei saa ainult söe ja terasega. Tunti vajadust tihedama koostöö järele ka teistes valdkondades. Taheti luua süsteem, kus kaupade liikumine Euroopa riikide vahel oleks sama lihtne kui riikide sees. Euroopa Majandusühenduse (EMÜ) asutamislepingule kirjutati alla 1957. aastal Roomas. EMÜ eesmärgiks oli ühinenud riikide majanduskasv, tasakaalustatud kaubandus ja õiglane konkurents, mis tagaks inimeste elu- ja töötingimuste parendamise. Samas allkirjastati Euroopa Aatomienergiaühenduse (Euratom) asutamisleping, mis pidi edendama teadustegevust, kehtestama töötajate kaitseks ühised ohutusstandardid ja tagama, et rahuotstarbelist tuumamaterjali ei kasutataks sõjalistel eesmärkidel.

1960–1969 töötati välja EMÜ ühtne põllumajanduspoliitika, mille kohaselt juhivad ühinenud riigid toiduainete tootmist ühiselt. Turu mõjutamiseks moodustati kõigis liikmesriikides ühesugused riigiametid, kelle peamine ülesanne oli kaitsta siseturgu ja tagada müük ühtlustatud hindadega. Turu reguleerimiseks maksti toetusi. 1968. aastal kaotati tollimaksud ja kehtestati ühesugused tollid teistest riikidest imporditavatele kaupadele.

1970–1979 hakati arendama uut sotsiaal- ja regionaalpoliitikat. EMÜ tähtsust tõstis 1973. aastal märgatavalt Suurbritannia, Taani ja Iirimaa liitumine. 1979. aastal toimusid esimesed Euroopa Parlamendi otsevalimised. 1970. aastad oli EMÜle ka mitmeti rasked: Euroopat tabas kütusekriis ning kasvas töötute arv. Liikmesriikidevahelised suhted pingestusid ja mõneks ajaks areng seiskus.

1980–1989 liikmesriikide koostöö kiirenes. Liitusid Kreeka, Hispaania ja Portugal. 1984. aastal reformiti põllumajanduspoliitika, mille käigus vähendati liikmesriikides toiduainete hindade erinevust võrreldes maailmaturuga. 1986. aastal allkirjastatakse Luksemburgis „Ühtse Euroopa akt“ (ÜEA). ÜEA sisaldas reegleid, kuidas luua tolliliidust ühtne turg. Aktiga käivitati kuueaastane programm, et 1993. aastaks saavutada neli vabadust: kaupade, teenuste, kapitali ja inimeste vaba liikumine ühest liikmesriigist teise. Lisaks anti Euroopa Parlamendile suurem sõnaõigus ja laiemad volitused.

1990. aastate tähtsündmuseks kujuneb 1992. aastal Maastrichtis sõlmitud leping, millega pandi alus Euroopa Liidule. Leping hõlmas kolme valdkonda: majanduskoostööd, ühtset julgeoleku- ja välispoliitika ning justiits- ja siseküsimusi. 1995. aasta alguses liituvad Austria, Soome ja Rootsi. 1997 allkirjastati Amsterdami leping, millega laiendati Euroopa parlamendi otsustamisõigust.

2000–2009 toimus liidu ulatuslik laienemine ja võeti käibe ühine valuuta. 2004. aastal liituvad Eesti, Läti, Leedu, Poola, Slovakkia, Sloveenia, Tšehhi Vabariik, Ungari, Küpros ja Malta. 2007. aastal liituvad veel kaks Ida-Euroopa riiki: Bulgaaria ja Rumeenia. 2007. aastal allkirjastasid juba 27 liikmesriiki Lissaboni lepingu, millega muudeti varasemaid asutamislepinguid. Lissaboni lepingus on määratletud, mida EL võib ja ei või teha ning milliseid vahendeid ta selleks kasutada tohib. Lissaboni leping tõhustab ELi institutsioone, sise- ja välispoliitikat ja otsustamisprotsesse. Selle tulemusena on EL demokraatlikum ja tema põhiväärtused paremini kindlustatud. 2008. aastal tabab Euroopat ülemaailmne finants- ja majanduskriis, mille tulemusena süveneb koostöö EL riikide vahel. (ELi ametlik veebileht)

2010. kuni tänapäevani jätkub võitlus kriisist väljumiseks. 2011. aastal võttis Eesti kasutusele euro, saades 17. euroala riigiks. 2012. aastal võetakse vastu Euroopa Liidu lepingu ja Euroopa Liidu toimimise lepingu konsolideeritud versioonid. 2013. aastal saab Horvaatiast ELi 28. liige. Jätksuutliku majanduskasvu saavutamiseks on loodud uus strateegia „Euroopa 2020. aastal“.

1.2. Euroopa Liidu seaduste loomine

Euroopa Liidul on oma õigussüsteem, mille peamised sätted tulenevad aluslepingutest, kus on sätestatud ELi eesmärgid, institutsioone käsitlevad eeskirjad ja otsuste tegemise põhimõtted. Aluslepinguid nimetatakse esmasteks õigusaktideks, sest nad on aluseks ELi toimimisele. Peamised aluslepingud on järgmised (ELi ametlik veebileht):

- Euroopa Sõe- ja Teraseühenduse asutamisleping (1951);
- Rooma lepingud – EMÜ ja Euratomi asutamislepingud (1957);
- Liitumisleping – Brüsseli leping (1965);
- Ühtne Euroopa akt (1986);
- Euroopa Liidu leping – Maastrichti leping (1992);
- Amsterdami leping (1997);
- Nice'i leping (2001);
- Lissaboni leping (2007).

Teisesed õigusaktid:

- määrused – siduvad õigusaktid, mida tuleb tervikuna kohaldada kogu Euroopa Liidus;
- direktiivid – õigusaktid, milles sätestatakse eesmärk, mille liikmesriigid peavad saavutama (liikmesriigid saavad ise otsustada, kuidas seda teha);
- otsused – siduvad nende jaoks, kellele need on adresseeritud ning otseselt kohaldatav;
- soovitusel – soovitusel võimaldavad institutsioonidel teatavaks teha oma seisukohti ja soovitada meetmeid, ilma et sellega seataks soovitusel adressaatidele õiguslikke kohustusi;
- arvamused – arvamus on vahend, mis võimaldab institutsioonidel avaldada oma arvamust mittesiduval viisil.

Õigusaktide koostamise algatab Euroopa Komisjon (komisjon). Kinnitamiseks esitatakse õigusakt Euroopa Parlamendile ja Euroopa Liidu Nõukogule (nõukogu). Need kolm institutsiooni on ELi seaduste loomisel peamised:

- Euroopa Parlament – esindab ELi kodanikke ja parlamendi liikmeid valivad kodanikud vahetult. Parlamendi ülesanne on läbi arutada ja nõukoguga koos

vastu võtta õigusakte, teostada teiste institutsioonide üle järelvalvet ja võtta koos nõukoguga vastu ELi eelarve;

- Euroopa Liidu Nõukogu – esindab liikmesriikide valitsusi;
- Euroopa Komisjon – esindab ELi kui terviku huve. Koostab ELi uute õigusaktide eelnõud, igapäevaseks tööks on ELi poliitika rakendamine.

Otsused võetakse vastu seadusandliku tavamenetlusega, mis tähendab, et õigusaktid peab heaks kiitma nii Euroopa Parlament, kui ka nõukogu. Euroopa õigus moodustab osa liikmesriikide õigusraamistikust ning selle sätete rakendamise ja nõuetekohase kohaldamise eest vastutavad eelkõige liikmesriigid. Komisjon jälgib, et kõik ELi liikmesriigid kohaldaksid õigusakte nõuetekohaselt. Kui komisjon leiab rikkumise, saadab ta ametliku kirja palvega olukord lahendada. Kui olukorda ei lahendata võib komisjon pöörduda Euroopa Kohtusse. Kohtu otsused on liikmesriikidele siduvad.

Õigusaktide vastuvõtmisele eelneb tavaliselt pikk ja keerukas protsess, mis võib kesta aastaid. Enne kui komisjon teeb ettepaneku uueks algatuseks, hinnatakse võimalikke sotsiaalseid, majanduslikke ja keskkonnalaseid tagajärgi, mis võivad kaasnedä uue algatusega. Selleks kaasatakse eksperte, konsulteeritakse liikmesriikide valitsustega, ettevõtetega, organisatsioonidega ja muude huvigruppide esindajatega. Kodanikud saavad osaleda konsultatsioonides veebisaidi vahendusel. Protsessi kaasatud huvigruppidel võivad olla erisugused eesmärgid. ELi liikmesriikidel on erinev kultuuriline, majanduslik ja poliitiline taust, mis teeb konsensusele jõudmise raskeks. Lähtuvalt subsidiaarsuse põhimõttest teeb komisjon ettepanekuid ainult küsimustes, mida ei saa tõhusalt lahendada liikmesriigi tasandil, piirkondlikul või kohalikul tasandil. Kui komisjon on esitanud õigusakti ettepaneku Euroopa Parlamendile ja nõukogule, arutatakse seda ja tehakse muudatusettepanekud. Kui nõukogu ja parlament ei jõua muudatuste suhtes kokkuleppele, toimub teine lugemine. Kui ka peale teist lugemist kokkuleppele ei jõuta, esitatakse ettepanek lepituskomiteele. Eelnõu vastuvõtmiseks peavad nõukogu ja parlament jõudma kokkuleppele.

Eestit seob Euroopa Liiduga assotsieerumisleping ehk Euroopa leping, mis kirjutati alla 1995. aastal. Lepingu artikkel 68 sätestab, et pooled peavad oluliseks tingimuseks Eesti majanduslikul integreerumisel ühendusse Eestis kehtiva ja loodava seadusandluse lähendamist ühenduse omale. Eesti püüab tagada oma seadusandluse järkjärgulist kooskõlla viimist ühenduse omaga. Artikkel 69 fikseerib valdkonnad, millele seaduste ühtlustamine laieneb. (Euroopa leping 1995) Euroopa Liidu õigus on ülimuslik, sest asutamislepinguga

loodi uus õiguskord. Eesti liitumisel ELiga vastas kehtiv äriühinguõigus põhimõtteliselt EL nõuetele. Üksikutes spetsiifilistes alavaldkondades oli täieliku kooskõla saavutamiseks vajalik täiendavate õigusaktide vastuvõtmine.

1.3. Euroopa Liidu finantsarvestussüsteemi kujunemist mõjutavad tegurid

Kaasaegne finantsarvestus kui majandusarvestuse üks koostisosa, põhineb kahekordsel kirjendamisel. Riikides on aja jooksul välja kujunenud mitmesugused finantsarvestussüsteemid, mida on mõjutanud paljud tegurid. Roberts, Weetman ja Gordon on raamatus *International Corporate Reporting* välja toonud peamised mõjutegurid (Roberts *et al* 2008, 200) :

- poliitiline ja majanduslik süsteem;
- õigussüsteem;
- maksusüsteem;
- ettevõtte finantssüsteem;
- majandusarvestuse eriala.

Riigi poliitiline ja majanduslik süsteem on oluline tegur riigi finantsarvestussüsteemi kujunemisel. On riike, kus sekkutakse aktiivselt majandustegevusse ja arvestusel on kontrollifunktsioon, mis nõuab informatsiooni esitamiseks täpsemaid reegleid. Demokraatlikes riikides on arvestus neutraalne, ei toimu kellegi huvides: riigi mõju on väike ja ettevõtetel rohkem valikuvõimalusi, mida ja kuidas kajastada. Tihti delegerib valitsus finantsaruandluse reguleerimise erialaühingutele. Reguleerimise taset mõjutab ka ettevõtete suurus ja tegevusala, mida rohkem on suurettevõtteid, seda keerulisemad on tehingud ja suurem informatsiooni tarbijate hulk, kes vajavad kaitset. Majandusharud vajavad erinevat reguleerimist. (Ibid.)

Riigi õigussüsteeme on mitmesuguseid ja nende mõju finantsarvestuse arengule märgatav. Üldjuhul võib maailmas eksisteerivad õigussüsteemid liigitada tavaõiguseks (inglise keeles *common law*) ja Rooma õiguseks (inglise keeles *code law*). Tavaõigus on tavade kogum, millele riigivõim on andnud seaduse jõu. Tavaõigus kujunes koos riigiga ja on ajalooliselt esimene õiguse vorm (ENE 9, 314). Tavaõigus on levinud Suurbritannias,

Ameerika Ühendriikides ja teistes anglo-saksi mõjuga riikides, ning on tuntud kui angloameerika mudel. Tavaõiguse aluseks on traditsioonid, kohtupraktika ja kohtupretsedendid.

Rooma õigus on Rooma riigis kehtinud õigus, mis kodifitseeriti 6. sajandil. Rooma õigus põhines piiramatu eraomandiõiguste tunnustamisel. Aja jooksul kehtestati enamikus Lääne-Euroopa riikides Rooma eraõiguse põhimõtted. Rooma õigus on mõjutanud eriti omandiõigust ja lepinguvabaduse arengut (ENE 8 kd, 195). 17.–19. sajandil kujunes Rooma õiguse baasil välja Mandri-Euroopa õigussüsteem ehk kontinentaalne mudel. Arengu käigus eraldusid kaks allsüsteemi: Prantsuse ja Saksa õigussüsteemid. Saksa õigussüsteemile on omased keerukad ja aeganõudvad õiguste fikseerimise protseduurid. Euroopa õigussüsteemide ühiseks nimetajaks peetakse Rooma õiguse pärandit. See järjepidevus ilmneb ka Rooma õiguse keele – ladina keele tasandil. Páris puhtal kujul ei ole ükski riik liigitatav tavaõiguse või Rooma õiguse alla.

Riigiti erineb maksusüsteemi mõju finantsaruandlusele oluliselt. Rooma õigusega riikides on maksusüsteem ja finantsaruandlus omavahel läbipõimunud, tavaõiguse maades on need üksteisest tavaliselt eraldatud. Võib eristada kolme lähenemist maksusüsteemidele (Roberts *et al* 2008, 208):

- maksusüsteem ja finantsarvestussüsteem on eraldatud või täiesti lahus, mõlemal on omad seadused ja reeglid;
- maksusüsteem ja finantsarvestussüsteem on koos, finantsarvestuses kasutatakse maksuarvestuses väljatöötatud meetodeid;
- maksuarvestuses kasutatakse finantsarvestuses väljatöötatud meetodeid.

Ettevõtete finantseerimissüsteem mõjutab finantsaruandluse avalikustamist. Kui finantseerimine toimub omakapitali kaudu, siis on avalikustamise tase kõrgem eriti riikides, kus börsil on oluline koht. Laenukapitaliga finantseerimise korral on finantsaruanded konservatiivsemad. Mandri-Euroopa riikides on peamisteks finantseerijateks riik, pangad ja pereettevõtted ja vajadus avalikustamise järele on palju väiksem.

Riikides mõjutab finantsarvestussüsteemi kujunemist arvestuseriala tähtsus, erialaorganisatsioonide olemasolu ja õpetamise tase. Rooma õigusega maades sätestab seadused enamasti valitsus ja erialaspetsialistid on nõuandvas rollis. Tavaõigusega maades delegerib valitsus seaduse väljatöötamise pigem erialaorganisatsioonidele.

Finantsarvestust ELis on mõjutanud ja mõjutab kindlasti ka edaspidigi kultuur. Kultuuri on teaduslike meetoditega uuritud üle saja aasta ning defineeritud ligikaudu kahesajal viisil. Paljudes määratlustes rõhutatakse kogemuste põlvkonnalt põlvkonnale edasiandmist kui kultuuri ühte põhimomenti (Siimon *et al* 1999, 236). Kultuur määrab, kuidas selle liikmed, toetudes tavadele ja erinevatele tõekspidamistele, käituvad mitmesugustes olukordades. See mõjutab organisatsioonikultuuri, mis omakorda mõjutab arvestussüsteeme ja avalikustamist. Kultuurid erinevad ja mõjutavad organisatsioone mitmeti. Kõige tuntumateks kultuurierinevuste uurijateks võib pidada professoreid Geert Hofstede't ja S. J. Gray'd. Gray käsitluse järgi võib kultuuri sisaldavat teoreetilist raamistikku kasutada arvestussüsteemide erinevuste selgitamiseks. Mõlema töid on kritiseeritud, kuna empiiriliste uuringutega on teooria paikapidavust raske tõestada. Siin võib ebaõnnestumise põhjuseks pidada asjaolu, et raamatupidamisregulatsioone on ajalooliselt eri riikidest eksporditud ja imporditud. (Roberts *et al* 2008)

ELi finantsaruandluse arengut on mõjutanud mitmed organisatsioonid:

- Euroopa Raamatupidajate ja Audiitorite Föderatsioon (EFAA – *The European Federation of Accountants and Auditors for small and medium-sized enterprises*) on 1994. aastal asutatud katusorganisatsioon, mis ühendab riikide raamatupidajate ja audiitorite organisatsioone, mille liikmed osutavad teenuseid peamiselt väikestele ja keskmise suurusega ettevõtetele (EFAA *official website*);
- Euroopa Finantsaruandluse Nõuanderühm (EFRAG – *European Financial Reporting Advisor Group*) loodi 2001. aastal et, nõustada Euroopa Komisjoni rahvusvaheliste finantsaruandluse standardite (*International Financial Reporting Standards – IFRS*) rakendamisel ELis (EFRAG *official website*);
- Euroopa Majandusarvestuse Kutseorganisatsioon (FEE – *Fédération des Experts-comptables Européens – Federation of European Accountants*) on Brüsselis asuv mittetulundusühing, mis ühendab raamatupidajate ja audiitorite kutseorganisatsioone, et saavutada tõhusam, läbipaistvam ja säästvam majanduse areng Euroopas (FEE *official website*).

Raamatupidamissüsteemi kujunemist mõjutavad nii sisemised kui ka välised tegurid. Arenenud riikides on peamisteks mõjuriteks riigis tegutsevad institutsioonid.

Eesti on aegade jooksul pidanud taluma mitut vallutajat, kes kõik on jätnud jälje meie ühiskonna ja kultuuri kujunemisele, mis omakorda on mõjutanud ka raamatupidamise arengut.

Raamatupidamist Eesti Vabariigis aastatel 1918–1940 reguleeris suures osas Venemaa kaubandusseadustik, mis oli avaldatud Vene Impeeriumi seaduste kogus. Kaubandusseadustik määratles ettevõtete järgud ning selle alusel ka peetavate raamatute arvu ja liigid. Kuna kaubandusseadustik oli vananenud, siis püüti olukorda parendada uute seaduste vastuvõtmisega. Aastal 1925 hakkas kehtima „Kuldbilansside seadus“ ning aastal 1934 „Äriettevõtete raamatupidamise keele seadus“ (Käsper 2006).

Pärast Eesti Vabariigi okupeerimist Punaarmee poolt ja nõukogude valitsusasutuste süsteemi loomist 1940. aasta juulikuus, algas ka raamatupidamist reguleerivate seaduste vastavusse viimine Nõukogude Liidus kehtivate seadustega.

Eesti taasisesiseisvumisel 1991. aastal tuli raamatupidamine taas ümber korraldada. Tähtsaimaks õigusaktiks sai raamatupidamise seadus, mille Riigikogu võttis vastu 1994. aastal ja mis jõustus 1. jaanuaril 1995. Seadust muudeti ja täiendati korduvalt ja 2002. aastal võeti vastu seaduse uus versioon. Raamatupidamisalase töö suunamiseks moodustati Raamatupidamise Toimkond, kelle ülesandeks sai välja anda seadust selgitavaid juhendeid (RTJ). Juhendite koostamise aluseks olid rahvusvahelised standardid.

Eesti liitus Euroopa Liiduga 1. mail 2004, mis tõi kaasa olulisi muudatusi finantsaruandluses. Enne liitumist oli liikmesriikidel kohustus viia finantsaruandlust reguleerivad seadused vastavusse Euroopa Liidu Nõukogu direktiivide 78/660/EMÜ ja 83/349/EMÜ nõuetega, mida aga täies mahus ei tehtud. Hetkel reguleerib Eestis raamatupidamise korraldamist 20.11.2002 vastuvõetud raamatupidamise seadus ja audiitortegevust 27.01.2010 vastu võetud audiitortegevuse seadus. Raamatupidamise seaduse (RPS) eesmärk on õiguslike aluste loomine ning põhinõuete kehtestamine rahvusvaheliselt tunnustatud põhimõtetest lähtuva raamatupidamise ja finantsaruandluse korraldamiseks (RPS, § 1). Kuna Eesti raamatupidamise seadus põhines rahvusvahelistel finantsaruandluse standarditel ei taotlenud Eesti liitumisläbirääkimiste käigus selles valdkonnas üleminekuperioode ega erandeid.

1.4. ELi neljas direktiiv

1.4.1. Kujunemine ja rakendamine ELi riikides

25. märtsil 1957 sõlmitud Rooma leping pani aluse riikide- ja rahvasteülesele ühendusele. Sooviti luua ühtne turg, tagada kaupade, teenuste, kapitali ja inimeste vaba liikumine ühenduse piires, et luua võrdsed tingimused kõigile ELi ettevõtetele. Selle saavutamiseks oli vaja ühtlustada liikmesriikide äriühinguõigused. Ühtlustamist võib defineerida kui protsessi kasvavast ühtlusest arvestuspraktikas, kus on paika pandud varieerimisvõimaluste piirid. See on keerukas nähtus, mis kätkeb eri riikide arvestuspraktikate kooskõlastamist, mida iga liikmesriik püüab mõjutada (Kallas 1997, 9). Äriühingu õigust reguleerib mitu ELi direktiivi. Rooma lepingul põhineb Euroopa Liidu Nõukogu direktiiv 78/660/EMÜ (neljas direktiiv), mis käsitleb teatavat liiki äriühingute raamatupidamise aastaaruandeid. Aktsionärid ja osanikud vajasisid kaitset kogu ELis ja selleks tuli tagada neile usaldusväärne informatsioon ettevõtete kohta. Neljanda direktiiviga sooviti kehtestada finantsteabe suhtes miinimumnõuded, mille konkureerivad äriühingud peaksid avalikustama. Eesmärgiks oli kooskõlastada liikmesriikide siseriiklikud õigusnormid, mis käsitlevad finantsaruannete esitamist, sisu ja auditeerimist.

Neljandat direktiivi kavandati pea kümme aastat. Alustati 1965. aastal kuue liikmesriigiga (Belgia, Itaalia, Luksemburg, Holland, Prantsusmaa, Lääne-Saksamaa) Saksamaa juhtimisel, kuna Saksamaal oli äriühingu õigus kõige rohkem arenenud (Nobes 1993, 37). Direktiivi vastuvõtmise ajaks 1978 oli lisandunud veel kolm riiki (Suurbritannia, Taani, Iirimaa). Riikides on kasutusel erinevad finantsarvestussüsteemid, mis on aja jooksul välja kujunenud ja mida on mõjutanud paljud tegurid. Erinevused ELi liikmesriikide finantsarvestussüsteemides varieeruvad rangetest ettekirjutatud reeglitest (Saksamaa, Prantsusmaa) kuni süsteemideni, mis lubavad suurt valikut, lähtudes vajadusest rahuldada finantsaruannete tarbijate huve (Suurbritannia, Holland, Iirimaa).

Neljanda direktiivi esialgne eelnõu, mis avaldati 1971 oligi suuresti mõjutatud Saksamaa äriseadustikust, sisaldades rangeid reegleid finantsaruannete esitlusviisidele. Avalikustamisele oli vähe tähelepanu pööratud ja hindamismeetodid oli konservatiivsed. Pärast Suurbritannia ja Iirimaa liitumist 1973 tehti direktiivi eelnõus mitu mudatust ning 1974. aastal sisaldas see juba tõese ja ausa kajastamise kontseptsiooni ning aastaaruannete

erinevaid esitlusviise. Lisatud oli neli finantsarvestuse printsiipi: jätkuvuse, järjepidevuse, konservatiivsuse ja tekkepõhisuse printsiip. (Nobes, Parker 2008, 240)

Töö eelnõuga jätkus ja 25. juulil 1978 võeti vastu EL esimene finantsaruandlust käsitlev direktiiv. Neljanda direktiivi kohaselt hõlmab raamatupidamise aastaaruanne bilansi, kasumiaruande ning raamatupidamisaruannete lisad. Raamatupidamise aastaaruanne peab andma tõese ja ausa ülevate äriühingu vara, kohustiste, finantsseisundi ning kasumi kohta. Kui direktiivi kohaldamisest ei piisa tõese ja ausa ülevaate andmiseks, tuleb anda lisateavet. Liikmesriigid võivad lubada või lisaks direktiivis sätestatud nõuda muud teavet. (direktiiv 78/660/EMÜ, artikkel 2)

Neljanda direktiivi väljatöötamine oli keeruline ja aeganõudev, seetõttu oli direktiivis teatavate sätete rakendamiseks antud rohkem aega, kui sellistel puhkudel on üldiselt ette nähtud. (direktiiv 78/660/EMÜ, lk 2) Liikmesriigid oleksid pidanud neljanda direktiivi rakendama 1980. aasta juuliks aga seda ei suutnud teha ükski liikmesriik. Ülevaade neljanda direktiivi rakendamise kohta liikmesriikide õigusaktides on toodud tabelis 1.

Tabel 1. Neljanda direktiivi kohaldamine siseriiklikes õigusaktides

Liikmesriik	Aasta	Liikmesriik	Aasta
Taani	1981	Kreeka	1986
Suurbritannia	1981	Hispaania	1989
Prantsusmaa	1983	Portugal	1989
Holland	1983	Austria	1990
Luksemburg	1984	Itaalia	1991
Belgia	1985	Soome	1992
Saksamaa	1985	Rootsi	1995
Iirimaa	1986		

Allikas: (Nobes, Parker 2008, 242)

Tabel 1 sisaldab andmeid 2004. aasta maiks liitunud riikide kohta. Selleks ajaks oli liikmesriike 25. Tabelist on näha, et 2008. aastaks olid neljanda direktiivi kohaldanud siseriiklikes õigusaktides ainult 15 riiki, sealhulgas ei olnud Austria ja Soome kohaldanud

direktiivi täies ulatuse. Esimesena rakendasid neljandat direktiivi 1981. aastal Taani ja Suurbritannia. Hispaania ja Portugal tegid seda aga alles 1989. aastal ning Itaalia 1991. aastal. Ainult Rootsi suutis direktiivi siseriiklikes õigusaktides rakendada 1995. aastal, samal aastal ühinemisega.

Euroopa Komisjon nägi ette, et direktiivi rakendamine võib osutada keeruliseks. Protsessi lihtsustamiseks moodustati kontaktkomitee (inglise keeles *Contact Committee*). Selle ülesanne oli abistada ja nõustada komisjoni praktiliste probleemide lahendamisel, mis kerkisid esile direktiivi rakendamisega. Kontaktkomitee koosneb liikmesriikide ja komisjoni esindajatest.

Neljas direktiiv sisaldas lõppvariandis suhteliselt vähe reegleid, jättes liikmesriikidele suure valikuvabaduse. Direktiivis leidub kolme tüüpi nõudeid: ühesugused nõuded kõikidele liikmesriikidele, miinimumnõuded, mida liikmesriik võib soovi korral tugevdada ja alternatiivsed valikud reeglite rakendamisel. Näiteks võib varade väärtust bilansis hinnata soetusmaksumuses või hetkeväärtuses. Kindlasti oli selle põhjuseks raskus leida liikmesriikide vahel üksmeelt. Sooviks oli saavutada finantsaruandluse võrreldavus, mitte ühetaolisus.

Euroopa Komisjoni soov oli ühtlustada raamatupidamise põhimõtteid, esitlusviise, avalikustamist ja auditeerimist, et tõsta finantsaruandluse usaldusväärsust ja tagada ELi riikidele parem konkurentsivõime. Nende eesmärkide täitmise instrumendiks sai neljas direktiiv. Üheks direktiivi puuduseks võib pidada selle rakendamise aeganõudvat protsessi. Kuna direktiiv ei ole mõeldud otse kohaldamiseks, nõuab see liikmesriikidelt siseriikliku seadusandluse vastavusse viimist direktiivis sätestatuga ja komisjon peab jälgima nõuete täitmist. Teisest küljest annab just direktiiv liikmesriikidele vabaduse, kuidas ja millisel määral direktiivi rakendada. (Van Hulle 1993, 162) Tulenevalt liikmesriikide erinevast ajaloolisest ja kultuurilisest taustast oli seda keerukas saavutada, aga võib tõdeda, et toimunud on osaline ühtlustumine. Neljanda direktiiviga saavutati minimaalne finantsaruandluse tase ELis tervikuna, mis on olnud edukam finantsaruandluse vormilises osas ja vähem edukas varade väärtuse arvestamise osas (Kallas 1997, 57).

Kuna neljanda direktiivi väljatöötamine ja rakendamine võttis palju aega, tekkis ELis probleem rahvusvahelisel tasandil tegutsevate börsiettevõtetele, kes olid tihti sunnitud koostama kaks aruandevarianti, sest ELi direktiividel põhinevad aruanded ei olnud enam aktsepteeritavad rahvusvahelistel kapitaliturgudel. Probleemi lahendamiseks tegi Euroopa

Komisjon 1995. aastal ettepaneku lubada börsil noteeritud ettevõtetel kasutada rahvusvahelisi raamatupidamisstandardeid. Rahvusvahelisi raamatupidamisstandardeid töötas välja Rahvusvaheliste Raamatupidamisstandardite Komitee (inglise keeles *International Accounting Standards Committee – IASC*), kelle ülesanne on koostada ühtsed ülemaailmsed raamatupidamisstandardid. Seoses IASC ümberkorraldamisega otsustas uus juhatus 1. aprillil 2001 ühe oma esimese otsusena nimetada IASC ümber Rahvusvaheliste Raamatupidamisstandardite Nõukoguks (inglise keeles *International Accounting Standards Board – IASB*) ja nimetada tulevased rahvusvahelised raamatupidamisstandardid ümber rahvusvahelisteks finantsaruandlusstandarditeks (inglise keeles *International Financial Reporting Standards – IFRS*). Euroopa Parlamendi ja nõukogu määruses 1606/2002/EÜ IFRS kohaldamise kohta jõustus 2002. aastal ja selles nõutakse ühtsete rahvusvaheliste raamatupidamisstandardite kohaldamist börsil noteeritud äriühingute suhtes. Samas on liikmesriikidele jäetud võimalus lubada börsil noteeritud äriühingutel koostada või kohustada neid koostama raamatupidamise aastaaruandeid IFRS kohaselt. Samuti võivad liikmesriigid otsustada laiendada seda luba või kohustust muude äriühingute raamatupidamise konsolideeritud aastaaruannete ja/või aastaaruannete koostamisele. (Euroopa Parlamendi ja nõukogu määrus (EÜ) nr 1606/2002)

Eesti liitus Euroopa Liiduga 2004. aastal, enne liitumist oli liikmesriikidel kohustus viia finantsaruandlust reguleerivad seadused vastavusse neljanda direktiiviga. Eestis seda täies mahus ei tehtud.

1.4.2. Tõene ja aus kajastamine

Neljanda direktiivi kohaselt peavad raamatupidamise aastaaruanded kajastama tõeselt ja ausalt ettevõtte vara, kohustusi, finantsseisundit ning kasumit või kahjumit. Kui seadusega sätestatust ei piisa, peavad ettevõtted avalikustama rohkem kui nõutud. Kui direktiivi mõne sätte kohaldamine ei sobi kokku tõese ja ausa (inglise keeles *true and fair view*) kajastamisega, tuleb sellest sättest kõrvale kalduda. Kõrvalekaldumine tuleb avalikustada raamatupidamisaruannete lisades koos põhjendusega. (direktiiv 78/660/EMÜ, artikkel 2) Siit tulenevalt võib seda printsiipi pidada seaduse suhtes ülimuslikuks. Probleem tekkitab siin sellest, et printsiip on direktiivis defineerimata ja liikmesriigid tõlgendavad ning kasutavad seda erinevalt. Tõese ja ausa kajastamise printsiipi on originaalis niinimetatud anglosaksi

mudeli alla kuuluvaks ja oli Mandri-Euroopa praktikas võõras eriti just seal, kus maksuseadus oli ajalooliselt domineerinud finantsaruandluse üle. (Roberts *et al* 2008)

Neljanda direktiivi esimene eelnõu, mis valmis 1971. aastal, ei sisaldanud tõese ja ausa kajastamise printsiipi. Hilisemas 1974. aastal avaldatud variandis, mis valmis pärast Suurbritannia, Iirimaa ja Taani ühinemist, oli see juba olemas. Kontseptsioon on võetud Suurbritannia 1948. aasta äriseadustiku sõnastusest (Nobes 1993, 35). Tõese ja ausa kajastamise printsiibi lisamist neljandasse direktiivi võib pidada anglosaksi raamatupidamisfilosoofia võiduks Euroopa Liidus, aga selle tõlgendamine ja rakendamine osutus palju keerulisemaks.

Liikmesriigid tõlkisid kontseptsiooni aga rakendasid seda erinevalt. Tihti ei langenud seaduses sõnastus direktiivi sõnastusega kokku. Mõnes riigis on see seaduste suhtes ülimuslik mõnes mitte. Seda teemat on käsitletud paljud uuringud, mis näitab teema olulisust. Liikmesriike on võimalik jaotada kolme gruppi. Esimesed kaks tunnistavad tõese ja ausa printsiibi ülimuslikkust, kuigi jõuavad selleni erinevaid teid pidi, kolmas grupp aga mitte (Alexander, Eberhartinger 2009, 572).

Euroopa Komisjoni moodustatud kontaktkomitee arutas tõese ja ausa kajastamise printsiibi rakendamise seotud probleeme ja jõudis järeldusele, et sellest sättest võib kõrvale kalduda ainult juhul, kui täiendav informatsioon ei ole piisav (Van Hulle 1993, 102). Ka Euroopa Kohus hoidus andmast vaidlusaluse printsiibi definitsiooni (Draganeva, Millan 2002, 188). Euroopa Kohus on mitmel juhul aidanud tõlgendada tõese ja ausa kajastamise printsiibi rakendamist konkreetsetes situatsioonides.

Ida-Euroopa riikide puhul kardeti, et praktikas võidakse tõese ja ausa kajastamise printsiipi kasutada niinimetatud „loomingulise raamatupidamise“ õigustamiseks (Ibid.).

True and fair view on tõlgitud eesti keelde: õige ja erapooletu (neljas direktiiv), õige ja õiglane (RPS, § 15 lg 1) ja tõene ja aus. *True* tähendab, et finantsaruanded on faktiliselt õiged ega sisalda olulisi väärkajastamisi. *Fair* tähendab, et finantsaruanded ei ole eksitavad. (Nobes 1993, 39) Eesti raamatupidamise seadus (RPS) sätestab, et raamatupidamise aastaaruande eesmärk on anda õige ja õiglane ülevaade raamatupidamiskohustuslase finantsseisundist, majandustulemusest ja rahavoogudest (RPS, § 15 lg 1). RPS ei täpsusta nagu seda tehakse direktiivis, kui direktiivi mõne sätte kohaldamine ei sobi kokku tõese ja ausa kajastamisega, tuleb sellest sättest **kõrvale kalduda**. RPS lisades on sätestatud: Raamatupidamiskohustuslane kohustatud avalikustama lisades muud olulised asjaolud õige ja

õiglase ülevaate andmiseks raamatupidamiskohustuslase finantsseisundist, majandustulemusest ja rahavoogudest (RPS, § 21 lg 1). Raamatupidamise Toimkonna juhendid (RTJ) täpsustavad, et üldjuhul annab kõigi juhendite korrektne rakendamine aruannete koostamisel õige ja õiglase ülevaate raamatupidamiskohustuslase finantsseisundist, majandustulemusest ja rahavoogudest. **Äärmiselt erandlikel juhtudel**, kui raamatupidamiskohustuslase juhtkonna veendumuse kohaselt ei võimalda teatud RTJ sätete täitmine kajastada õigesti ja õiglaselt ettevõtte finantsseisundit, majandustulemust või rahavoogusid, koostab juhtkond aruande lähtudes õige ja õiglase kajastamise nõudest ning selgitab RTJ sätete mittejärgimise põhjuseid aruande lisades (RTJ 1). Kokkuvõttes võib öelda, et Eesti kuulub nende ELi riikide hulka, kus tunnistatakse tõese ja ausa printsiibi ülimumuslikkust. Kuigi raamatupidamise seadus seda otse ei sätesta

1.4.3. Finantsarvestuse printsiibid

Finantsarvestus põhineb teatud printsiipidel. Euroopas ei ole mingit eraldiseisvat printsiipide kogumikku (Roberts *et al* 2008). Neljas direktiiv sisaldab artikli 31, mis sätestab väärtuse määramiseks finantsarvestuse printsiibid (direktiiv 78/660/EMÜ, artikkel 31):

- äriühingu tegevust tuleb pidada jätkuvaks;
- hindamise meetodeid ei tohi ühest aruandeaastast teise muuta;
- hinnata tuleb ettevaatlikult, eriti:
 - hõlmata võib üksnes kasumit bilansipäeva seisuga;
 - arvesse tuleb võtta kõiki prognoositavaid kohustusi, mis on tekkinud vaadeldava või eelnenud aruandeaasta jooksul, isegi kui sellised kohustused ilmnevad alles bilansipäeva ja bilansi koostamise päeva vahel;
 - arvesse tuleb võtta kogu amortisatsioon, olenemata sellest, kas aruandeaasta tulemus on kahjum või kasum;
- arvesse tuleb võtta tulusid ja kulusid, mis on seotud vaadeldava aruandeaastaga, hoolimata sellise tulu või kulu saamise või maksmise kuupäevast;
- aktiva- ja passivakirjete osi tuleb hinnata eraldi;
- iga aruandeaasta algbilanss peab vastama eelnenud aruandeaasta lõppbilansile.

Direktiivist võib välja lugeda jätkuvuse, järjepidevuse, konservatiivsuse ja tekkepõhisus printsiipe. Üks enam segadust tekitanud neljanda direktiivi printsiipe oli konservatiivsuse printsiip, mis on otseselt seotud kasumiga. Esimesest eelnõust nimetatud printsiipi ei leia, kuigi siis juhtis direktiivi väljatöötamist Saksamaa ja võiks arvata, et see on pärit Mandri-Euroopa seadusandlusest. Hoopis Suurbritannia, Iirimaa ja Taani ühinemise järel sõnastatakse see printsiip 1974. aasta eelnõus. Eelnõus oli plaanis järjestada finantsarvestuse printsiibid tähtsuse järjekorras, kus konservatiivsuse printsiip oleks esimene ja ülimuslik. Neljanda direktiivi lõplikku varianti see ettepanek ei jõudnud, kuigi selle printsiibi tähtsust näitab asjaolu, et konservatiivsuse printsiip on direktiivis ainukesena täpsemalt lahti seletatud. (Van Hulle 1996, 377) Samas rõhutatakse direktiivi tekstides konservatiivsuse printsiibi tähtsust (Nobes 1996, 363).

Eesti raamatupidamise seaduses (RPS) on aga põhjalikult sätestatud aastaaruannete koostamise alusprintsiibid (RPS, § 16) :

- majandusüksuse printsiip;
- jätkuvuse printsiip;
- arusaadavuse printsiip;
- olulisuse printsiip;
- järjepidevuse ja võrreldavuse printsiip;
- tulude ja kulude vastavuse printsiip;
- objektiivsuse printsiip;
- konservatiivsuse printsiip;
- avalikustamise printsiip;
- sisu ülimuslikkuse printsiip.

Nagu näha ei sätesta neljas direktiiv finantsarvestuse printsiipe nii põhjalikult, kui seda on tehtud vastavas Eesti õigusaktis. Ka paljude teiste liikmesriikide standardid sisaldavad aruannete koostamiseks oluliselt rohkem printsiipe. Näiteks Rumeenia standardites on tähtsal kohal olulisuse ja sisu ülemuslikkuse printsiip. (Botez *et al* 2009) Riigiti ei langegi finantsarvestuse printsiipide arv ja tõlgendamine kokku. Konservatiivsuse printsiip on tüüpiline näide sellest, et põhinedes samale direktiivi tekstile, jõutakse erineva lõpptulemuseni (Van Hulle 1996, 380). Eesti raamatupidamise seaduses toodud konservatiivsuse printsiip erineb direktiivi omast, keskendudes peamiselt raamatupidamislikele hinnangutele.

1.4.4. Avalikustamine ja esitlus

Neljanda direktiivi üks eesmärkidest oli harmoniseerida finantsaruandluse esitlusviise ja avalikustamist, et investoritel, võlausaldajatel, hankijatel ja teistel finantsinformatsiooni tarbijatel oleks kergem lugeda ja aru saada erinevate liikmesriikide aruannetest.

Neljanda direktiivi kohaselt koosneb raamatupidamise aastaruanne bilansist, kasumiaruandest ja lisadest. Aruanne peab andma tõese ja ausa ülevaate äriühingu vara, kohustiste, finantsseisundi ja kasumi/kahjumi kohta. Raamatupidamise aastaaruanne koostatakse kooskõlas direktiiviga, aga liikmesriigid võivad lubada või nõuda ka muud teavet peale selle, mis tuleb avaldada kooskõlas direktiiviga. Nimetatud direktiiv pakub kahte bilansiskeemi, kus bilansikirjed on koostatud likviidsuse kasvamise järjekorras. Neljanda direktiivi artikkel 4 sätestab, et direktiivis loetletud kirjed tuleb bilansis näidata eraldi ja määratud järjekorras. Uusi kirjeid on lubatud lisada, määratud järjekorrast võivad kõrvale kalduda investeerimisühingud ja finantsvaldusettevõtjad. Esimesena on esitatud kõige vähem likviidne vara, millele järgneb kõrgema likviidsusega varaobjekt. Bilanss võis olla esitatud vertikaalses või horisontaalses formaadis. Ka siin on arvestatud liikmesriikide arvestuspraktikat. Kui Suurbritannias oli traditsiooniliselt kasutusel olnud vertikaalne formaat (vara – kohustised = omakapital), siis Mandri-Euroopas oli levinud horisontaalne formaat (vara = kohustised + omakapital). Kompromisslahendusena võeti mõlemad variandid direktiivis kasutusele. Bilansikirjed on liigendatud ja tähistatud suurte tähtede, Rooma numbrite ja araabia numbritega. Teatud tingimustel võivad ettevõtted esitada lühendatud bilansi, näidates üksnes need kirjed, mis on tähistatud tähtede ja Rooma numbritega. (direktiiv 78/660/EMÜ, artikkel 11)

Neljas direktiiv sätestab neli kasumiaruande skeemi. Kasumiaruanne võib olla liigendatud kulude tüübi järgi, mis on iseloomulik Mandri-Euroopale. Seda kasutatakse enamasti tootmisettevõtetes ja see on mõeldud sisetarbijatele finantsinformatsiooni hankimiseks. Võib esitada vertikaalselt või horisontaalselt skeemi. Horisontaalne skeem võimaldab avaldada rohkem informatsiooni, kui miinimumnõuded nõuavad. Vertikaalne skeem täidab ära miinimumnõuded, aga lisad on täpsemad. Angloameerika mudelile on omane kasumiaruanne, kus kulud on liigendatud funktsiooni järgi, seda võib nimetada ka tegevuspõhiseks kasumiaruandeks. Informatsioon on määratud välistarbijatele ehk investoritele. Ka siin on võimalik nii horisontaalne kui ka vertikaalne variant.

Euroopa Liidu eelne finantsarvestuspraktika erines riigiti oluliselt ja selle ühtlustamine oli suur väljakutse, nagu on näha ka neljandast direktiivist, kus on tehtud palju kompromisse ja jäetud liikmesriikidele küllaltki palju valikuvõimalusi.

Eesti raamatupidamise seadus sätestab: raamatupidamiskohustuslane, kes koostab oma raamatupidamise aastaaruande vastavalt Eesti heale raamatupidamistavale, peab kasutama seaduse lisas 1 esitatud bilansiskeemi ja ühte lisas 2 esitatud kasumiaruande skeemidest. Bilansi ja kasumiaruande skeemide kirjeid võib täiendavalt liigendada ning nendele võib lisada uusi kirjeid, kui see suurendab aruande informatiivsust.

Hoolimata neljanda direktiivi mitmekülgsusest, ei ühti Eestis kasutatav bilansiskeem direktiivis sätestatuga. Põhilise erinevustena on välja toodud kirjendite järjekord. Vara paikneb direktiiviga lubatud skeemides kasvava likviidsuse järjekorras, alates põhivarast ja lõpetades käibevaraga. Eesti bilansiskeemil paikneb vara vastupidi väheneva likviidsuse järjekorras, alates raha ja pangakontodega ning lõpetades põhivaraga. Sarnane likviidsuse järjekord eksisteerib käibevara ja põhivara rühma sees, kus põhivara algab pikaajaliste finantsinvesteeringutega ja lõppeb immateriaalsete põhivaradega (Kroosmann 1999, 93). Lisaks järjekorrale leiab Eesti hea raamatupidamistava ja neljanda direktiivi vahel veel väiksemaid erinevusi. Näiteks omaaktsiate kajastamine miinusega omakapitali all, kui direktiiv näeb nende kajastamist ette vara all. Saadud ettemaksed kajastatakse Eesti hea raamatupidamistava järgi lühiajaliste kohustiste all, direktiivis aga jagatakse need lühi- ja pikaajalisteks kohustisteks.

1.4.5. Kajastamine ja hindamine

Raamatupidamise aastaruandes näidatud kirjed hinnatakse soetus- või tootmismaksumuse meetodil (direktiiv 78/660/EMÜ, artikkel 32). Liikmesriikidel on võimalus lubada või nõuda ka järgmisi meetodeid:

- piiratud kasutusega materiaalse põhivara, samuti varude hindamist asendusväärtuse meetodil;
- raamatupidamise aastaaruande kirjete, sealhulgas omakapitali hindamist meetodi alusel, mis on kavandatud võtmaks arvesse inflatsiooni;
- materiaalse ja põhivara ja finantspõhivara ümberhindlust.

Kui siseriikliku õigusega nähakse ette nimetatud hindamismeetodid, tuleb määratleda nende sisu ja piirangud ning kasutamise eeskirjad (direktiiv 78/660/EMÜ, artikkel 33). Eraldi sätestab neljas direktiiv varaobjektide hindamismeetodid, mis on toodud artiklites 35–40.

Neljas direktiiv ei sätestanud täpseid reegleid varaobjektide ja kohustuste hindamiseks, jättes siingi liikmesriikidel valikuvõimalusi. Tulenevalt võimaluste mitmekesisusest, mida direktiiv pakub ei ole kajastamise ja hindamise osas väga suuri erinevusi neljanda direktiivi ja Eesti õigusaktide vahel. Võib tõdeda, et kõige suurem erinevus on arendus- ja asutamisväljaminekute kajastamises, kus nelja direktiiv lubab need kajastada soetusmaksumusel miinus akumulieeritud kulum ja allahindlused viie aasta jooksul, seevastu RTJ 5 aga kohe kuluna. Ka varude hindamisel on väike erinevus, kuna RTJ 4 ei lubab varude hindamisel kasutada ainult LIFO meetodit, seevastu neljas direktiiv lubab kasutada nii LIFO kui ka FIFO meetodit.

Neljanda direktiivi tõlgendamist liikmesriikides on mõjutanud Euroopa Kohtu lahendid. Direktiivi on korduvalt muudetud ja 2013. aastal on see tunnistatud kehtetuks Euroopa Parlamendi ja nõukogu direktiiviga 2013/34/EL.

1.5. ELi seitsmes direktiiv

Konsolideeritud aruanded ei olnud Euroopas eriti tuntud ja paljudes riikides neid enne seitsmenda direktiivi vastuvõtmist ei koostatud. Seitsmes direktiiv võeti vastu 13. juulil 1983 ja sellega kehtestati miinimumnõuded konsolideeritud finantsaruannetele, et parendada nende võrreldavust. Põhimõtteliselt laiendab see neljanda direktiivi põhimõtteid konsolideeritud aruannetele. Oluliseks võib pidada kontserni defineerimist, mis seni erines liikmesriigiti.

Esimene eelnõu avaldati 1976. aastal ja see tugines peamiselt Saksamaa äriseadusele (sakas keeles *Aktiengesetz*). Teine, 1978. aastal avaldatud eelnõu oli juba selgelt Suurbritannia praktika mõjudega. Selles muudeti palju reegleid ja lisati uusi. Näiteks emattevõtte definitsioon, tõese ja ausa kajastamise üliluslikkus ja õiglase väärtuse kasutamine. (Diggle, Nobes 1994, 328) Direktiivis muutus ka valitseva mõju tõlgendus. Kui algselt domineeris juriidiline seisukoht, mille kohaselt valitsev mõju tulenes üle 50% hääleõiguslike lihtaktsiate omamisest. Hiljem hakkas domineerima majanduslik lähenemine, mille kohaselt võib valitsev mõju tuleneda lisaks hääleteenamusele ka lepingust tulenevale õigusele, kuigi valitseva mõju mõiste viitab Mandri-Euroopa mõjule.

Pea kümme aastat kestnud arutelu tulemusena valmis direktiiv, mis defineeris kontserni ja sätestas reeglid konsolideeritud aruannete koostamiseks ja avalikustamiseks. Nii pikka ajavahemiku esimesest kavandist kuni rakendamiseni liikmesriikides ei saa pidada normaalseks. See on viinud paratamatult selleni, et seitsmes direktiiv on majanduselu arengust maha jäänud.

Seitsmes direktiiv nägi ette, et liikmesriigid jõustavad direktiivi siseriiklikes õigusaktides enne 1988. aasta 1. jaanuarit ja rakendavad 1990. aastast. Tabelis 2 on ülevaade seitsmenda direktiivi vastuvõtmise ja rakendamise kohta liikmesriikide õigusaktides. Andmed on kuni 2004. Aasta maiks liitunud riikide kohta.

Tabel 2. Seitsmenda direktiivi kohaldamine siseriiklikes õigusaktides

Liikmesriik	Vastuvõtmise aasta	Rakendamise aasta
Prantsusmaa	1985	1986
Saksamaa	1985	1990
Kreeka	1987	1990
Luksemburg	1988	1990
Holland	1988	1990
Hispaania	1989	1991
Suurbritannia	1989	1990
Belgia	1990	1991
Taani	1990	1992
Austria	1990	1994
Itaalia	1991	1993
Iirimaa	1992	1993
Soome	1992	1997
Rootsi	1995	1998

Allikas: (Nobes, Parker 2008, 242)

Nagu näha, on seitsmenda direktiivi rakendamine toimunud mõnevõrra kiiremini kui neljanda direktiivi rakendamine. Esimesena on direktiivi rakendanud Prantsusmaa. Eesti liitus

ELiga 2004. aastal, aga tabelis 2 toodud andmete järgi ei ole Eesti seitsmendat direktiivi oma siseriiklikus õiguses tähtaegselt kasutusele võtnud.

Nagu neljas direktiiv pakub ka seitsmes liikmesriikidele palju valikuid konsolideeritud aruannete koostamiseks. Seega on ka teatud küsimused riikide praktikas lahendatud erinevalt. Ühtsed reegli kehtestati 2002. aastal Euroopa Parlamendi ja nõukogu määrusega 1606/2002/EÜ börsil noteeritud äriühingutele majandusaasta kohta, mis algab 1. jaanuaril 2005 või pärast seda. Määruse eesmärk oli tagada ELis rahvusvaheliste raamatupidamisstandardite vastuvõtmine. Sellega ühtlustati börsil noteeritud äriühingute esitatud finantsteavet, et tagada finantsaruannete hea läbipaistvus ja võrreldavus ja seeläbi ühenduse kapitalituru ja siseturu tõhus toimimine. (Euroopa Parlamendi ja nõukogu määrus (EÜ) nr 1606/2002)

Seitsmenda direktiivi artikkel 1 sätestab, et liikmesriik nõuab konsolideeritud majandusaasta aruande koostamist, kui :

- ettevõtja omab häälteenamust;
- ettevõtja omab võimu määrata enamiku teise ettevõtte juhtorganite liikmetest;
- ettevõtja omab lepingu alusel teise ettevõtja üle valitsevat mõju (selle sätte kohaldamist ei nõuta neilt liikmesriikidelt, mille seadustega ei ole ette nähtud sellised lepingud või sätted);
- ettevõtja on teise äriühingu osanik või aktsionär.

Liikmesriigid võivad mitmel juhul vabastada emaettevõtte artiklis 1 toodud kohustusest koostada konsolideeritud aruandeid. Neid juhtumeid käsitlevad seitsmenda direktiivi artiklid 5–15. Näiteks võib tuua teatud juhtudel finantsvaldusettevõtjad, väikese ja keskmise suurusega börsil noteerimata ettevõtted, teatud tingimuste täitmisel emaettevõtted, kes on ise ka tütarettevõtted, väga erinevate tegevusaladega ettevõtted.

Konsolideeritud aastaaruande koostamise nõuded on üksikasjalikud ja sarnased neljandas direktiivis sätestatuga, näiteks aruannete skeemid ja hindamismeetodid. Konsolideeritud aruanded sisaldavad konsolideeritud bilanssi, konsolideeritud kasumiaruannet ja raamatupidamisaruande lisad. Nimetatud dokumendid moodustavad ühtse terviku. Konsolideeritud aastaaruanded peavad andma tõese ja ausa ülevaate äriühingu vara, kohustuste, finantsseisundi ning kasumi või kahjumi kohta tervikuna. Konsolideeritud äriühingute vahelised võlad ja nõuded kõrvaldatakse konsolideeritud bilansist, samuti toimitakse konsolideeritud äriühingutevahelistest tehingutest tulenevate tulude ja kuludega.

Ühendamisega hõlmatud äriühingute osade või aktsiate arvestusväärtus tasaarvestatakse nende osade või aktsiatega esindatava omakapitaliosa suhtes. Konsolideerimisel tekkinud positiivne firmaväärtus (inglise keeles *Goodwill*) kajastatakse konsolideeritud kasumiaruandes ja amortiseeritakse kasuliku eluea, soovitavalt viie aasta jooksul, või arvatakse kohe reservidest maha (direktiiv 83/349/EMÜ).

Seitsmes direktiiv kujunes sarnaselt neljandaga kompromissiks eri riikides kasutusel olevate arvestuspraktikate vahel ja sisaldab ligikaudu viitkümme võimalust valida konsolideeritud arvestuse meetod millest osa tuleb teha liikmesriikide tasemel ja osa firmade tasemel (Kallas 1997, 58). Magistritöö autor on nõus väitega, et seitsmes direktiiv kujunes kompromissiks eri riikide arvestuspraktikate vahel. Lisaks sisaldab seitsmes direktiiv palju kordusi.

Eestis reguleerib konsolideerumisgrupi aastaaruannete koostamist raamatupidamise seadus, mida täiendavad Raamatupidamise Toimkonna juhendid. Kuna seitsmendas direktiivis viidatakse pidevalt neljanda direktiivi nõuetele ja need erinevad RPS sätestatust, ei saa väita, et Eesti õigusaktid oleksid täiel määral kooskõlas seitsmenda direktiivi nõuetega.

Seitsmenda direktiivi tõlgendamist on mõjutanud paljud Euroopa Kohtu lahendid, direktiivi on korduvalt muudetud ja 2013. aastal tunnistanud kehtetuks Euroopa Parlamendi ja nõukogu direktiiviga 2013/34/EL.

2. UENENUD DIREKTIIV

2.1. Eesmärk

Neljas ja seitsmes direktiiv kehtestasid miinimumnõuded ettevõtete finantsaruannete sisule ja vormile, eesmärgiks finantsaruandluse võrreldavuse parendamine, mis peaks omakorda soodustama ühtse turu toimimist ja suurendama juurdepääsu rahastamisele. Nagu paljud uuringud on näidanud, ei ole ELi finantsaruandluse ühtlustamine siiani olnud eriti edukas. Hoolimata ELi kolmekümneaastasest pingutusest, on rahvusvaheline erinevus selgesti nähtav ja liikmesriike võib jagada samadesse gruppidesse nagu aastakümneid tagasi (Nobes 2011, 267). Angloameerika mudel on ajalooliselt keskendunud aktsionäride huvidele, lubades rohkem tegevusvabadust finantsaruannete koostamisel niikaua, kui need on kooskõlas tõese ja ausa kajastamise printsiibiga. Mandri-Euroopa mudelit iseloomustab keskendumine võlausaldajate huvidele, nõudes täpseid aruandeid ning on tugevasti seotud maksundusega (Joos, Lang 1994,142). Finantsaruandluse erinevus riigiti on palju sügavam ja vastupidavam ning see takistab harmoniseerimist (Nobes 2011, 281).

Viimase 30 aasta jooksul on direktiivide muudatustega lisatud palju nõudeid (näiteks uued avalikustamis- ja hindamiseeskirjad, sealhulgas üksikasjalikud sätted õiglase väärtuse arvestamise kohta). Vähem on tähelepanu pööratud küsimusele, kas olemasolevaid nõudeid saaks lihtsustada või tühistada. Kokkuvõttes on kõigi ettevõtjate jaoks suurenenud direktiivide keerukus ja regulatiivne koormus. Eelkõige on suurenenud väiksemate ettevõtjate koormus. (EK Ettepanek 2011)

Eesmärgiga uuendada aegunud neljanda ja seitsmenda direktiivi nõudeid esitas Euroopa Komisjon 27. oktoobril 2011. aastal ettepaneku kehtestada uus Euroopa Parlamendi ja Euroopa Liidu Nõukogu direktiiv teatavat liiki ettevõtjate aruandeaasta finantsaruannete, konsolideeritud finantsaruannete ja nendega seotud aruannete kohta. Ettepanekuga võetakse väikeste ettevõtjate jaoks kasutusele erikord, mis märkimisväärselt vähendab nende halduskoormust finantsaruannete koostamisel. Püütakse parendada ettevõtlusega seotud üldist

lähenemisviisi ja kinnistada põhimõtte „kõigepealt mõtle väikestele”. Eelmised raamatupidamisdirektiivid põhinesid ülevalt-alla lähenemisel ehk siis kõigepealt kehtestati nõuded suurettevõtetele ning väike- ja keskmise suurusega ettevõtete osas oli liikmesriikidel võimalik valida, milliseid nõudeid rakendada. Uus direktiiv kehtestab kõigepealt nõuded väikeettevõtetele, millel baseeruvad nõuded keskmise suurusega ettevõtetele ja nendel põhinevad omakorda nõuded suurettevõtete jaoks. Eesmärgiga kaitsta finantsaruannete kasutajate olulisi vajadusi, kehtestatakse täiendav avalikustamise nõue keskmise suurusega ettevõtete ja suurettevõtete jaoks. Püütakse parandada keskmise suurusega ja suurettevõtet ning piiratud ulatuses ka väikeste ettevõtete finantsaruannete võrreldavust ja selgust, selleks vähendatakse liikmesriikide valikuvõimalusi ulatuses, mil need halvendavad finantsaruannete võrreldavust. Täpsemalt määratletakse ettevõtjate kategooriate piirmäärad. Tehakse ettepanek, et ettevõtjad avalikustaksid valitsemissektorile tehtud maksed igas riigis, kus nad tegutsevad, ja iga projekti raames, kui makse on seotud kindla projektiga, juhul kui need on makseid saava valitsemissektori üksuse seisukohalt olulised, eesmärgiga edendada head valitsemistava. (Ibid.)

Uue raamatupidamisdirektiivide peamine eesmärk on kehtestada piiratud vastutusega äri-ühingutele finantsaruannete koostamise nõue ja kehtestada miinimumnõuded finantsaruannete võrreldavuse parandamiseks kogu Euroopa Liidus. Uue direktiiviga soovitakse (Ibid.) :

- vähendada halduskoormust ja lihtsustada nõudeid peamiselt väikeettevõtete jaoks;
- suurendada finantsaruannete arusaadavust ja võrreldavust nende ettevõtete kategooriate puhul, kelle seisukohalt need kaalutlused on elavama piiriülese majandustegevuse ja suurema väliste sidusrühmade arvu tõttu olulised;
- kaitsta finantsaruannete kasutajate olulisi vajadusi, et säilitada neile vajalik arvestusteave;
- suurendada mäetööstuse ja ürgmetsade raidega tegelevate ettevõtete poolt valitsemissektorile tehtavate maksete läbipaistvust.

Uus direktiiv kiideti Euroopa Parlamendi poolt heaks ja see jõustus 26. juunil 2013, muutes Euroopa Parlamendi ja nõukogu direktiivi 2006/43/EÜ, mis käsitles audiitortegevust ja tühistas neljanda ja seitsmenda direktiivi. Euroopa Komisjoni ettepanekut arutati mitmel nõukogu kohtumisel ja lisaks seitsmel mitteametlikul triloogial Euroopa Parlamendis.

Liikmesriigid jõustavad uue direktiivi täitmiseks vajalikud õigus- ja haldusnormid 24 kuu jooksul hiljemalt 20. juulil 2015. Direktiivi sätteid kohaldatakse esmalt finantsaruannetele aruandeaastate kohta, mis algavad 1. jaanuaril 2016 või kalendriaasta jooksul. (direktiiv 2013/34/EL)

Kas uue direktiiviga saavutatakse püstitatud eesmärgid, seda näitavad tulevased sellesisulised uuringud, kuid juba on mitmed erialaorganisatsioonid nagu näiteks EFAA uut direktiivi mitmes punktis kritiseerinud. Hoolimata üldisest valikuvõimaluste vähendamisest, mis oli üks uue direktiivi eesmärkidest, ei saavutatud soovitud eesmärki oodatud määral. Viimase etapi läbirääkimised Euroopa Komisjoni ja Euroopa Liidu Parlamendi tasemel viisid selleni, et saavutada poliitilist kompromissi ja lõpetada läbirääkimised, pakuti olemasolevate direktiivis sisalduvate valikuvõimaluste asemele uusi. Hoolimata valikuvõimaluste vähendamisest, sisaldab uus direktiiv umbes 100 erinevat valikut, kuidas direktiivi sätteid siseriiklikesse õigusaktides rakendada. (EFAA 08.04.2014)

Peamised muudatused uues direktiivis on järgmised (Ibid.):

- valikuvõimaluste vähenemine liikmesriikidele;
- maksimaalne harmoneerimine väikeettevõtjatele;
- riikide kaupa liigendatud aruandlus (Country by Country Reporting);
- loogilisem direktiivi esitus.

2.2. Eesti seisukoht

Eesti ametiasutuste seisukoht on uue direktiivi suhtes olnud valdavalt negatiivne. Raamatupidamise Toimkonna hinnangul jääb direktiiv Eestile mitmel objektiivsel põhjusel sobimatuks (Ärileht 2013):

- Esiteks on Eesti majanduses väga suur mikro- ja väikeettevõtete osakaal, mis ulatub pea 99%ni.
- Ka ei vähendaks direktiiv Eestis oluliselt ettevõtete halduskoormust, sest peamine aja kokkuhoid on tänu e-aruandlusele juba saavutatud.
- Kolmandaks halveneks uue direktiivi tulemusel Eesti ettevõtete aruandluse kvaliteet, sest ettevõtete läbipaistev ja kvaliteetne aruandlus on olnud üks Eesti majanduse konkurentsieeliseid.

Rahandusministeeriumi hinnangul raskendaks uue raamatupidamisdirektiivi kasutusele võtmine nii riigi kui ka pankade tööd, kuna finantsandmeid oleks vähem (Raamatupidamisuudised 24.09. 2013).

Euroopa Komisjoni kaubanduse peadirektoraadi direktor Signe Ratso kritiseeris Eestit, sest meie esindajad magasid paar aastat tagasi toimunud arutelu maha. Signe Ratso sõnul oleks Eesti esindajad võinud ettevõtete aruandluskohustusi muutmata uut direktiivi õigeaegsete ettepanekutega mõjutada. Arutelu direktiivi üle algab tavaliselt ligi kaks aastat enne vastuvõtmist. Enne eelnõu välja töötamist tehakse mõjuuring, millega kaasneb internetis peetav avalik konsultatsioon. Arvamust saavad avaldada nii liikmesriigid, ettevõtjad, valitsusvälised organisatsioonid kui ka välisriigid. (Raamatupidamisuudised 11.10. 2013)

Rahandusministeerium lükkas aga Ratso kriitika tagasi, väites, et Eesti huvide kaitsmisega jäädi jänni mõjuka Saksamaa tegevuse tõttu. Rahandusministeeriumi osakonnajuhataja Kurmet Ojamaa selgitas, et komisjon avaldas direktiivi 2011. aastal ja Eesti valitsus kujundas oma seisukoha 2012. aasta aprilliks. Kuid läbirääkimistel istus laua taga 27 riiki, kellel igapähe oli oma vaatenurk (Ibid.). Selle väitega võib nõustuda, sest Euroopa Parlamendis hääletas direktiivi vastu ainult 17 saadikut, poolt oli 657. Suuri erimeelsusi polnud ja direktiivi vastuvõtmiseks piisas esimesest lugemisest. Eestil üksinda ei oleks olnud piisavalt jõudu, et midagi muuta.

Direktiivi algseks eesmärgiks oli väiksemate ettevõtjate halduskoormuse vähendamine ja finantsaruandluse võrreldavuse suurendamine. Eesti hinnangul kumbagi eesmärki ei saavutata ning direktiivi ülevõtmise tagajärjel väheneks meie majandusruumi läbipaistvus ja ettevõtete konkurentsivõime. (Rahandusministeerium)

„Eestis on loodud mugav e-aruandluse süsteem, millega oleme andmete esitamist tunduvalt lihtsustanud. Direktiiv on seetõttu meie puhul vastuolus iseendaga, sest sunnib peale lisaaruandlust nii pankade kui ka riigi tarbeks,“ ütles minister Jürgen Ligi (Ibid.). Selle seisukohaga ei saa nõustuda, sest statistikaametile esitab näiteks 2014. aastal aruandeid 43000 ettevõtet/asutust, mis on 39% Eestis tegutsevatest ettevõtetest ja asutustest. Väiksemad ettevõtted valitakse andmeesitajaks enamasti juhuvaliku alusel, üle 50 töötajaga ettevõtetel või väiksematel, kuid tegevusalal olulist tähtsust omavatel ettevõtetel tuleb aruandeid esitada igal aastal (Statistikaameti veebileht). Rohkem kui pooltel ettevõtetel halduskoormus tegelikult väheneb, kuna majandusaasta aruandes tuleb vastavalt uuele direktiivile esitada vähem andmeid. Seda väidet tõestab ka rahandusministeeriumi ja BDO Eesti ASi poolt

läbiviidud arvestusala halduskoormuse uuring. Uuringu tulemused näitavad, et muudele ametiasutustele esitatavate aruannete eeltäitmise võimalikkus majandusaasta aruannete (MAA) alusel on tänase arvestuse ja aruandluse ülesehituse juures väike, kuna olulises osas (BDO Eesti 2014) :

- on aruannete esitamise tähtaeg enne MAA esitamise tähtaega ja/või aruandeperiood on MAA perioodist erinev ning aruannete eeltäitmine ei ole seetõttu võimalik;
- ei ole aruandekohustuslased kohustatud täitma kõiki MAA (sh lisade) andmeväljasid ja/või saavad neid ise kujundada, mistõttu aruannete eeltäitmiseks ülekantavaid andmeid ei teki vajalikus mahus ja/või kujul;
- teeb muudele ametiasutustele andmete ühildavaks kujundamise tavapärasemast keerukamaks ja kulukamaks ka esialgu küllaltki tihe taksonoomia reeglite muutmine ja täpsustamine.

Esiteks soovib Eesti vaidlustada direktiivi ebaproportsionaalse piirangu, mille kohaselt tohib Äriregistri ettevõtjaportaali e-aruandluskeskkonna kaudu esitatavaid majandusaasta aruannete täiendavaid lisasid väikestelt ettevõtetelt nõuda ainult maksude kogumise eesmärgil (Rahandusministeerium). „Raamatupidamisdirektiiv on halb, aga selle vastu ei peaks sõdima,“ leiab Raamatupidamise Toimkonna ja PWC juhatuse esimees Ago Vilu. Näiteks võiks Vilu sõnul säilida senisel kujul riiklik aruandluskeskkond, kus ainult direktiiviga nõutavad aruanneteosad oleksid tähistatud eraldi tärniga, aga sellegi poolest säiliks võimalus kogu senini küsitud aruannete sisestamiseks (Raamatupidamis uudised 17.12. 2013).

Teiseks vaidlustab Eesti direktiivi sätte, mille kohaselt liikmesriik võiks loobuda aastaaruannete sisulisest võrreldavusest. Nimelt võivad liikmesriigid kehtestada oma ettevõtetele nõude, mille kohaselt ei pea finantsaruannetes kajastama tehinguid nende sisu järgi, vaid vormi järgi. Kuni selline säte kehtib, ei saavutata direktiivi eesmärki – piiriülese äri lihtsustamist liikmesriigiti võrreldavate aruannete abil (Rahandusministeerium).

Eesti on seisukohal, et tehtud ettepanekute tähelepanuta jätmine menetluse käigus on toonud kaasa meie huve kahjustava poliitikavalikud. 20–21. juunil toimunud lõpphääletusel Euroopa Nõukogus hääletas Eesti direktiivile vastu ja esitas mittenõustumist selgitava deklaratsiooni. Rahandusministeerium on seisukohal, et direktiiv mõjutab negatiivselt meie majanduskeskkonda. Vähenev läbipaistvus avaldab mõju finantseeringute kaasamisele,

laenuportfelli kvaliteedile ning seeläbi krediidikulukusele. Tulemuseks on probleemid kapitali kaasamisel, nii kättesaadavuse kui kapitali hinna aspektist. (Rahandusministeerium)

Sama meelt on ka Eesti Pangaliit, kes hoiatas rahandusministeeriumi selle direktiivi eest. Pangaliidu ja selle liikmeteks olevate kommertspankade hinnangul ei ole ELi direktiiviga ettevõtetelt nõutav finantsaruannete minimaalne detailsuse tase piisav laenu väljastamiseks. (uudised.err.ee 18.09.2013) Magistritöö autor ei nõustu selle väitega kuna pangad küsivad väikeettevõtjatelt laenuaotlemisel ainult bilanssi ja kasumiaruannet. Need aruanded jäävad ilusti alles. Lisaks küsitakse vastavalt vajadusele hetke seisuga muid andmeid. Sellisel juhul ei ole aastaruande informatsioonist nagunii abi. Lisaks on pankadel omad kanalid ettevõtete laenukoormuse väljaselgitamiseks.

Rahandusministeeriumi ettevõtluse ja arvestuspoliitika osakonna juhataja Kurmet Ojamaa tõi välja, et Euroopa Komisjon pole regulatiivsete muudatuste ettepanekuid välja töötades piisavalt arvestatud Euroopa Liidu liikmesriikide majanduskeskkonna struktuuri erinevustega, mis puudutab mikro- ja väikeettevõtteid ning vastava klassi auditeerimiskohustust. Mikro- ja väikeettevõtete osakaal on liikmesriigiti väga erinev. Kui info Eesti ettevõtete kohta muutub halvemaks, väheneb usaldus ja suurenevad riskid. See võib omakorda tähendada nõutavate tulunormide tõusu ning kaasatava kapitali kallinemist, mis kahandab Eesti ettevõtete konkurentsivõimet. Muudatusi töötavad kaasa tuua ka uued finantsaruandlust reguleerivad direktiivid. „Kui senini oleme liikunud Eestis suunas, et põhjaruanded oleksid kompaktsed, siis direktiiv läheneb risti vastupidiselt, kus lisaaruandeid vähendatakse ning põhjaruanded pikenevad,“ kommenteeris Ojamaa (Ojamaa 2014).

Eesti Vabariigi Valitsus arutas direktiivi mõju ettevõtluskeskkonnale kabinetinõupidamisel, kus rahandusministeerium esitas valitsuskabinetile memorandumid „Direktiivi 2013/34/EL kohta tühistamishagi esitamine Euroopa Kohtule“. Rahandusministeerium on seisukohal, et direktiiv mõjutab negatiivselt meie majanduskeskkonda. Vähenev läbipaistvus avaldab mõju finantseeringute kaasamisele, laenuportfelli kvaliteedile ning seeläbi krediidikulukusele. Tulemuseks on probleemid kapitali kaasamisel nii kättesaadavuse kui kapitali hinna aspektist (Eesti Vabariigi Valitsuse veebileht). Eesti valitsus otsustas rahandusministeeriumi ettepanekul vaidlustada uue direktiivi Euroopa Kohtus, esitades 23. septembril 2013 hagi Euroopa Parlamendi ja nõukogu vastu. Eesti tühistamishagi peamised eesmärgid olid kaitsta Eesti ettevõtjaid konkurentsivõitluses ja viidata, et direktiiviga rikutakse olulisi ELi toimimise

aluspõhimõtteid. Eesti Vabariik leiab, et uue direktiivi teatud sätted ei ole kooskõlas subsidiaarsuse ja proportsionaalsuse põhimõtetega ning palub kohtul need aluslepingute või selle rakendusnormi rikkumise tõttu tühiseks tunnistada või alternatiivina kogu direktiiv tühiseks tunnistada. Kõnealused sätted on:

- artikli 4 lõiked 6 ja 8;
- artikli 16 lõige 3;
- artikli 6 lõige 3.

Uus direktiiv lubab artikli 4 lõikes 6 ja 8 väikestelt ettevõtetelt erandina nõuda lisainformatsiooni esitamist üksnes maksude kogumise eesmärgil. Artikkel 16 sätestab reeglid finantsaruannete lisade sisu kohta, kus lõige 3 sätestab: „Liikmesriigid ei tohi nõuda, et väikesed ettevõtjad avaldaksid rohkem teavet, kui käesoleva artikliga nõutud või lubatud.“ Sisu ülimuslikkuse põhimõte, mille sätestab direktiivi artikli 6 lõige 1 punkt h, on direktiivi keskse tähendusega põhimõte, kuid nüüd on liikmesriikidel lõike 3 tõttu sellest võimalik loobuda. Eesti vabariik leiab, et nimetaud direktiivi sätted ei võimalda leida sobivat tasakaalu direktiivi kahe eesmärgi – finantsaruannete selguse ja võrreldavuse parandamise ning väikeste ja keskmise suurusega ettevõtjate halduskoormuse vähendamise vahel. Võrreldavus väheneb, kuna ei ole arvestatud liikmesriikide erineva ettevõtlusstruktuuriga. Halduskoormuse vähenemise asemel võib see hoopis suurened, kuna informatsiooni hakatakse koguma muude kanalite kaudu.

Kui loobutakse sisu ülimuslikkuse põhimõttest siis ei ole võimalik saavutada kogu ELi hõlmavat finantsaruannete võrreldavuse, selguse ning üldsuse usalduse parendamise eesmärki. Järelikult ei ole võetud meede kooskõlas proportsionaalsuse põhimõttega.

Arvestades, et direktiivi artikli 4 lõigetes 6 ja 8 ning artikli 16 lõikes 3 võetud meetmete tulemuseks ei ole tingimata finantsaruannete selguse ja võrreldavuse parendamine ning võetud meetmed võivad viia ka halduskoormuse vähendamise asemel selle ümberpaiknemisele liikmesriigis, ei võimalda võetud meetmed ELi tasandil saavutada paremini direktiivi eesmärke. Seetõttu ei ole nimetatud sätted kooskõlas subsidiaarsuse põhimõttega. (Eesti Vabariik kohtuasi C-508/13)

Välisministeeriumile teadaolevalt ei ole ükski teine liikmesriik kõnealuse direktiivi suhtes hagi esitanud. „Kuna liikmesriigid on oma otsuse teinud ja direktiiv on heaks kiidetud, siis on üsna tõenäoline, et Eesti jääb kohtuvaidluses kaotajaks“ on minister Ligi arvamus. „Samas annab kohtuvaidlus Eestile aega mõelda, kuidas direktiiv üle võtta nii, et see

majandust võimalikult vähe kahjustaks,“ lisas minister. Kohus menetleb otseseid hagsid sõltuvalt töökoormusest poolteist aastat kuni aasta üheksa kuud. Seega võiks kohus otsuseni jõuda 2015. aasta alguses. (Raamatupidamisuudised 20.09. 2013)

Uue direktiivi suhtes on ka üksikuid vastupidiseid arvamusi, näiteks ütles EVEA kommunikatsiooni- ja õigusdirektorit Kristi Hunt: “Täiesti uskumatu, et nad selle vaidlustanud on.” Hunt märkis: “Praegu jääb aruannetes osa lünki lihtsalt täitmata, kuna väikesel ettevõttel lihtsalt ei ole sinna midagi kirjutada. Olen küsinud teema kohta arvamust oma Soome ja Leedu kolleegidelt, nende sõnul sealsed ettevõtjate ühendused direktiivis probleemi ei näe (Ibid.).“

Magistritöö autori arvates ei ole uus direktiiv kaugeltki täiuslik, aga arvestades selle ajaloolist kujunemist on see küllaltki ootuspärane. Erinevate huvidega ja soovidega liikmesriigid saavutasid teatud kompromissi, mis kohati on üsna kohmakas. Direktiiv on küll vastu võetud, mis ei tähenda, et harmoniseerimine selles vallas on katkenud. Jätkuvalt saavad selles osaleda kõik 28 liikmesriiki.

2.3. Mõisted

Direktiivi artiklis 2 on toodud mõisted. Nagu neljas ja seitsmes direktiiv jätab ka uus direktiiv jätkuvalt defineerimata finantsarvetuse olulised terminid: varaobjekt, kohustis, omakapital, tulu, kulu ja kasum/kahjum. Oluliste terminite definitsioonide puudumine on direktiivi üks puudustest. See takistab finantsaruandluse harmoniseerimist ELis, kuna liikmesriigid võivad neid termineid defineerida erinevalt. Ka EFAA on kommenteerinud, et direktiiv jätab defineerimata varaobjekti (inglise keeles *asset*) ja kohustise (inglise keeles *liability*). Enamasti otsivad liikmesriigid sellisel juhul abi IFRS-ist (EFAA 08.04.2014). Eestis on lähtutud nende terminite defineerimisel väikeste ja keskmise suurusega ettevõtete rahvusvaheliste finantsaruandluse standarditest (SME IFRS).

Võrreldes Euroopa Liidu direktiivi oskussõnavara finantsaruandluse rahvusvaheliste standardite ja Eesti Raamatupidamise Toimkonna juhendite oskussõnavaraga, võib leida olulisi erinevusi. Erinevus tuleneb põhiliselt sellest, et IFRSi oskussõnavara on enamasti pärit Ameerika Ühendriikidest, aga Euroopa Liidu direktiivides kasutatakse inglise keele briti varianti. Mõned terminid, nagu kulutus (inglise keeles *cost*) ja kulu (inglise keeles *expense*)

on kasutusel nii bilansis kui ka kasumiaruandes. See teeb direktiivi sisu kohati raskelt mõistetavaks (L. Alver, J. Alver 2013).

Tabel 3. Mõningate finantsarvestusalaste terminite võrdlus

IFRSi termin	EL direktiivi termin	Eesti termin (RTJ)	Eesti termin (direktiiv)
Fair presentation	True and fair view	Õige ja õiglane ülevaade	Õige ja õiglane ülevaade
Entity	Undertaking	Majandusüksus	Ettevõtja
Retained earnings	Profit or loss brought forward	Eelmiste perioodide jaotamata kasum (kahjum)	Eelmiste perioodide jaotamata kasum või kahjum
Treasury shares	Own shares	Oma aktsiad	Oma aktsiad
Revenue	Net turnover	Müügitulu	Netokäive
Cost of sales	Cost of sales	Müüdnud toodangu (kaupade, teenuste) kulu	Müüdnud kaupade või teenuste maksumus
Net profit	Profit or loss after taxation	Aruandeaasta kasum (kahjum)	Kasum või kahjum pärast maksustamist
Statement profit or loss	Profit and loss account	Kasumiaruanne	Kasumiaruanne
Development cost	Cost of development	Arenguväljaminekud	Arendustegevus kulud
Inventories	Stocks	Varud	Varud

Allikas: (Alver, L., Alver, J. 2013)

Selline terminoloogia mitmekesisus tekitab segadust ja raskendab finantsarvestusest arusaamist Eestis ja kogu Euroopa Liidus. Eesti probleem seisneb ilmselt selles, et ELiga liitudes oli vajadus kiiresti tõlkida vastavaid termineid ja erialaspetsialiste, kes oleksid võimelised ELi direktiive tõlkima, oli vähe. Ka finantsarvestuse eriala oli tollal Eestis keerulises seisus, sest plaanimajanduselt tuli üle minna turumajandusele ja seda suhteliselt

lühikese ajaga. Nii sattus neljanda ja seitsmenda direktiivi tõlkesse ebaõnnestunud termineid, mis on kandunud üle ka uude direktiivi. Mõned erinevused on toodud tabelis 3.

Erinevusi võib leida ka ELi eestikeelses direktiivi ja raamatupidamise seaduse terminite definitsioonide vahel. Näiteks on direktiivis toodud termini all (direktiiv 2013/34/EL):

Netokäive (inglise keeles *net turnover*) – tulu, mis on saadud toodete müügist ja teenuste osutamisest ning millest on maha arvatud müügiallahindlused ning käibemaks ja muud käibega otseselt seotud maksud.

Eesti RPS kasutab samas tähenduses terminit müügitulu ja RTJ defineerib (RTJ 2):

Müügitulu – aruandeperioodil toodete, kaupade ja teenuste müügist saadud tulu.

Majandusarvestus- ja rahandus leksikon annab mõistetele käiva ja müügitulu järgnevad selgitused (L. Alver, J. Alver 2011):

Käive – majandusüksuse läbikäik; majandusüksust läbinud hüviste või raha hulk (käibe maht). Tootmisettevõttes võrdub käive toodanguga, kaubandusettevõttes läbimüüdud kaupade hulgaga jne, mida võidakse mõõta kas naturaalühikutes või rahas. Praktikas on levinud käibe kasutamine tekkepõhise müügitulu sünonüümina, mida ei saa õigeks pidada, sest käibed on ka kassapõhine käive, mida nimetatakse lihtsalt kassakäibeks või rahakäibeks, ning kulukäive.

Müügitulu – aruandeperioodi jooksul müüdud kaupade (toodete) ja/või osutatud teenuste summaarne maksumus müügihinnas. Eristatakse brutomüügitulu ehk müügi brutotulu ja neto müügitulu ehk müügi netotulu. Viimast on nimetatud ka realiseerimise netokäibeks. Eestis kasutatakse terminit müügitulu netomüügitulu tähenduses.

Üks enim segadust tekitav termini on kohustus. Inglisekeeles eristatakse termineid *liability* ja *obligation*. Eestikeelses direktiivis ja RPS kasutatakse kohustise asemel terminit kohustus. Ka praktikas on enam levinud termin kohustus. Majandusarvestus ja rahandus leksikon annab terminitele järgmised selgitused (L. Alver, J. Alver 2011):

Kohustus (inglise keeles *liability*) – momendi kohustus, mis on tekkinud möödunud sündmus(t)est ja mille hüvitamisega arvatakse kaasnevat ettevõttele majanduslikult kasulike ressursside väljaminek.

Kohustus (inglise keeles *obligation*) – vajadus või vastutus tegutseda või käituda kindlal moel.

Uue direktiivi positiivseks küljeks võib pidada kompaktsust, kuna artikkel 2 võtab kokku mitu mõistet, mis varem olid algdirektiivides hajutatud. Määratletud on avaliku huvi üksused. Emaettevõtja, tütarettevõtja ja sidusettevõtja määratlused on esitatud selgemalt kui seitsmendas direktiivis, kuigi nende sisuline tähendus ei muutu (EK Ettepanek 2011).

Magistritöö autori arvates peaks terminoloogia ühtlustamisega tegeldama nii Eesti kui ka Euroopa Liidu tasandil, et tõsta finantsaruandluse kvaliteeti ja finantsaruannete võrreldavust.

2.4. Ettevõtete ja kontsernide kategooriad

Uues direktiivis on peamiseks eesmärgiks vähendada mikro- ja väikeste ettevõtete finantsaruannete koostamisega kaasnevat halduskoormust. Selleks on direktiivis eraldi sätted, millega piiratakse finantsaruannetes teatud teabe avalikustamise nõudeid. Sellest tingituna oli vajalik täpsustada ettevõtete kategooriad. Praegu kuuluvad paljud ELi määratluse kohaselt väikesed ettevõtted keskmise suurusega või suurettevõtete hulka, sest direktiividega ettenähtud määratlused on liikmesriigid üle võtnud enamasti madalama piirmääraga. Kui varem said liikmesriigid valida, kas ettevõtjate eri kategooriaid nende seadusandluses tunnustada või mitte, ning piiratud ulatuses määrata suuruse kriteeriume, siis uus direktiiv ühtlustab suuruse kriteeriumid täielikult. (EK Ettepanek 2011)

Ettevõtted jaotatakse nelja kategooriasse, kasutades selleks bilansimahtu, netokäivet ja keskmist töötajate arvu aruandeaasta jooksul, luues sellega ühesuurustele ettevõtetele võrdsed tingimused üle kogu ELi. Järgnevalt on toodud ettevõtete kategooriate definitsioonid direktiivis (direktiiv 2013/34/EL).

Mikroettevõtted on ettevõtted, kes oma bilansipäeval ei ületa kolme järgmise kriteeriumi seast vähemalt kahte piirmäära:

- a) bilansimaht 350 000 eurot;
- b) netokäive 700 000 eurot;
- c) keskmine töötajate arv aruandeaasta jooksul 10.

Väikesed ettevõtted on ettevõtted, kes oma bilansipäeval ei ületa kolme järgmise kriteeriumi seast vähemalt kahte piirmäära:

- a) bilansimaht 4 000 000 eurot;
- b) netokäive 8 000 000 eurot;

- c) keskmine töötajate arv aruandeaasta jooksul 50.

Liikmesriigid võivad määratleda piirmäärad, mis ületavad käesoleva lõike esimese lõigu punktides a ja b esitatud piirmäärasid. Piirmäärad ei tohi siiski ületada 6 000 000 eurot bilansimahu ja 12 000 000 eurot netokäibe puhul.

Keskmise suurusega ettevõtted on ettevõtted, kes ei ole mikroettevõtted ega väikesed ettevõtted ja kes oma bilansipäeval ei ületa kolme järgmise kriteeriumi seast vähemalt kahte piirmäära:

- a) bilansimaht 20 000 000 eurot;
- b) netokäive 40 000 000 eurot;
- c) keskmine töötajate arv aruandeaasta jooksul 250.

Suurettevõtted on ettevõtted, kes oma bilansipäeval ületavad kolme järgmise kriteeriumi seast vähemalt kahte piirmäära:

- a) bilansimaht 20 000 000 eurot;
- b) netokäive 40 000 000 eurot;
- c) keskmine töötajate arv aruandeaasta jooksul 250.

Liikmesriikidel ei ole võimalik neid piirmäärasid muuta, välja arvatud väikeste ettevõtete puhul, kellele on jäetud võimalus piirmäära 50% tõsta, aga mitte vähendada. See on üks sajast valikuvõimalusest, mida uus direktiiv sisaldab. Kummaline, miks on valik jäetud ainult väikestele ettevõtetele ja seda ka ainult suurendamise suunas. Magistr töö autori arvates oleks siin liikmesriikidele võinud jääda võimalus kehtestada kategooriad tulenevalt siseriiklikest vajadusest, sest liikmesriikides on mikro- ja väikeettevõtete tähtsus erinev. Ei ole õiglane kehtestada ühesugused piirmäärad erineva arengutasemega riikidel. Ettevõtete kategooriaid võib lugeda uue direktiivi võtmeküsimuseks, sest siit tuleneb, millises ulatuses võib ettevõtetelt informatsiooni küsida. Võib nõustuda seisukohaga, et Eesti jaoks ei ole antud kategooriate määratlus sobiv. Direktiivis oleks võinud jääda liikmesriikidele võimalus ise otsustada kuidas määratleda ettevõtete kategooriad tulenevalt siseriiklikest tingimustest.

Eestis ei ole seni seadusega kehtestatud ettevõtete kategooriaid. Uus direktiiv toob kaasa muudatuse. Hetkel kasutatakse Eestis Euroopa Komisjoni poolt väljatöötatud väike- ja keskmise suurusega ettevõtete (VKE) määratlust. Tabelis 4 on toodud uue direktiivi võrdlus komisjoni poolt väljatöötatud ja Eestis kasutatava väikese ja keskmise suurusega ettevõtete määratlusega.

Võrdlusest selgub, et tegelikult piirmäärad ei suurene, vaid hoopis vähenevad. Erinevus seisneb antud näitajate tähtsuses. Kui vana lähenemine lähtus töötajate arvust, see pidi olema väiksem piirmäärast, ja lisaks sellele veel bilansimahust ja/või netokäibest, mis ei tohtinud ületada piirmäära, siis uus direktiiv ei tee vahet, millised kaks näitajat kolmest peavad olema ületatud.

Tabel 4. Väike- ja keskmise suurusega ettevõtete definitsioonide võrdlus

Ettevõtte kategooria	Bilansimaht eurodes		Netokäive eurodes		Töötajate arv	
	Uus direktiiv	Vana määratlus	Uus direktiiv	Vana määratlus	Uus direktiiv	Vana määratlus
Mikroettevõtted	=/> 350 000	=/> 2 000 000	=/> 700 000	=/> 2 000 000	=/>10	>10
Väikeettevõtted	=/> 4 000 000	=/> 10 000 000	=/> 8 000 000	=/> 10 000 000	=/>50	>50
Keskised ettevõtted	=/> 20 000 000	=/> 43 000 000	=/> 40 000 000	=/> 50 000 000	=/>250	>250

Allikas: (Autor koostanud direktiivi 2013/34/EL ja EVEA ametliku veebilehe andmetel)

Direktiivi esialgne eelnõu ei sisalda mikroettevõtte definitsiooni (EK Ettepanek 2011). See seletab ilmselt teatud segadust direktiivi sätetes, kus on unustatud mainida mikroettevõtteid, vaid on kasutatud mikro- ja väikeste ettevõtete kohta ühtset terminit väikesed ettevõtted.

Kontsernid (emaettevõtte ja kõik selle tütarettevõtted) määratletakse ja eristatakse nende bilansimahu, netokäibe ja töötajate keskmise arvu alusel aruandeaasta jooksul. Kontsernid jagatakse kolmeks kategooriaks (direktiiv 2013/34/EL).

Väikekontsernid on kontsernid, mis koosnevad konsolideerimisse kaasatud ema- ja tütarettevõtetest, kes konsolideeritud alusel ei ületa emaettevõtte bilansipäeval kolme järgmise kriteeriumi seast vähemalt kahte piirmäära:

- a) bilansimaht 4 000 000 eurot;
- b) netokäive 8 000 000 eurot;
- c) keskmine töötajate arv aruandeaasta jooksul 50.

Keskmise suurusega kontsernid on kontsernid, mis ei ole väikekontsernid ning mis koosnevad konsolideerimisse kaasatud ema- ja tütarettevõttest, mis konsolideeritud alusel ei ületa emaettevõtte bilansipäeval kolme järgmise kriteeriumi seast vähemalt kahte piirmäära:

- a) bilansimaht 20 000 000 eurot;
- b) netokäive 40 000 000 eurot;
- c) keskmine töötajate arv aruandeaasta jooksul 250.

Suured kontsernid on kontsernid, mis koosnevad konsolideerimisse kaasatud ema- ja tütarettevõtetest, kes konsolideeritud alusel ületavad emaettevõtte bilansipäeval kolme järgmise kriteeriumi seast vähemalt kahte piirmäära:

- a) bilansimaht 20 000 000 eurot;
- b) netokäive 40 000 000 eurot;
- c) keskmine töötajate arv aruandeaasta jooksul 250.

Uues direktiivis on väikekontsernid ja keskmise suurusega kontsernid määratletud selgemalt kui seitsmendas direktiivis. Kategooriad on olulised, kuna väikekontsernid vabastatakse konsolideeritud finantsaruannete ja konsolideeritud tegevusaruande koostamisest välja arvatud juhul, kui mõni seotud ettevõtte on avaliku huvi üksus. Lisaks on liikmesriikidel võimalus vabastada ka keskmise suurusega kontsernid konsolideerimisest (direktiiv 2013/34/EL). EFAA soovib liikmesriikidel siiski sellest võimalusest loobuda, kuna keskmise suurusega ettevõtete finantsaruanded on nende kasutajatele olulised, et mõista emaettevõtte finantsseisundit (EFAA *official website*). Eesti võiks järgida seda soovitusi.

2.5. Üldsätted ja põhimõtted

Uues direktiivis sätestatakse väikeste ja mikroettevõtete bilansist, kasumiaruandest ja finantsaruannete piiratud lisadest koosnevate finantsaruannete koostamise täielikult ühtlustatud kord. Liikmesriigid võivad nõuda muudet ettevõtetest kui väikestelt ettevõtetest lisaks ka muude aruannete kaasamist (direktiiv 2013/34/EL). Siin tekkib küsimusi, nagu professorid Lehte ja Jaan Alver oma lühiülevaates „Mõningaid ääremärkusi Euroopa Liidu uuele raamatupidamisdirektiivile“ on välja toonud. Kes on muud ettevõtted kui väikesed ettevõtted? Tõenäoliselt on mõeldud keskmise suurusega ettevõtteid ja suurettevõtteid, kuid niisuguse sõnastuse korral kuuluvad muude ettevõtete hulka ka mikroettevõtted (L. Alver, J. Alver 2013). Direktiivis leidub lause: „Kui mikroettevõtete jaoks ei ole kehtestatud

erieeskirju, kohaldatakse neile väikestele ettevõtetele kohaldatavaid eeskirju“ (direktiiv 2013/34/EL). Sellest võib järeldada, et kõigile ettevõtetele on kohustuslikud ainult kaks põhiaruannet ja rohkem võib nõuda ainult keskmise suurusega ja suurettevõtelt. Selline muudatus tuleb sisse viia ka Eesti raamatupidamise seadusesse. Sõnastus muude aruannete kaasamine on EFAA arvates liiga lai. EFAA arvates võiks keskmise suurusega ja suurettevõtelt lisaks nõuda ainult rahakäibe aruannet (EFAA 08.04.2014).

Üldsätete all on toodud tõese ja ausa kajastamise põhimõte. Siin ei ole erinevusi, võrreldes neljanda ja seitsmenda direktiiviga. Selle sätte täitmiseks võib jätta täitmata teisi direktiivi sätteid, mis tähendab, et tegemist on tõese ja ausa kajastamise ülimuslikkusega. Endiselt jääb liikmesriikidel võimalus valida, kuidas seda põhimõtet tõlgendada ja praktikas rakendada.

Liikmesriigid võivad nõuda muudelt ettevõtelt kui väikestelt ettevõtelt, et aruandeaasta finantsaruannetes avalikustatakse lisaks käesolevale direktiivi kohaselt nõutavale teabele ka muud teavet (direktiiv 2013/34/EL). Siin on väikeste ettevõtete all ilmselt mõeldud ka mikroettevõtteid. Liikmesriikidel on võimalus tulenevalt siseriiklikust vajadusest nõuda keskmise suurusega ja suurettevõtelt lisainformatsiooni.

Direktiiv sätestab, et erandina võib mikro- ja väikese suurusega ettevõtelt nõuda lisateavet rangelt üksnes maksude kogumise eesmärgil (Ibid.). See on säte, millega Eesti ei nõustunud ja esitas hagi.

Finantsaruandluse üldpõhimõtted, mille alusel aruandeaasta ja konsolideeritud finantsaruannetes esitatud kirjeid kajastatakse ja mõõdetakse on toodud artiklis 6 (direktiiv 2013/34/EL):

- a) eeldatakse, et ettevõtte tegutseb jätkuvalt tegutseva ettevõtteks. Sellele vastab Eesti RPSis sätestatud **jätkuvuse printsiip**;
- b) arvestusmeetodeid ja mõõtmisaluseid tuleb kasutada ühest aruandeaastast teise järjepidevalt. Sellele vastab Eesti RPSis sätestatud **järjepidevuse ja võrreldavuse printsiip**;
- c) kajastamine ja mõõtmine peavad toimuma konservatiivsetel alustel. Eesti RPSis on **konservatiivsuse printsiip** olemas, aga selle sisu ei ühti direktiivi omaga;
- d) bilansis ja kasumiaruandes kajastatud summad arvutatakse tekkepõhiselt. Sellele vastab RPSi §5 sätestatud **tekkepõhine arvestus**;

- e) iga aruandeaasta algbilanss vastab eelnenud aruandeaasta lõppbilansile. Eestis tagab selle põhimõtte täitmist majandusaasta aruande taksonoomia;
- f) aktiva- ja passivakirje osi hinnatakse eraldi;
- g) tasaarveldused vara ja kohustiste kirjete vahel ning tulu- ja kulukirjete vahel on keelatud. Konkreetsetel juhtudel võivad liikmesriigid seda lubada tingimusel, et tasaarvestatavad summad on märgitud brutosummadena finantsaruannete lisades;
- h) kasumiaruande- ja bilansikirjed võetakse arvesse ning esitatakse vastavalt asjaomase tehingu või kokkuleppe sisule. Sellele vastab RPSis sätestatud **sisu ülimuslikkuse printsiip**. Liikmesriigid võivad vabastada ettevõtted selle sätte täitmisest;
- i) finantsarvestuses kajastatud objekte mõõdetakse kas soetus- või tootmismaksumuse põhimõttel;
- j) direktiivis sätestatud nõudeid kajastamise, mõõtmise, esitusviisi, avalikustamise ja konsolideerimise kohta ei pea täitma, kui nende mõju on ebaoluline. Sellele vastab RPSis sätestatud **olulisuse printsiip**. Direktiivis on jäetud liikmesriikidele võimalus piirata selle punkti reguleerimisala esitusviisile ja avalikustamisele.

Uue direktiiviga jäetakse liikmesriikidele võimalus lubada põhivara ümberhindlust alternatiivina algse soetusmaksumuse arvestusele, kuid hindamisaluste suurema ühtlustamise tagamiseks on ära jäetud võimalus, mis lubas liikmesriikidel kasutada asendusmaksumuse ja inflatsioonimeetodit. (EK Ettepanek 2011)

Euroopa Liidu finantsaruandluse võrreldavuse parandamiseks sätestab uus direktiiv tingimused reaalkäätuse (inglise keeles *fair value*, eesti keeles kasutusel ka õiglase väärtus) meetodi kasutamiseks. Reaalkäätuse meetodi kasutamine võib aruande kasutajatele anda rohkem vajalikku finantsinformatsiooni kui soetusmaksumuse meetodi kasutamine. (Ibid.) Eestis on lubatud kajastada reaalkäätuses teatud finantsvara- ja põhivaraobjekte. Magistritöö autor nõustub väitega, et teatud juhtudel võib reaalkäätuse kasutamine olla õigustatud.

2.6. Tegevusaruanne

Tegevusaruanne (uues direktiivis inglise keeles *management report*, neljandas direktiivis inglise keeles *annual report*) on finantsaruandluse oluline osa. Tegevusaruandes

antakse ülevaade raamatupidamiskohustuslase tegevusest ja asjaoludest, millel on määrav tähtsus raamatupidamiskohustuslase finantsseisundi ja majandustegevuse hindamisel, olulistest sündmustest majandusaastal ning eeldatavatest arengusuundadest järgmisel majandusaastal (RPS, §24). Tegevusaruanne sisaldab õiglast ülevaadet ettevõtte majandustegevuse arengust, tulemustest, hetkeseisust ja ettevõtte peamiste riskide ja määramatuse kirjeldust (direktiiv 2013/34/EL). Tegevusaruanne annab ettevõtte tegevusest tervikliku ülevaate ja mitte ainult mineviku sündmustest vaid ka plaanitavatest tegevustest. Tegevusaruanne aitab kujundada ettevõtte mainet, sest selles saab ettevõtte ennast tutvustada, kirjeldades tegevusi ja uusi plaane. Ettevõtte arengust ja selle seisundist tuleks esitada aus ülevaade. Ülevaate saamiseks koostatakse tasakaalustatud ja põhjalik analüüs, mille koostamisel peaks lähtuma ettevõtte suurusest ja keerukusest (Ibid.). Esitatud ülevaade ei peaks piirduma ainult finantsnäitajatega vaid esitada tuleks majandustegevuse keskkonnaga ja sotsiaalsete aspektidega seotud teave. Eriti oluline on see suurmate ettevõtete puhul. Tegevusaruanne peab olema koostatud vastavalt kehtivatele õigusaktidele ja kooskõlas finantsaruandega. Auditeeritavate ettevõtete puhul deklareerib audiitor, kas auditi käigus saadud teadmiste ja arusaamise põhjal on tegevusaruandes tuvastatud olulist valeinformatsiooni (Ibid.).

Uue direktiivi tegevusaruande sisu reguleerivates sätetes ei ole sisulisi muudatusi, võrreldes neljanda ja seitsmenda direktiivi sätetega. Tegevusaruande esitamine on kohustuslik, aga uus direktiiv lubab liikmesriikidel vabastada väikesed ettevõtjad tegevusaruande koostamise kohustusest. Näiteks artikkel 19 lõige 3 lubab liikmesriikidel vabastada väikesed ettevõtted tegevusaruande kohustusest tingimusel, et nad nõuavad lisades teabe osutamist ettevõtte omaaktsiate või osade omandamise kohta. Võimalus vabastada mikroettevõtte tegevusaruande esitamise kohustusest on sätestatud artiklis 36, mis käsitleb mikroettevõtete vabastusi. (Ibid.)

Konsolideeritud tegevusaruande kohustus on sätestatud artiklis 22. Kui ettevõtete puhul on liikmesriikidel võimalik valida, kas nad vabastavad mikro- ja väikesed ettevõtted tegevusaruande esitamise kohustusest, siis kontsernidele kehtestatud reeglitega osas direktiiv nii palju vabadust liikmesriikidele ei jäta. Väikekontsernid vabastatakse konsolideeritud finantsaruannete ja konsolideeritud tegevusaruande koostamise kohustusest välja arvatud juhul, kui seotud ettevõtja on avaliku huvi üksus. Lisaks võivad liikmesriigid vabastada keskmise suurusega kontsernid konsolideeritud finantsaruannete ja konsolideeritud

tegevusaruande koostamise kohustusest välja arvatud juhul, kui seotud ettevõtja on avaliku huvi üksus (Ibid.).

Eesti raamatupidamise seadus sätestab: raamatupidamiskohustuslane on kohustatud lõppenud majandusaasta kohta koostama majandusaasta aruande, mis koosneb raamatupidamise aastaaruandest ja tegevusaruandest (RPS, §14). Seoses uue direktiivi rakendamisega tuleb Eesti seadusandluses teha muudatus: väikekontsernid tuleb vabastada tegevusaruande esitamisest väljaarvatud juhul, kui seotud ettevõtja on avaliku huvi üksus. Mikro- ja väikeste ettevõtete ning keskmise suurusega kontsernide puhul on võimalik valida, kas nõuda tegevusaruande esitamist või mitte. Magistritöö autori arvates võiks seda vabastust rakendada meie mikroettevõtete suhtes, sest enamasti on nende tegevusaruanded väheinformatiivsed ja tavaliselt korduvad aastast aastasse. Väikeste ettevõtete puhul võib tegevusaruanne anda osanikele või aktsionäridele olulist informatsiooni, eriti kui nad ei ole otseselt seotud ettevõtte tegevusega. Keskmise suurusega kontsernide tegevusaruanded on kindlasti väga vajalikud finantsinformatsiooni tarbijatele, et aru saada seotud ettevõtete tegevusest. Siin ei kaalu halduskoormuse vähenemisest saadud kasu üle seda kahju, mis võib tekkida informatsiooni puudulikkusest.

2.7. Põhiaruanded

Hetkel kehtiv Eesti raamatupidamise seadus sätestab, et raamatupidamise aastaaruanne koosneb põhjaruannetest (bilanss, kasumiaruanne, rahavoogude aruanne ja omakapitali muutuste aruanne) ning lisadest (RPS, § 15, lõige 2). Uus raamatupidamise direktiiv kehtestab aga üldsätetes, et aruandeaasta finantsaruanded moodustavad ühtse terviku ning sisaldavad kõikide ettevõtete puhul vähemalt bilanssi, kasumiaruannet ja finantsaruannete lisasid.

Bilansi ja kasumiaruande üldsätted on toodud uue direktiivi artiklis 9. Bilansi- ja kasumiaruandeskeemi ei tohi ühest aruandeaastast teise muuta. Sellest põhimõttest kõrvalekaldumist lubatakse siiski erandjuhtudel selleks, et anda tõene ja aus ülevaade ettevõtte vara, kohustuste, finantsseisundi ja kasumi või kahjumi kohta. Sellised kõrvalekaldumised ja nende põhjendused avalikustatakse finantsaruannete lisades. Direktiivi lisas sätestatud kirjed näidatakse bilansis ja kasumiaruandes eraldi ning **osutatud järjekorras**. Liikmesriigid lubavad kõnealuste kirjete üksikasjalikumat liigendamist tingimusel, et järgitakse ettenähtud skeeme. Liikmesriigid lubavad vahesummade ja uute

kirjete lisamist tingimusel, et uute kirjete sisu ei ole juba hõlmatud ettenähtud skeemide kirjetele. Liikmesriigid võivad nõuda sellist liigendamist, vahesummade või uute kirjete lisamist (Ibid.). Uus direktiiv sätestab bilansi ja kasumiaruande skeemid samas aga lubab mitmel juhul neist kõrvale kalduda, kui see on vajalik piisava ja asjakohase finantsinformatsiooni esitamiseks.

2.7.1. Bilanss

Bilansi esitamisel on liikmesriikidel võimalus endiselt valida kahe bilansiskeemi vahel. Direktiivi alusel koostatud horisontaalne bilansiskeem on tabelis 5.

Tabel 5. Lühendatud horisontaalne bilansiskeem

Aktiva	Passiva
A. Märgitud sisse makstud kapital	A. Omakapital
B. Asutamiskulud	I. Märgitud kapital
C. Põhivara	II. Ülekurs
I. Immateriaalne vara	III. Ümberhindlusreserv
II. Materiaalne vara	IV. Reservid
III. Finantsvara	V. Eelmiste perioodide jaotamata kasum või kahjum
D. Käibevara	VI. Aruandeaasta kasum või kahjum
I. Varud	B. Eraldised
II. Nõuded	C. Võlakohustused
III. Investeeringud	D. Viitvõlad ja ettemakstud tulu
IV. Raha pangakontodel ja kassas	
E. Ettemaksud ja viitlaekumised	

Allikas: (Autor on koostanud uue raamatupidamise direktiivi alusel)

Euroopa Komisjon kaalus võimalust jätta kasutusele ainult horisontaalne bilansiskeem, et tagada parem võrreldavus erinevate ELi liikmesriikide finantsaruannete vahel (EK Ettepanek 2011). See ettepanek ei leidnud heakskiitu ja uue direktiiv lõplikku teksti ei jõudnud kuna

paljudes riikides on endiselt kasutusel ka vertikaalne bilansiskeem, kus vara miinus kohustused võrdub omakapital. Lühendatud vertikaalne bilansiskeem on tabelis 6.

Tabel 6. Lühendatud vertikaalne bilansiskeem

A. Märgitud sissemakstud kapital
B. Asutamiskulud
C. Põhivara
I. Immateriaalne vara
II. Materiaalne vara
III. Finantsvara
D. Käibevara
I. Varud
II. Nõuded
III. Investeeringud
IV. Raha pangakontodel ja kassas
E. Ettemaksed ja viitlaekumised
F. Võlakohustused
G. Käibevara/lühiajaliste kohustuste puhassumma
H. Koguvara ja lühiajaliste kohustute vahe
I. Võlakohustused
J. Eraldised
K. Viitvõlad ja ettemakstud tulu
L. Omakapital
I. Märgitud kapital
II. Ülekurss
III. Ümberhindlusreserv
IV. Reservid
V. Eelmiste perioodide jaotamata kasum või kahjum
VI. Aruandeaasta kasum või kahjum

Allikas: (Autor koostanud uue raamatupidamise direktiivi alusel)

Vertikaalne skeem ei erista aktiva- ja passivapoolt. Käesoleva magistritöö lisades 1 ja 2 on toodud horisontaalne ja vertikaalne bilansiskeem täismahus.

Bilansi alternatiivse esitusviisina võivad liikmesriigid lubada või nõuda, et ettevõtteid või teatavat liiki ettevõtteid esitavad bilansi, kus eristatakse käibevara ja põhivara ning lühi- ja pikaajaliste kohustiste kirjeid direktiivi lisa esitatust erineval viisil, kui esitatud teave on vähemalt samaväärne direktiivi lisa kohaselt esitatava teabega (direktiiv 2013/34/EL). Magistritöö autori arvates lubab see säte Eestis jätkuvalt kasutada bilansiskeemi, kus kirjed paiknevad väheneva likviidsuse järjekorras. Tähtis ei ole kirjete järjekord bilansiskeemil vaid esitatud finantsinformatsiooni võrreldavus.

Liikmesriigid võivad lubada väikestel ettevõtetel koostada lühendatud bilansi, milles on näidatud üksnes need kirjed, mis on direktiivi lisa tähistatud tähtede või Rooma numbritega (Ibid.). Selline lühendatud bilansiskeemi kasutamine ei aita ettevõtetel kuigi palju vähendada halduskulusid, sest kõik vajalikud andmed on olemas ettevõtte raamatupidamisprogrammis. Mõne kirje esitamata jätmine võib hoopis vähendada ettevõtte finantsinformatsiooni usaldusväärsust ja arusaadavust infotarbijate jaoks. Seda direktiivis pakutavat võimalust väikeste ettevõtete jaoks ei soovita kasutada ka EFAA (EFAA 08.04.2014).

Direktiiv pakub liikmesriikidele võimalust lubada ka keskmise suurusega ettevõtetel avaldada lühendatud bilanss, milles on näidatud üksnes need kirjed, mis on direktiivi lisa tähistatud tähtede ja Rooma numbritega. Lisaks tuleb siiski avalikustada teatud teave, mis on toodud direktiivi artiklis 31 lõige 2. (direktiiv 2013/34/EL) EFAA kommentaar selle sätte kohta on väga lühike: siin ei ole tegemist kulude vähendamisega vaid usaldusväärsuse vähendamisega (EFAA 08.04.2014).

Liikmesriigid võivad lubada, et mikroettevõtteid koostaksid üksnes lühendatud bilansi, milles on vajaduse korral esitatud eraldi vähemalt direktiivi lisa tähtedega märgitud kirjed. Lisaks tuleb bilansist välja jätta kirjed „Ettemaksud ja viitlaekumised“ ning „Viitvõlad ja ettemakstud tulu“ (direktiiv 2013/34/EL).

Raamatupidamiskohustuslane, kes koostab oma raamatupidamise aastaaruande vastavalt Eesti heale raamatupidamistavale, peab kasutama seaduse lisa esitatud bilansiskeemi (RPS §18). Eestis kasutatav bilansiskeem sarnaneb põhimõtteliselt ELi direktiivi horisontaalse bilansiskeemiga. Tabelis 7 on uue direktiivi horisontaalse bilansiskeemi ja RPSi bilansiskeemi põhivarakirjete võrdlus.

Tabel 7. Uue direktiivi ja RPSi põhivara kirjete võrdlus

Direktiiv	Raamatupidamise seadus
<p>C. Põhivara</p> <p>I. Immateriaalne vara</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Arendustegevuse kulud 2. Kontsessioonid, patendid, litsentsid, kaubamärgid ning samalaadsed õigused ja varad, kui need on: <ol style="list-style-type: none"> a) omandatud tasu eest b) loonud ettevõtja ise 3. Firmaväärtus, sellise ulatuses, milles sees on omandatud tasu eest 4. Ettemaksed 	<p>Põhivara</p> <p>Immateriaalne põhivara</p> <p>Arenguväljaminekud</p> <p>Muu immateriaalne põhivara</p> <p>Firmaväärtus</p> <p>Ettemaksed immateriaalse põhivara eest</p>
<p>II. Materiaalne vara</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Maa ja ehitised 2. Masinad ja seadmed 3. Muu inventar, sisseseade, tööriistad ja varustus 4. Ettemaksed ja ehitamisel olev materiaalne vara 	<p>Materiaalne põhivara</p> <p>Maa, ehitised</p> <p>Masinad ja seadmed</p> <p>Muu materiaalne põhivara</p> <p>Lõpetamata ehitised ja ettemaksed</p>
<p>III. Finantsvara</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Osalus seotud ettevõtjates 2. Laenud seotud ettevõtjatele 3. Märkimisväärsed osalused 4. Laenud ettevõtjatele, kellega ettevõtja on seotud märkimisväärse osaluse kaudu 5. Põhivara hulka kuuluvad investeeringud 6. Muud laenud 	<p>Pikaajalised finantsinvesteeringud</p> <p>Tütarettevõtjate aktsiad ja osad</p> <p>Muud aktsiad ja väärtpaberid</p> <p>Pikaajalised nõuded</p> <p>Kinnisvarainvesteeringud</p>

Allikas: (Alver, L., Alver, J. 2013)

Suurim erinevus on varaobjektide kirjete järjekorras. RPSis toodud bilansiskeemil paiknevad kirjed likviidsuse vähenemise järjekorras, direktiivis aga likviidsuse kasvamise järjekorras.

Tabel 8. Uue direktiivi ja RPSi käibevara kirjete võrdlus

Direktiiv	Raamatupidamise seadus
D. Käibevara	Käibevara
I. Varud	Varud
1. Tooraine ja kaubakulud	Tooraine ja materjal
2. Lõpetamata toodang	Lõpetamata toodang
3. Valmistoodang ja müügiks ostetud kaubad	Valmistoodang
4. Ettemaksed	Müügiks ostetud kaubad
	Ettemaksed varude eest
II. Nõuded (summad, mille maksetähtajani on jäänud rohkem kui 1 aasta tuleb näidata iga kirje all eraldi)	Nõuded ja ettemaksed
1. Nõuded ostjate vastu	Nõuded ostjate vastu
2. Nõuded seotud ettevõtjate vastu	
3. Nõuded ettevõtjate vastu, kellega ettevõtja on seotud märkimisväärse osaluse kaudu	Maksude ettemaksed ja tagasinõuded
4. Muud nõuded	Muud lühiajalised nõuded
5. Märgitud ja sissenõutud, kui sissemaksmata kapital (või osas A)	
6. Ettemaksed ning viitlaekumised (või osas E)	Ettemakse teenuste eest
III. Investeeringud	Lühiajalised finantsinvesteeringud
1. Osalus seotud ettevõtjates	
2. Omaaktsiad või osad	
3. Muud investeeringud	
IV. Raha pangakontodel ja kassas	Raha

Allikas: (Alver, L., Alver, J. 2013)

Tabelis 8 on käibevara kirjete võrdlus. Käibevara all kajastatakse ka pikaajalisi nõudeid, mis RPSi järgi kajastatakse põhivara all. Pikaajalised nõuded kajastatakse direktiivis küll käibevara all, aga eraldi real. Siin on direktiivi sõnastus eksitav. Mõeldud on nõudeid, mille laekumiseni, mitte maksetähtajani, on jäänud rohkem kui üks aasta ja mis tuleb näidata iga kirje all eraldi.

Omakapitali kirjete võrdluses on erinevus reservide kajastamises, direktiivi nõuded on detailsemad. Omakapitali kirjete võrdlus on tabelis 9.

Tabel 9. Uue direktiivi ja RPSi omakapitali kirjete võrdlus

Direktiiv	Raamatupidamise seadus
A. Omakapital	Omakapital
I. Märgitud kapital	Aktsiakapital või osakapital nimiväärtuses
II. Ülekurs	Ülekurs
	Øma osad või aktsiad (miinus)
III. Ümberhindlusreserv	
IV. Reservid	
1. Kohustuslik reserv	Kohustuslik reservkapital
2. Reserv oma aktsiate või osade jaoks	
3. Põhikirjalised reservid	
4. Muud reservid, sh õiglase väärtuse reserv	Muud reservid
V. Eelmiste perioodide jaotamata kasum või kahjum	Eelmiste perioodide jaotamata kasum (kahjum)
VI. Aruandeaasta kasum või kahjum	Aruandeaasta kasum (kahjum)

Allikas: (Alver, L., Alver, J. 2013)

Sisuline erinevus direktiivi ja RPSi vahel on omaaktsiate või osade kajastamises. RTJ 3 sätestab, et omakapitaliinstrumente kajastatakse bilansis omakapitali vähendusena (RTJ 3). Uus direktiiv aga sätestab, et omaaktsiad või osad tuleb kajastada bilansi aktiva poolel käibevara hulgas investeringute all. Neljas ja seitsmes direktiiv võimaldas neid omakapitaliinstrumente kajastada ka põhivara hulgas finantspõhivara all.

Eestis kasutatava bilansiskeemi kohaselt sisaldab passiva kohustisi ja omakapitali. Kohustised jagunevad omakorda lühi- ja pikaajalisteks. Tabelis 10 on toodud kohutiste ja eraldiste järjestus ning võrdlus.

Tabel 10. Uue direktiivi ja RPSi kohustiste kirjete võrdlus

Direktiiv	Raamatupidamise seadus
B. Eraldised 1. Pensionieraldised ja eraldised samalaadsete kohustuste jaoks 2. Maksueraldised 3. Muud eraldised	Eraldised
C. Võlakohustised (summad, mille maksetähtajani on jäänud kuni üks aasta, ja summad, mille maksetähtajani on jäänud rohkem kui üks aasta, tuleb näidata iga kirje all ja nende kirjete kogusumma all eraldi) 1. Võlakirjad, näidates eraldi vahetusvõlakirjad 2. Krediidiasutustele võlgnetavad summad 3. Tellijate ettemaksed 4. Võlad tarnijatele 5. Vekslivõlad 6. Võlad seotud ettevõtjatele 7. Võlad ettevõtjatele, kellega ettevõtja on seotud märkimisväärse osaluse kaudu 8. Muud võlad, sh maksu- ja sotsiaalkindlustusvõlad 9. Viitvõlad ja ettemakstud tulu	Kohustised Võlakirjad Konventeeritavad võlakirjad Laenud Võlad tarnijatele Maksuvõlad Saadud ettemaksed
D. Viitvõlad ja ettemakstud tulu	

Allikas: (Alver, L., Alver, J. 2013. Autori täiendatud)

Raamatupidamise direktiivis paiknevad kohustised võlakohustise kirje all ja neid ei jagata lühi- ja pikaajalisteks. Samas nõuab aga direktiiv, et summad, mille maksetähtajani on jäänud kuni üks aasta ja rohkem, tuleb näidata eraldi.

Direktiivi horisontaalse bilansikeemi kohaselt koosneb aktiva märgitud sissemaksmata kapitali, asutamiskulude, põhivara, käibevara ning ettemaksete ja viitlaekumiste kirjetest. Passiva aga omakapitali, eraldiste, võlakohustiste ning viitvõlgade ja ettemakstud tulude kirjetest. Need kirjed on direktiivis tähistatud tähtedega ja liikmesriikidele kohustuslikud, välja arvatud mõned vabastused mikroettevõtetele.

2.7.2. Kasumiaruanne

Uus direktiiv lubab liikmesriikidel kasutada eelneva nelja kasumiaruande skeemi asemel kahte. Skeemide arvu vähendamise eesmärk oli parendada finantsaruannete võrreldavust. Liikmesriigid võivad lubada ettevõtetal valida, kas kasutada kulude tüübi või funktsiooni järgi esitatavat skeemi. Enam ei ole võimalik kasutada horisontaalset esitlusviisi. Eesti jaoks siin muudatusi ei ole, sest meil ongi lubatud ainult kasumiaruande vertikaalne esitlusviis kulude tüübi (skeem 1) ja funktsiooni (skeem 2) järgi. Käesoleva magistritöö lisades 3 ja 4 on toodud uue direktiivi kasumiaruande skeemid.

Liikmesriigid võivad lubada VKEdel koostada lühendatud kasumiaruande kulude tüübi järgi, kus kirjed 1–5 koondatakse üheks kirjeks brutokasum või kahjum. Kulude funktsiooni järgi olevas kasumiaruandes koondatakse kirjed 1, 2, 3 ja 6 (direktiiv 2013/34/EL). Seda lihtsustust ei soovita EFAA liikmesriikidel kasutada, kuna väheneks finantsaruannete läbipaistvus nende tarbijate jaoks (EFAA 08.04.2014).

Finantsaruannetele kehtib üldine avaldamisnõue, aga direktiiv võimaldab liikmesriikidel vabastada väikesed ettevõtted kasumiaruande avaldamisest. Seda võimalust ei soovita EFAA liikmesriikidel kasutada. Esiteks vähendab kasumiaruande avalikustamata jätmise oluliselt finantsaruannete kvaliteeti nende tarbijate jaoks. Teiseks on kasumiaruande koostamine siiski kohustuslik ja selle avalikustamata jätmise ei aita kuidagi hoida kokku kulusid (EFAA 08.04.2014).

Kasumiaruandes ei eristata enam põhitegevusega seotud erakorralisi kulusid ja tulusid, et kaotada moonutus tulumaksujärgses kasumis. Erakorralised tulud ja kulud on väga subjektiivsed. Selline muudatus parendab finantsaruannete võrreldavust ELis. Eesti kasumiaruande skeemid nagu ka IFRS id neid kirjeid ei sisalda.

Tabelis 11 on raamatupidamise seaduse skeemi 1 (skeemi 2 kasutatakse Eestis harvem, seepärast on võrreldud skeem 1) ja direktiivis toodud kulude tüübi järgi liigendatud kasumiaruande skeemide võrdlus.

Tabel 11. Eesti RPSi kasumiaruande skeemi 1 võrdlus uue direktiivi kulude tüübi järgi liigendatud kasumiaruande skeemiga

Direktiiv	Raamatupidamise seadus
1. Netokäive	Müügitulu
2. Valmis- ja lõpetamata toodangu varude muutus	Valmis- ja lõpetamata toodangu varude jääkide muutus
3. Ettevõtja poolt oma tarbeks valmistatud ja kapitaliseeritud toodang	Kapitaliseeritud väljaminekud oma tarbeks põhivara valmistamisel
4. Muud tegevuskulud	Muud äritulud
5. a) tooraine ja kulukaubad b) muud väliskulud	Kaubad, toore, materjal ja teenused
6. Tööjõukulu a) palgakulu b) sotsiaalkindlustuskulud, eraldi pensioniga seotud kulud	Tööjõukulud Palgakulu Sotsiaalmaksed Pensionikulu
7. a) asutamiskulude ning materiaalse ja immateriaalse põhivara väärtuse korrigeerimised b) käibevara väärtuse korrigeerimised määral, mil need ületavad asjaomase ettevõtja tavalise väärtuse korrigeerimise summasid	
8. Muud tegevuskulud	Muud tegevuskulud Ärikasum (-kahjum) Finantstulud ja -kulud

Allikas: (Alver, L., Alver, J. 2013)

Kirjete järjekorras esineb mõningaid erinevusi, mida tabelis ei ole näha. Näiteks RPSis on muud äritulud kohe peale müügitulu aga direktiivis sellele kirjele vastav muud tegevuskulud on neljandal real. Direktiivis leidub kirjeid, mida RPS ei nõua. Näiteks sisaldab direktiivi kirjet: käibevara väärtuse korrigeerimised määral, mil need ületavad asjaomase ettevõtte tavalise väärtuse korrigeerimise summasid. RPS seda ei nõua.

Tabel 11. Eesti RPSi kasumiaruande skeemi 1 võrdlus uue direktiivi kulude tüübi järgi liigendatud kasumiaruande skeemiga (järg)

Direktiiv	Raamatupidamise seadus
9. Tulud märkimisväärtusest osalustest	
10. Tulu muudest investeringutest ja laenudest, mis kuuluvad põhivara hulka (eraldu seotud ettevõtjatel)	Finantstulud ja -kulud tüürettevõtjate aktsiatelt ja osadelt; Finantstulud ja -kulud muudelt pikaajalistelt finantsinvesteringutelt
11. Muud saadaolevad intressid ja samalaadsed tulud (eraldi seotud ettevõtjatel)	
12. Finantsvara ning käibevara hulka kuuluvate investeringute väärtuse korrigeerimised	
13. Tasumisel kuuluvad intressid ja samalaadsed kulud (eraldu seotud ettevõtjatele)	Intressikulud
14. Kasumilt või kahjumilt tasumisele kuuluv maks	Tulumaks
15. Kasum või kahjum pärast maksustamist	
16. Muud maksud, mida ei ole näidatud kirjetel 1–15	
17. Aruandeaasta kasum või kahjum	Aruandeaasta kasum (kahjum)

Allikas: (Alver, L., Alver, J. 2013)

Samuti ei nõua RPS finantsvara ning käibevara hulka kuuluvate investeringute väärtuse korrigeerimist.

Muud saadaolevad intressid (inglise keeles *interest receivable*) ja tasumisele kuuluvad intressid (inglise keeles *interest payable*) on pigem bilansi, mitte kasumiaruande terminid. Vigane on juba ingliskeelne tekst. Korrektne oleks vastavalt intressitulu (inglise keeles *interest revenue*) ja intressikulu (inglise keeles *interest expense*) (L. Alver, J. Alver 2011).

Arusaamatu on kirje kasumilt või kahjumilt tasumisele kuuluv maks (inglise keeles *tax on profit or loss*). Neljandas direktiivis olid kirjed tulumaks tavatehingutelt ja tulumaks erakorralistelt tehingutelt. RPS on lihtsalt kirje tulumaks.

Kasumiaruandes tuuakse RPSi skeemidel välja ärikasum (-kahjum) ja kasum (kahjum) enne maksustamist. Sellised kirjed direktiivi kasumiaruandes puuduvad.

2.8. Finantsaruannete lisad

Finantsaruannete lisad on olulised informatsiooniallikad. Uue direktiivi eesmärk on muuta finantsaruanded paremini võrreldavaks. Varasem direktiiv pakkus liikmesriikidele finantsaruannete lisades avalikustatava teabega seoses palju valikuvõimalusi. Uus direktiiv sätestab samasse kategooriasse kuulvatele ettevõtetele ühtlustatud informatsiooni avalikustamise korra.

Esmalt kehtestab uus direktiiv artiklis 16 reeglid kõigi ettevõtete jaoks. Järgmisena on artiklis 17 toodud täiendavad avalikustamise nõuded keskmise suurusega ja suurettevõtete ning avaliku huvi üksuste jaoks. Lõpuks sätestab direktiivi artikkel 18 reeglid ainult suurettevõtetele ja avaliku huvi üksuste jaoks.

Kohustuslike lisade hulk hakkab edaspidi sõltuma ettevõtte suurusest. Kõik ettevõtted avalikustavad finantsaruannete lisades järgmise teabe (direktiiv 2013/34/EL artikkel 16):

- a) kasutatud arvestuspõhimõtted;
- b) põhivara, kui seda mõõdetakse ümberhinnatud väärtuses;
- c) finantsinstrumendid ja /või muu vara, kui neid mõõdetakse õiglases väärtuses;
- d) bilansivälised siduvad finantskohustused, garantiid, tagatised vms sündmused;
- e) haldus-, juht- või järelevalveorganite liikmetele makstud avansid, antud krediidi summad;
- f) üksikute erakorralise suuruse või tekkega tulu- või kulukirjete summa ja laad;
- g) kohustised mille tasumiseni on jäänud < 5 a, võlad mille eest on antud tagatis;
- h) keskmine töötajate arv aruandeaasta jooksul.

Liikmesriigid võivad nõuda, et väikesed ettevõtted avalikustaksid lisaks eelnevale (direktiiv 2013/34/EL artikkel 17):

- põhivara soetusmaksumuse, õiglasel väärtuses või ümberhinnatud väärtuse aruandeaasta alguses ja lõpus; lisandumised, realiseerimised, ülekandmised; akumulieeritud väärtuse korrigeerimised; väärtuse korrigeerimised; intresside kapitaliseerimise korral kapitaliseeritud summa;
- väikseima ettevõtete ühenduse, kuhu ettevõtte kuulub tütarettevõttena, konsolideeritud finantsaruandeid koostava ettevõtte ärinime ja registrijärgse asukoha;
- ettevõtte bilansis kajastamata kokkulepete laadi ja ärilise eesmärgi, eeldusel, et sellistest kokkulepetest tulenevad riskid ja eelised on olulised ning nende riskide ja eeliste avalikustamine on vajalik ettevõtte finantsolukorra hindamiseks;
- selliste oluliste sündmuste laadi ja finantsmõju, mis ilmnevad pärast bilansipäeva ja mis ei kajastu kasumiaruandes või bilansis;
- ettevõtte tehingud seotud osapooltega, kaasa arvatud nende tehingute summa, seotud osapooltega sõlmitud suhete laadi ja muu teabe tehingute kohta, mis on vajalik ettevõtja finantsseisundi mõistmiseks. Teavet üksiktehingute kohta võib vastavalt tehingute laadile koondada välja arvatud juhul, kui seotud osapooltega tehtud tehingute poolt ettevõtja finantsseisundile avaldatava mõju mõistmiseks on vaja eraldi teavet.

Liikmesriigid ei tohi nõuda, et väikesed ettevõtted avaldaksid rohkem teavet, kui eelnevalt kirjeldatud.

Lisaks võivad liikmesriigid vabastada mikroettevõtteid finantsaruannete lisade koostamisest, kui mõningane lisateave avaldatakse bilansi lõpus (direktiiv 2013/34/EL artikkel 36). See tähendaks, et lisaks avalikustatakse ainult bilansivälised finantskohustused, seotud isikutele makstavad tasud ja omaaktsiad. EFAA ei soovita liikmesriikidel seda võimalust kasutada, kuna artikkel 16 on juba oluliselt vähendanud nõudeid finantsaruannete lisadele (EFAA 08.04.2014).

Direktiiviga sätestatud olulisuse printsiip võimaldab välja jätta lisades avaldatava teabe, mis ei ole oluline.

Eestis sätestab RTJ 15 nõuded finantsaruannete lisades avalikustatava teabe kohta kõigile ettevõtetele. Uue direktiivi vastuvõtmine toob kaasa muudatused, tuleb kehtestada erinevad reeglid erineva suurusega ettevõtetele. Seoses sellega tuleb muuta ka Äriregistri Ettevõtjaportaali aruannete taksonoomiat.

2.9. Konsolideeritud aruanded

Uue direktiivi peatükk 6 sisaldab seitsmenda direktiivi sätteid. Neid on lihtsustatud ja ära on jäetud kordused. Uuenenud direktiivi kohaselt tuleb konsolideeritud finantsaruannete koostamisel järgida üldisi finantsaruannete koostamise reegleid, võttes arvesse konsolideerimisega seotud nõudeid.

Direktiiv nõuab konsolideerimist olukordades, kus ühel ettevõttel on teise üle valitsev mõju või kontroll või kus ettevõtteid juhitakse ühtsetel alustel. Varem oli liikmesriikidel võimalus valida, kas nad soovivad nendel asjaoludel konsolideerida või mitte (EK Ettepanek 2011).

Väikekontsernid vabastatakse konsolideeritud finantsaruannete ja konsolideeritud tegevusaruande koostamise kohustusest välja arvatud juhul, kui seotud ettevõtte on avaliku huvi üksus (direktiiv 2013/34/EL artikkel 23). Ka varem oli liikmesriikidel see õigus, aga mitte kohustus. Selle sättega ühtlustatakse ELis väikekontsernidele esitatavad nõuded, et vähendada nende halduskoormust.

Liikmesriigid võivad vabastada keskmise suurusega kontsernid konsolideeritud finantsaruannete koostamise kohustusest välja arvatud juhul, kui seotud ettevõtte on avaliku huvi üksus (direktiiv 2013/34/EL artikkel 23). Seda lihtsustust ei saa Eestile soovitada, ka IFRSid ei luba sellise suurusega kontserne konsolideerimisest vabastada, sest see muudaks kontserni finantsseisundist arusaamise keerukaks. Väikeaktsionäridele võib olla oluline omada rohkem informatsiooni, et mõista kontserni toimimist.

Eestis on konsolideerimisgrupi majandusaasta aruande koostamise kohustusest vabastatud konsolideeriv üksus, kelle konsolideeritud näitajad ei ületa audiitortegevuse seaduse § 92 lõike 1 või 2 kriteeriume (RPS, § 29). Tabelis 12 on uues direktiivis ja audiitortegevuse seaduses sätestatud piirmäärade võrdlus. Tabelist on näha, et uue direktiiviga sätestatud piirmäärad on tunduvalt suuremad. Eesti seadusandlusse tuleb teha vastav

muudatus, sätestada väikekontserni mõiste ja vabastada väikekontsernid konsolideerimiskohustusest.

Tabel 12. Konsolideerimiskohustusest vabastamise piirmäärade võrdlus (direktiiv vs raamatupidamise seadus)

Direktiiv	Raamatupidamise seadus
Ei ületa vähemalt kahte piirmäära:	Ei ületa vähemalt kahte tingimust:
1) bilansimaht 4 000 000	1) bilansimaht 500 000
2) müügitulu 8 000 000	2) müügitulu 1 000 000
3) töötajate arv 50	3) töötajate arv 15
	Ei ületa vähemalt ühte tingimust:
	1) bilansimaht 1 500 000
	2) müügitulu 3 000 000
	3) töötajate arv 45

Allikas: (Autor koostanud raamatupidamise direktiivi ja audiitortegevuse seaduse alusel)

Uus direktiiv ei luba firmaväärtuse kohest reservidest mahaarvamist nagu seda lubas seitsmes direktiiv. Ka poolingmeetodit kasutada ei ole lubatud. Firmaväärtuse arvutamise meetodeid ja selle olulisi muutusi, võrreldes eelmise aruandeaastaga, selgitatakse finantsaruannete lisades. Negatiivse firmaväärtuse võib üle kanda konsolideeritud kasumiaruandesse (direktiiv 2013/34/EL artikkel 24).

Uus direktiiv ühtlustab oluliselt liikmesriikide konsolideerimise nõudeid. Esiteks vabastatakse väikekontsernid ühtsetel alustel konsolideerimisest. Teiseks luuakse ühtsed konsolideerimiskriteeriumid ja põhimõtted.

2.10. Auditi kohustus

Liikmesriigid tagavad, et avaliku huvi üksuste ning keskmise suurusega ettevõtjate ja suurettevõtjate finantsaruandeid auditeeritakse (direktiiv 2013/34/EL artikkel 34), see aga ei tähenda et liikmesriigid ei tohi kehtestada mikro- ja väikeettevõtetele auditeerimiskohustust.

See otsus jäetakse liikmesriikide pädevusse. Euroopa Majandus- ja Sotsiaalkomitee (EMSK) peab eriti oluliseks väikeste ettevõtjate vabastamisest kohustuslikust auditist, sõltumata sellest, kas tegemist on piiratud vastutusega äriühinguga või mitte. EMSK hinnangul on sel meetmel märkimisväärne finantsmõju börsil noteerimata väikestele ettevõtjatele, keda on kohustatud seda menetlust järgima pigem nende õigusliku vormi kui suuruse tõttu. Ei ole mingit mõtet kohustada väikest ettevõtjat, kes on börsil noteerimata, järgima kulukat menetlust vaid seetõttu, et valitud juriidilise isiku staatus teda selleks õiguslikult kohustab. Finantsaruannete õiguslik kinnitamine, sh auditeerimine peaks toimuma nende aruannete vastuvõtjate huvides, aga mitte lihtsalt õigusmenetlusena, mida tuleb pimesi järgida, kuna ettevõtja on valinud teatud õigusliku vormi. Finantsaruannete auditeerimise vajaduse üle otsustamine peab jääma väikeste ettevõtete osanike ja aktsionäride, juhtide ja haldajate ülesandeks. Kohustuslikku auditit võiks nõuda rohkem kui 25 töötajaga ettevõtete puhul. (EMSK 2012)

Eestis on raamatupidamise aastaaruande audit kohustuslik igale aktsiaseltsile, riigiraamatupidamiskohustuslasele, kohaliku omavalitsuse üksusele, avalik-õiguslikule juriidilisele isikule, riigieelarvest eraldist saavale erakonnale ja äriühingule, milles riigil on vähemalt otsustusõigus riigivaraseaduse tähenduses (Audiitortegevuse seadus). Lisaks sätestab seadu auditi või ülevaatus kohustuse tulenevalt ettevõtte teatud näitajate suuruselt. Need nõuded erinevad direktiivis sätestatust.

Olemasolevat auditidirektiivi (2006/43/EÜ) üldnõudeid muudetakse uue direktiiviga. Vannutatud audiitor avaldab arvamust (direktiiv 2013/34/EL artikkel 34):

- kas tegevusaruanne vastab sama aruandeaasta kohta koostatud finantsaruandele;
- kas tegevusaruanne on koostatud kooskõlas kohaldatavate õiguslike nõuetega.

Lisaks teatavad audiitorid kas on tuvastatud tegevusaruandes olulisi vääresitusi (Ibid.).

Auditi aruanne sisaldab (direktiiv 2013/4/EL artikkel 35):

- sissejuhatust;
- kohustuslik auditi ulatuse kirjeldust;
- auditiarvamust (märkusteta, märkusega või vastupidine);
- küsimusi, millele audiitor juhib tähelepanu ilma märkusi lisamata.

Vannutatud audiitor allkirjastab ja kuupäevastab auditiaruande (Ibid.).

Uus direktiiv ei too Eesti jaoks kaasa olulisi muutusi auditeerimise seisukohalt, kuna liikmesriikidele jääb võimalus nõuda ka väikeettevõtete auditeerimist.

2.11. Valitsemissektori üksustele tehtud maksete aruandlus

ELi õigusaktid ei nõua praegu ettevõtetelt aruandmist valitsemissektori üksustele tehtavate maksete kohta riikides kus nad tegutsevad. Paljudes ressursirikastes riikides moodustavad sellised maksed olulise osa riigi tuludest. Tihti on need maksed avalikustatud väga ebaregulaarselt, kui üldse. Selline lähenemine võib tõsiselt kahjustada nende riikide arengut, sest puudub selgus kui suured on tehtud maksed ja milleks neid kulutatakse. (Barnier 2014)

Euroopa Parlament on 2007. aastast alates nõudnud sellise teabe ulatusliku ja põhjaliku avaldamise kohta ettepanekute tegemist. Euroopa Komisjon tegi 2011. aastal raamatupidamise direktiivi läbivaatamisel ettepaneku, et kui maksed on seotud kindla projektiga ja kui need on makseid saava valitsuse seisukohast olulised, peaksid mäetööstuse või looduslikult tekkinud metsade raiega tegelevad suurettevõtted ja avaliku huvi üksused avalikustama teabe nende maksete kohta kord aastas. (EK Ettepanek 2011) Ettepanek on tehtud Ameerika Ühendriikide Dodd-Franki seaduse eeskujul. Nimetatud seadus võeti vast 2010. aastal ja sellega nõutakse Ameerika Ühendriikide väärtpaberi- ja börsikomisjonis registreeritud nafta-, gaasi- ja mäetööstuse ettevõtetelt valitsemissektorile tehtud maksete avalikustamist. Kui Ameerika Ühendriigid kehtestavad nõuded ainult börsil tegutsevatele ettevõtetele, siis ELis ei tehta vahet kas on tegemist börsettevõttega või mitte. (Barnier 2014)

Euroopa Majandus- ja Sotsiaalkomitee tervitab kõnealust meedet, ent kutsub üles laiendama seda ka teistele asjaomastele valdkondadele. Läbipaistvuse huvides peaks avalikustamine hõlmama igasugust eraõiguslikele ühingutele mõõnduste tegemist seoses üldist huvi pakuva tegevusega, näiteks tehingud transpordivõrkude, vee, energia ja kommunikatsioonide, samuti hasartmängude valdkonnas (EMSK 2012).

Kõnealuse meetme kasutuselevõtmine võib põhjustada ka negatiivseid tagajärgi, näiteks kardeti, et liikmesriikide ettevõtted võivad jääda ebavõrdsesse olukorda võrreldes ELi väliste ettevõtetega. Kuid Euroopa Komisjon jõudis järeldusele, et see lisa halduskoormus,

mis kaasneb lisaaruandlusega on väiksem kui see kasu, mis ettevõtted saavad tänu suuremale finantsaruannete läbipaistvusele ja usalduse tõusule. (Barnier 2014)

Mõned ettepaneku reguleerimisalase jäävad ettevõtted on tõstatanud küsimuse võimalikust konfliktist ELi avalikustamisnõude ja makseid saavate riikide õigusaktide vahel, millega keelatakse sellist teavet avaldada. Kuigi komisjon on leidnud väga vähe näiteid riikidest, kus avalikustamine on keeletud, selliste juhtude jaoks on ette nähtud rangelt piiritletud erand (EK Ettepanek 2011).

Komisjon arutas mitut üldist poliitikavalikut ja teostati mõjuhindang. Lõpptulemusena nähakse ette uus kord, mida kohaldatakse mäetööstuse ja ürgmetsade raiega tegelevate suurettevõtjate ja avaliku huvi üksuste suhtes valitsemissektori üksustele tehtud maksete avalikustamiseks riikide ja projektide kaupa (Ibid.). Direktiivi artiklis 41 tuuakse valitsemissektori üksustele tehtud maksete aruandlusega seotud mõisted. Aruande sisu on toodud direktiivi artiklis 43. Makset, mis tehakse ühe maksena või rea seotud maksetena, ei pea aruandes arvesse võtma, kui see ei ületa aruandeaasta jooksul 100 000 eurot. Aruandes avalikustatakse (direktiiv 2013/34/EL):

- igale valitsemissektorile tehtud maksete kogusumma;
- maksete kogusumma makseliikide kaupa (tootmisõigused, maksud, litsentsitasud, dividendid, lepingute sõlmimise tasud, renditasud, sisenemistasud, maksed infrastruktuuri parendamiseks);
- projektidele tehtud maksete summa makseliikide kaupa.

Kui valitsemissektorile tehakse mitterahalisi makseid, kajastatakse nende väärtus ja maht. Aruande lisades selgitatakse nende väärtuse kindlaksmääramise meetodit (Ibid.).

Selgem ja läbipaistvam aruandlus on kõigi ettevõtete huvides oluline. Kuigi selline lisaaruandlus võib esialgu tunduda ettevõtetele koormav on selle mõju kindlasti pikaajalisem ja aitab tõsta ettevõtete mainet pikemas perspektiivis.

KOKKUVÕTE

Uus raamatupidamise direktiiv asendab seni Euroopa Liidus kehtinud neljanda ja seitsmenda direktiivi. Need kaks olid põhilised õigusaktid, millega seni reguleeriti finantsaruandlust Euroopa Liidus. Magistritöö esimeses peatükis on uuritud nimetatud direktiivide kujunemist. Neljanda direktiiviga kehtestati reeglid raamatupidamise aastaaruannete ja tegevusaruannete esitamise, sisu ja hindamismeetodite kohta. Seitsmenda direktiiviga kehtestati reeglid konsolideeritud aruannetele. Direktiivide eesmärk oli kaitsta osanike või aktsionäre ja kolmandaid isikuid ELis, et luua ühtne turg, tagada kaupade, teenuste, kapitali ja inimeste vaba liikumine ühenduse piires. Selleks oli vaja ühtlustada siseriiklikud õigusnormid. Nimetatud direktiivide väljatöötamine ja rakendamine oli keerukas ja aeganõudev protsess, mida mõjutasid mitmed tegurid. Magistritöö autori arvates võib olulisemaks pidada liikmesriikide poliitilist ja majanduslikku süsteemi, riigi õigussüsteemi, maksusüsteemi ja majandusarvestuse eriala tugevust. Kuigi kultuuri otsest mõju on raske tõestada on see siiski oluline, sest kultuur määrab kuidas selle liikmed käituvad teatud olukordades toetudes tavadele ja tõekspidamistele.

Lõpptulemusena valmisid direktiivid, mis kehtestasid miinimumnõuded ettevõtete finantsaruannete sisule ja vormile. Direktiivide rakendamine liikmesriikides osutus keeruliseks, hoolimata paljudest valikuvõimalustest. Enim probleeme tekitas tõese ja ausa kajastamise printsiibi rakendamine. Nimetaud printsiip on direktiivis defineerimata ning liikmesriigid tõlgendasid ja kasutasid seda erinevalt. Osades riikides on see seaduste suhtes ülimuslik teistes mitte. Euroopa Kohus on aidanud lahendada selle printsiibi rakendamisega seonduvaid küsimusi, kuid on hoidunud andmast definitsiooni.

Neljanda ja seitsmenda direktiivi väljatöötamisel ei osalenud paljud praeguseks ELiga liitunud riigid. Neil oli kohustus viia enne liitumist siseriiklikud õigusaktid kooskõlla ELi omadega. Eesti liitus 2004. aastal ja ei saa öelda, et selleks ajaks oleks kõik neljanda ja seitsmenda direktiiviga sätestatu kooskõlas raamatupidamise seadusega. Kõige suurem erinevus on kirjete järjekorras. Eesti bilansiskeemil paiknevad bilansikirjed likviidsuse kahanemise järjekorras, direktiivis aga vastupidi. Erinev on ka printsiipide arv ja sisu.

Magistritöö teises peatükis on uuritud uut raamatupidamise direktiivi ja toodud välja peamised muudatused. Uue direktiiviga soovitakse parendada ühtse turu toimimist ning lihtsustada ja soodustada piiriülest investeerimist ja kaubandust. Kuna mikroettevõtete ning väikeste ja keskmise suurusega ettevõtete osatähtsus ELi ettevõtete hulgas on väga suur, siis on uus direktiiv koostatud põhimõttel „kõigepealt mõtle väikestele“. Esmalt on kehtestatud nõuded väikeettevõtetele, millele baseeruvad nõuded keskmise suurusega ettevõtetele ja nendele põhinevad omakorda nõuded suureettevõtetele. Uus lähenemine vähendab ja lihtsustab nõudeid peamiselt väikeettevõtetele. Siit tulenes ka vajadus defineerida ettevõtete ja kontsernide kategooriad, mis on hea võimalus luua ühesuurustele ettevõtjatele võrdsed tingimused kogu ELis. Vähendatud on ka ettevõtete valikuvõimalusi, et saavutada suurem finantsaruannete võrreldavus. Täiesti uus on nõue, mida kohaldatakse mäetööstuse ja ürgmetsade raiega tegelevate suureettevõtjate ja avaliku huvi üksuste suhtes, et muuta finantsaruandlus selgemaks ja läbipaistvamaks. Neljas ja seitsmes direktiiv on liidetud, mis muudab direktiivi esitluse loogilisemaks ja paremini kasutatavaks.

Uus direktiiv jätab defineerimata finantsarvetuse põhiterminid: varaobjekt, kohustis, omakapital, tulu, kulu ja kasum/kahjum. Seda võib lugeda direktiivi põhiliseks puuduseks. Kohati on direktiivi sõnastus ebatäpne, ei ole aru saada kas väikeste ettevõtete all mõeldakse ka mikroettevõtteid. Paljud terminid vajaksid ühtlustamist nii Eestis finantsaruandluses, kui ka ELis.

Uus direktiiv toob kaasa mitmed muudatused finantsaruandluses ELis. Liikmesriigid jõustavad uue direktiivi täitmiseks vajalikud õigusnormid hiljemalt 20. juulil 2015. Eesti ei nõustunud mitme direktiivi sättega ja esitas hagi Euroopa Kohtusse. Eesti tühistamishagi peamised eesmärgid olid kaitsta Eesti ettevõtjaid konkurentsivõitluses ja viidata, et direktiiviga rikutakse olulisi EL toimimise aluspõhimõtteid (subsidiarsuse- ja proportsionaalsuse põhimõtte). Magistritöö autori arvates ei ole tõenäoline, et vaidlusalused sätted tühistatakse.

Magistritöö peamiseks eesmärgiks oli välja selgitada erinevused Eesti hea raamatupidamistava ja uue raamatupidamise direktiivi vahel. Võrdlusanalüüsi tulemusel võib esiteks välja tuua ettevõtete ja kontsernide kategooriate erinevuse. Uues direktiivis on nendel kategooriatel tähtis roll, kuna sellest sõltub milliseid nõudeid ettevõtted jälgima peavad. Eesti hea raamatupidamistava ei ole seni defineerinud ettevõtete ja kontsernide kategooriaid.

Teiseks nõuded põhjaruannetele ja lisadele. Väikeettevõtetest ei või nõuda rohkem kui bilansi, kasumiaruannet ja piiratud mahus finantsaruannete lisanid.

Kolmandaks finantsarvestuse printsiipide erinevus. Uus direktiiv võimaldab loobuda liikmesriikidel sisu ülimuslikkuse printsiibist. Konservatiivsuse printsiip sisu erineb direktiivis sätestatust.

Neljandaks bilansi- ja kasumiaruande skeem ei vasta direktiivis sätestatule, erinevus kirjete järjekorras ja sisus. Sisuline erinevus oma osade ja aktsiate kajastamisel. Bilansiskeemis ei jaotata nõudeid ja kohustusi pikaajalisteks ning lühiajalisteks.

Viiendas konsolideerimisest vabastamise piirmäärad on erinevad. Väikekontsernid vabastatakse konsolideeritud finantsaruannete ja konsolideeritud tegevusaruande koostamise kohustusest, välja arvatud juhul, kui seotud ettevõtte on avaliku huvi üksus.

Kuuendaks on uus nõue esitada riikide kaupa valitsemissektori üksustele tehtud maksete aruandlus.

Uus direktiiv toob Eestis kaasa muudatusi Äriregistri Ettevõtjaportaalis koostavate aruannete taksonoomias.

VIIDATUD ALLIKAD

- Alexander, D., Eberhartinger, E. (2009). The True and Fair View in the European Union. - *European Accounting Review*, vol. 18, no. 3, 571–594
- Alver, J., Alver, L. (2011). Majandusarvestus ja rahandus: leksikon. Tallinn: Deebet.
- Alver, L., Alver, J. (2013). Mõningaid ääremärkusi Euroopa Liidu uuele raamatupidamisdirektiivile. Konverents: Audit, maksud, raamatupidamine ja majandusanalüüs II. Tallinna Tehnikaülikool.
- Arvestusala arengud 2014-2017. Rahandusministeerium.
<http://www.fin.ee/arvestusala-arengud> (17.03.2014)
- Audiitortevuse seadus. Vastu võetud Riigikogus 27.01.2010. a – RT I 2010, 9, 41; RT I, 23.12.2013, 16
- Barnier, M. (2014). The EU transparency and accounting directives. – *Journal of World Energy Law and Business*, vol. 7, no. 1, pp. 16-19.
- BDO Eesti viis läbi arvestusala halduskoormuse uuringu. BDO Eesti ametlik veebileht <http://bdo.ee/2014/04/bdo-eesti-viis-labi-arvestusala-halduskoormuse-uuringu/> (28.04.2014)
- Botez, D., Pravat, C.I. (2009). Study concerning the differences between the Fourth Directive ad accounting standards from Romania.
<http://65.54.113.26/Publication/58404832/study-concerning-the-differences-between-the-fourth-directive-and-accounting-standards-from-romania> (08.04.2014).
- Darganeva, R., Millan, E. (2002). Transposing the “true and fair view” concept in the legislation of Hungary and Poland in the context of EU enlargement.-*Review of Central and East European Law*, no. 2, 183-209
- Diggle, G., Nobes, C. (1994). European Rule-making in Accounting: The Seventh Directive as a Case Study. - *Accounting and Business Research*, vol. 24. No. 96. pp. 319-333
- Eesti Entsüklopeedia, 8 (1995). Tallinn: Eesti Entsüklopeediakirjastus.
- Eesti Entsüklopeedia, 9 (1996). Tallinn: Eesti Entsüklopeediakirjastus.
- Eesti esitas hagi raamatupidamisdirektiivi vastu. Rahandusministeerium.

<http://www.fin.ee/eesti-esitas-hagi-raamatupidamisdirektiivi-vastu/> (23.02.2014)

Eesti Vabariigi Valitsuse ametlik veebileht.

<http://valitsus.ee/et/valitsus/75991/valitsuse-istung-on-alanud> (22.04.2014)

Eesti Vabariik *versus* Euroopa Parlament, Euroopa Liidu Nõukogu hagi 23.09.2013. Kohtasi

C-508/13. <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ET/TXT/?qid=1398080126982&uri=CELEX:62013CN0508> (21.04.2014)

Eesti Väike- ja Keskmete Ettevõtjate Assotsiatsioon ametlik veebileht.

<http://www.evea.ee/index.php/vaikeettevotlusest-2/vke-definitsioon> (22.04.2014)

European Federation of Accountants and Auditors for SMEs official website

<http://www.efaa.com/EFAA,-,Overview,30.html> (18.04.2014)

European Federation of Accountants and Auditors for SMEs – Implementing the New European Accounting Directive – Brussels, 8 April 2014

<http://www.efaa.com/files/pdf/Publications/Annual%20reports/2014/EFAA%20MSO%20in%20Accounting%20Directives%20Report%20140408.pdf> (22.04.2014)

European Financial Reporting Advisory Group official website

<http://www.efrag.org/Front/c1-262/EFrag-Facts.aspx> (23.03.2014)

Euroopa Komisjoni Ettepanek: Euroopa Parlamendi ja nõukogu direktiiv – teatavat liiki

ettevõtjate aruandeaasta finantsaruannete, konsolideeritud finantsaruannete ja nendega seotud aruannete kohta. 2011/0308 (COD)

Euroopa Liidu ametlik veebileht.

http://europa.eu/about-eu/eu-history/index_et.htm (22.03.2014)

Euroopa Liidu ametlik veebileht.

http://europa.eu/eu-law/decision-making/treaties/index_et.htm (02.04.2014)

Euroopa Majandus- ja Sotsiaalkomitee arvamus. Brüssel, 29. märts 2012 – raamatupidamis-

direktiivi läbivaatamine. <http://eescopinions.eesc.europa.eu/EESCOpinions.aspx> (06.05.2014)

Euroopa Parlamendi ja nõukogu direktiiv 2013/34/EL. Vastu võetud 26. juunil 2013. a –

ELTL 182, 29/06/2013 lk 19-76

Euroopa Parlamendi ja nõukogu määrus (EÜ) nr 1606/2002. Vastu võetud 19. juulil 2002. a –

ELTL 243, 11/09/2002 lk 0001 – 0004

Euroopa Ühenduste ja nende liikmesriikide ning Eesti Vabariigi vaheline assotsieerumis-
leping (Euroopa leping). RT II 1995, 22, 120.

Evans, L., Nobes, C. (1996). Some mysteries relating to the prudence principle in the Fourth Directive and in German and British law. – *European Accounting Review*, 5(2): pp. 361-373.

Factsheet on The New June 2013 Accounting Directive.

http://www.fee.be/images/Factsheet_New_Accounting_Directive_1401.pdf

(24.03.2014)

Federation of European Accountants official website.

http://www.fee.be/index.php?option=com_content&view=article&id=2&Itemid=104

(18.04.2014)

Kallas, K., (1997). Raamatupidamisarvestuse rahvusvaheline kooskõlastamine. Tallinn: Külim.

Kroosmann, P. (1999) Some viewpoints about the Estonian balance sheet's conformity to the European Accounting Directives. – Conference: Accounting perspectives on the threshold of the 21st century. Tartu University pp.93–100.

Käsper, A. (2006). Raamatupidamine Eesti Vabariigis aastatel 1918-1940. TTÜ. (Bakalaureusetöö)

Melnik, S. (2013). Euroopa Parlament võttis vastu raamatupidamise uuenenud direktiivi. – *Raamatupidamise Praktika*, november, lk 20-22.

Nobes, C. (1993). The True and Fair View Requirement: Impact on and of the Fourth Directive. – *Accounting and Business Research*, vol. 24, no. 93, pp. 35-48
<http://www.scribd.com/doc/92725074/Comparative-International-Accounting>
(19.03.2014)

Nobes, C., Parker, R. (2008). Comparative International Accounting. 10th ed. Harlow: Prentice Hall.

Nõukogu Neljas direktiiv 78/660/EMÜ. Vastu võetud 25. juulil 1978.a
ELTL 222, 14/08/1978 lk 0011–0031

Nõukogu Seitsmes direktiiv 83/349/EMÜ. Vastu võetud 13. juunil 1983. a
ELTL 193, 18/07/1983 lk 0001–0017

Ojamaa, K. (2014). Pärnu Finantskonverents.

<http://www.konverentsid.ee/kurmet-ojamaa-finantskonverentsil-direktiivid-nouavad-pohiaruannete-pikendamist/> (18.04.2014)

Raamatupidamise seadus. Vastu võetud Riigikogus 20. novembril 2002. a – RT I, 2002, 102,600; RT I, 13.03.2014, 50.

Raamatupidamise Toimkonna juhendid alates 01.01.2013

Raamatupidamisuudised 20.09.2013

<http://rup.ee/uudised/maksud-ja-raamatupidamine/ligi-pean-ettev-tete-aruandluskohustuse-sailimist-vaga-oluliseks> (21.04.2013)

Raamatupidamisuudised 24.09.2013

<http://rup.ee/uudised/maksud-ja-raamatupidamine/uus-raamatupidamise-direktiiv-raskendaks-riigi-ja-pankade-tood> (21.04.2014)

Raamatupidamisuudised 11.10.2013

<http://rup.ee/uudised/maksud-ja-raamatupidamine/arvamus-eeesti-arkas-raamatupidamisdirektiivi-puhul-natuke-hilja> (21.04.2013)

Raamatupidamisuudised 16.12.2013

<http://rup.ee/raamatupidamine/artiklid/raamatupidamisdirektiiv-on-halb-aga-selle-vastu-s-dima-ei-peaks> (21.04.2013)

Roberts, C., Weetman, P., Gordon, P. (2008) International Corporate Reporting. Prentice Hall. Fourth edition.

Siimon, A., Vadi, M. (1999). Organisatsioon ja organisatsioonikultuur. Tartu: Tartu Ülikooli Kirjastus.

Statistikaameti veebileht.

<http://www.stat.ee/andmete-esitamine> (21.04.2013)

Zarova, M. (2013). Changes in EC Directives and Impact on Presentation of Financial Statements in Czech Republic. – *European Financial and Accounting Journal*, no. 2, pp. 21 - 45.

Van Hulle, K, (1993). Truth and untruth about true and fair: a commentary on 'A European true and fair view' comment. – *European Accounting Review*, 1: pp. 99-104.

Van Hulle, K, (1996). Prudence: a principle or an attitude? *European Accounting Review*, 5: pp. 375-382.

Van Hulle, K. (1997). The true and fair view override in the European Accounting Directives. – *European Accounting Review*, 6(4): pp. 711–720.

Ärileht 29.10.2013

<http://arileht.delfi.ee/news/uudised/pwc-raamatupidamisdirektiiv-on-halb-aga-selle-vastu-ei-peaks-sodima.d?id=66995784> (22.04.2014)

SUMMARY

NEW EU ACCOUNTING DIRECTIVE AND ITS IMPACT ON FINANCIAL STATEMENTS IN ESTONIA

Meeli Kreegi

Financial reporting is one area of the European Union company law, which was regulated by the European Union Council Directive 78/660/EEC and Council Directive 83/349/EEC. The purpose of the Directive was to harmonize national accounting principles and to ensure the comparability of the financial statements. Since the adoption of directives on the head for thirty years had passed, and there was a lot of new countries joined the business environment had changed a lot, there was a need to update these Directives. The purpose of the review of the existing Directives, in particular those upgrades, the clarity and comparability of financial reporting, and ensuring a balance between the administrative burdens and benefits.

On 12 June 2013 the new Accounting Directive 2013/34/EL was approved by the European Parliament and the Council. Member States shall bring into force the laws, regulations and administrative provisions not later than 20 July 2015. Estonian government challenged the new Directive to the European Court of Justice. The purpose was to show that the new directive violated the essential principles underlying the functioning of the EU (the principle of subsidiarity and proportionality).

This work gives an overview of the significant changes in the new directive as compared to previous (4th and 7th Directive). This thesis main objective is to identify the differences between the Estonian GAAP and the new Directive. The work identifies which new requirements of the Directive Member States are required, what is allowed and what indicative. Furthermore it will examines the new directive, a translation of terminology used

by the consistency in the literature. Final result will provide an overview of the work of the Fourth and Seventh Directives development and changes of the new Directive.

Master's thesis consists of two parts. The first part gives an overview of the formation of the European Union, legislation, and the Fourth and Seventh Directives. The second part introduces the new Accounting Directive and highlights the importance changes in financial reporting. The work used a comparative analysis and text analysis.

The new Accounting Directive has renewed a structure, based on the "think small first" principle. This means that first established requirements for micro and small companies, then requirements for medium-sized and large companies. The directive divides the companies into categories according to size. There are fewer options for small companies; most are harmonized with the small and micro-enterprises. New is a country by country reporting on payments to governments. Two of the Directive has been joined and it has become a more logical presentation of the Directive.

Directive and the Estonian GAAP comparative analysis revealed firstly, the difference between categories and groups. These categories play an important role, since it determines what requirements companies must follow. Estonian GAAP has not yet defined the corporate and group categories.

Secondly, the basic requirements for financial statements, small businesses may not require more than a balance sheet, income statement, and a limited set of financial statements notes.

Thirdly, the difference between the financial accounting principles. The new Directive allows Member States to abandon the principle of substance over form. Conservatism differs from the content of the Directive.

Fourth, the balance sheet and profit and loss account does not comply with the directive set out, the difference in the order of the items and content. There are substantive difference between in the recognition of own shares. The balance sheet is not allocated to short-term and long-term debtors and creditors.

The fifth release of the consolidation thresholds is different. Small groups will be exempt from the consolidated financial statements and the consolidated annual report requirement, except in cases where a company is related to a public interest entity.

Sixthly, Country by Country Reporting, the new requirement for companies to report payments to government. Its aim is to increase transparency of the payments made by extractive industry or the logging of primary forests.

LISAD

Lisa 1. Horisontaalne bilansiskeem

Aktiva (vara)

A. Märgitud sissemaksmata kapital

sh sissenõutud kapitali osa

(välja arvatud juhul, kui siseriikliku õigusega on ette nähtud, et sissenõutud kapitali tuleb näidata „Omakapitali” all, mispuhul tuleb sissenõutud, kuid veel sissemaksmata kapitali osa näidata aktivana rubriigis A või D.II.5).

B. Asutamiskulud

nagu on määratletud siseriiklikus õiguses ning niivõrd, kui siseriikliku õigusega on lubatud nende näitamine varana. Siseriikliku õigusega võib samuti olla ette nähtud, et asutamiskulud näidatakse esimese kirjena „Immateriaalse vara” all.

C. Põhivara

I. Immateriaalne vara

1. Arendustegevuse kulud, kui siseriikliku õigusega on lubatud nende näitamine varana.
2. Kontsessioonid, patendid, litsentsid, kaubamärgid ning samalaadsed õigused ja vara,

mis on:

- a) omandatud tasu eest ning kui neid ei ole vaja näidata rubriigis C.I.3 või
 - b) loonud ettevõtja ise, kui siseriikliku õigusega on lubatud nende näitamine varana.
3. Firmaväärtus, sellises ulatuses, milles see on omandatud tasu eest.
 4. Ettemaksed.

Lisa 1. Horisontaalne bilansiskeem (järg)

II. Materiaalne vara

1. Maa ja ehitised.
2. Masinad ja seadmed.
3. Muu inventar, sisseseade, tööriistad ja varustus.
4. Ettemaksed ja ehitamisel olev materiaalne vara.

III. Finantsvara

1. Osalus seotud ettevõtjates.
2. Laenud seotud ettevõtjatele.
3. Märkimisväärased osalused.
4. Laenud ettevõtjatele, kellega ettevõtja on seotud märkimisväärse osaluse kaudu.
5. Põhivara hulka kuuluvad investeeringud.
6. Muud laenud.

D. Käibevara

I. Varud

1. Tooraine ja kulukaubad.
2. Lõpetamata toodang.
3. Valmistoodang ja müügiks ostetud kaubad.
4. Ettemaksed.

II. Nõuded

(Summad, mille maksetähtajani on jäänud rohkem kui üks aasta, tuleb näidata iga kirje all eraldi.)

1. Nõuded ostjate vastu.
2. Nõuded seotud ettevõtjate vastu.
3. Nõuded ettevõtjate vastu, kellega ettevõtja on seotud märkimisväärse osaluse kaudu.
4. Muud nõuded.
5. Märgitud ja sissenõutud, kuid sissemaksmata kapital (välja arvatud juhul, kui siseriikliku õigusega on ette nähtud, et sissenõutud kapitali tuleb näidata varana rubriigis A).
6. Ettemaksed ning viitlaekumised (välja arvatud juhul, kui siseriikliku õigusega on ette nähtud, et sellised kirjed tuleb näidata varana rubriigis E).

Lisa 1. Horisontaalne bilansiskeem (järg)

III. Investeeringud

1. Osalus seotud ettevõtjates.
2. Oma aktsiad või osad (näidata nende nimiväärtus või selle puudumise korral arvestuslik nimiväärtus), sellises ulatuses, milles siseriikliku õigusega on lubatud nende näitamine bilansis.

3. Muud investeeringud.

IV. Raha pangakontodel ja kassas

E. Ettemaksud ja viitlaekumised

(Välja arvatud juhul, kui siseriikliku õigusega on ette nähtud, et sellised kirjed tuleb näidata varana rubriigis D.II.6.)

Passiva (kohustused ja omakapital)

A. Omakapital

I. Märgitud kapital

(Välja arvatud juhul, kui siseriikliku õigusega on ette nähtud, et selle kirje all tuleb näidata sissenõutud kapital, mispuhul näidatakse märgitud kapitali ja sissemakstud kapitali summa eraldi).

II. Ülekurss

III. Ümberhindlusreserv

IV. Reservid

1. Kohustuslik reserv, kui see on siseriikliku õigusega ette nähtud.
2. Reserv oma aktsiate või osade jaoks, kui see on siseriikliku õigusega ette nähtud, ilma et see piiraks direktiivi 2012/30/EL artikli 24 lõike 1 punkti b kohaldamist.
3. Põhikirjajärgsed reservid.
4. Muud reservid, sealhulgas õiglase väärtuse reserv.

V. Eelmiste perioodide jaotamata kasum või kahjum

VI. Aruandeaasta kasum või kahjum

Lisa 1. Horisontaalne bilansiskeem (järg)

B. Eraldised

1. Pensionieraldised ja eraldised samalaadsete kohustuste jaoks.
2. Maksueraldised.
3. Muud eraldis

C. Võlakohustused

(Summad, mille maksetähtajani on jäänud kuni üks aasta, ja summad, mille maksetähtajani on jäänud rohkem kui üks aasta, tuleb näidata iga kirje all ja nende kirjete kogusumma all eraldi.)

1. Võlakirjad, näidates eraldi vahetusvõlakirjad.
2. Krediitiasutustele võlgnetavad summad.
3. Tellijate ettemaksed, kui neid ei ole eraldi näidatud mahaarvamistena varudest.
4. Võlad tarnijatele.
5. Vekslivõlad.
6. Võlad seotud ettevõtjatele.
7. Võlad ettevõtjatele, kellega ettevõtja on seotud märkimisväärse osaluse kaudu.
8. Muud võlad, sealhulgas võlad maksu- ja sotsiaalkindlustusasutustele.
9. Viitvõlad ja ettemakstud tulu (välja arvatud juhul, kui siseriikliku õigusega on ette nähtud, et need kirjed tuleb näidata rubriigis D).

D. Viitvõlad ja ettemakstud tulu

(Välja arvatud juhul, kui siseriikliku õigusega on ette nähtud, et need kirjed tuleb näidata rubriigis C.9. „Võlakohustused“)

Lisa 2. Vertikaalne bilansiskeem

A. Märgitud sissemaksmata kapital

mis on sisse nõutud

(välja arvatud juhul, kui siseriikliku õigusega on ette nähtud, et sissenõutud kapital tuleb näidata rubriigis L, mispuhul tuleb sissenõutud, kuid veel sissemaksmata kapitali osa näidata rubriigis A või D.II.5).

B. Asutamiskulud

nagu on määratletud siseriiklikus õiguses ning niivõrd, kui siseriikliku õigusega on lubatud nende näitamine varana. Siseriikliku õigusega võib samuti olla ette nähtud, et asutamiskulud näidatakse esimese kirjena „Immateriaalse vara” all.

C. Põhivara

I. Immateriaalne vara

1. Arendustegevuse kulud, kui siseriikliku õigusega on lubatud nende näitamine varana.
2. Kontsessioonid, patendid, litsentsid, kaubamärgid ning samalaadsed õigused ja vara,
mis on:

- a) omandatud tasu eest ning kui neid ei ole vaja näidata rubriigis C.I.3 või
- b) loonud ettevõtja ise, kui siseriikliku õigusega on lubatud nende näitamine varana.

3. Firmaväärtus, sellises ulatuses, milles see on omandatud tasu eest.
4. Ettemaksed.

II. Materiaalne vara

- 1. Maa ja ehitised.
- 2. Masinad ja seadmed.
- 3. Muu inventar, sisseseade, tööriistad ja varustus.
- 4. Ettemaksed ja ehitamisel olev materiaalne vara.

III. Finantsvara

- 1. Osalus seotud ettevõtja
- 2. Laenuid seotud ettevõtjatele.
- 3. Märkimisväärsed osalused.
- 4. Laenuid ettevõtjatele, kellega ettevõtja on seotud märkimisväärsel osaluse kaudu.

Lisa 2. Vertikaalne bilansiskeem (järg)

5. Põhivara hulka kuuluvad investeeringud.

6. Muud laenud.

D. Käibevara

I. Varud

1. Tooraine ja kulukaubad.

2. Lõpetamata toodang.

3. Valmistoodang ja müügiks ostetud kaubad.

4. Ettemaksed

II. Nõuded

(Summad, mille maksetähtajani on jäänud rohkem kui üks aasta, tuleb näidata iga kirje all eraldi.)

1. Nõuded ostjate vastu.

2. Nõuded seotud ettevõtjate vastu.

3. Nõuded ettevõtjate vastu, kellega ettevõtja on seotud märkimisväärse osaluse kaudu.

4. Muud nõuded.

5. Märgitud ja sissenõutud, kuid sissemaksmata kapital (välja arvatud juhul, kui siseriikliku õigusega on ette nähtud, et sissenõutud kapitali tuleb näidata varana rubriigis A).

6. Ettemaksed ning viitlaekumised (välja arvatud juhul, kui siseriikliku õigusega on ette nähtud, et sellised kirjed tuleb näidata varana rubriigis E).

III. Investeeringud

1. Osalus seotud ettevõtjates.

2. Oma aktsiad või osad (näidata nende nimiväärtus või selle puudumise korral arvestuslik nimiväärtus), sellises ulatuses, milles siseriikliku õigusega on lubatud nende näitamine bilansis.

3. Muud investeeringud.

IV. Raha pangakontodel ja kassas

E. Ettemaksed ja viitlaekumised

(Välja arvatud juhul, kui siseriikliku õigusega on ette nähtud, et sellised kirjed tuleb näidata rubriigis D.II.6.)

Lisa 2. Vertikaalne bilansiskeem (järg)

F. Võlakohustused: summad, mille maksetähtajani on jäänud kuni üks aasta.

1. Võlakirjad, näidates eraldi vahetusvõlakirjad.
2. Krediitiasutustele võlgnetavad summad.
3. Tellijate ettemaksed, kui neid ei ole eraldi näidatud mahaarvamistena varudest.
4. Võlad tarnijatele.
5. Vekslivõlad.
6. Võlad seotud ettevõtjatele.
7. Võlad ettevõtjatele, kellega ettevõtja on seotud märkimisväärse osaluse kaudu.
8. Muud võlad, sealhulgas võlad maksu- ja sotsiaalkindlustusasutustele.
9. Viitvõlad ja ettemakstud tulu (välja arvatud juhul, kui siseriikliku õigusega on ette

nähtud, et need kirjed tuleb näidata rubriigis K).

G. Käibevara/lühiajaliste kohustuste puhassumma

(Võttes arvesse ettemaksed ja viitlaekumised, kui need on näidatud rubriigis E, ning viitvõlad ja ettemakstud tulu, kui need on näidatud rubriigis K.)

H. Koguvara ja lühiajaliste kohustuste vahe

I. Võlakohustused: summad, mille maksetähtajani on jäänud kuni üks aasta

1. Võlakirjad, näidates eraldi vahetusvõlakirjad.
2. Krediitiasutustele võlgnetavad summad.
3. Tellijate ettemaksed, kui neid ei ole eraldi näidatud mahaarvamistena varudest.
4. Võlad tarnijatele.
5. Vekslivõlad.
6. Võlad seotud ettevõtjatele.
7. Võlad ettevõtjatele, kellega ettevõtja on seotud märkimisväärse osaluse kaudu.
8. Muud võlad, sealhulgas võlad maksu- ja sotsiaalkindlustusasutustele.
9. Viitvõlad ja ettemakstud tulu (välja arvatud juhul, kui siseriikliku õigusega on ette

nähtud, et need kirjed tuleb näidata rubriigis K).

Lisa 2. Vertikaalne bilansiskeem (järg)

J. Eraldised

1. Pensionieraldised ja eraldised samalaadsete kohustuste jaoks.
2. Maksueraldised.
3. Muud eraldised.

K. Viitvõlad ja ettemakstud tulu

(välja arvatud juhul, kui siseriikliku õigusega on ette nähtud, et need kirjed tuleb näidata rubriigis F.9 või I.9 või mõlemas).

L. Omakapital

I. Märgitud kapital

(Välja arvatud juhul, kui siseriikliku õigusega on ette nähtud, et selle kirje all tuleb näidata sissenõutud kapital, mispuhul näidatakse märgitud kapitali ja sissemakstud kapitali summa eraldi.)

II. Ülekurs

III. Ümberhindlusreserv

IV. Reservid

1. Kohustuslik reserv, kui see on siseriikliku õigusega ette nähtud.
2. Reserv oma aktsiate või osade jaoks, kui see on siseriikliku õigusega ette nähtud, ilma et see piiraks direktiivi 2012/30/EL artikli 24 lõike 1 punkti b kohaldamist.
3. Põhikirjajärgsed reservid.
4. Muud reservid, sealhulgas õiglase väärtuse reserv.

V. Eelmiste perioodide jaotamata kasum või kahjum

VI. Aruandeaasta kasum või kahjum

Lisa 3. Kasumiaruande skeem 1

KULUDE LAADI JÄRGI LIIGENDATUD KASUMIARUANDE SKEEM

1. Netokäive.
2. Valmis- ja lõpetamata toodangu varude muutus.
3. Ettevõtja poolt oma tarbeks valmistatud ja kapitaliseeritud toodang.
4. Muud tegevustulud.
5. a) Tooraine ja kulukaubad.
b) Muud väliskulud.
6. Tööjõukulud:
a) palgakulu;
b) sotsiaalkindlustuskulud; eraldi tuleb näidata pensionidega seotud kulud.
7. a) Asutamiskulude ning materiaalse ja immateriaalse põhivara väärtuse korrigeerimised.
b) Käibevara väärtuse korrigeerimised määral, mil need ületavad asjaomase ettevõtja tavaliste väärtuse korrigeerimiste summasid.
8. Muud tegevuskulud.
9. Tulu märkimisväärsustest osalustest; eraldi tuleb näidata tulu märkimisväärsustest osalustest seotud ettevõtjates.
10. Tulu muudest investeeringutest ja laenudest, mis kuuluvad põhivara hulka; eraldi tuleb näidata selline tulu seotud ettevõtjatest.
11. Muud saadaolevad intressid ja samalaadsed tulud; eraldi tuleb näidata selline tulu seotud ettevõtjatest.
12. Finantsvara ning käibevara hulka kuuluvate investeeringute väärtuse korrigeerimised.
13. Tasumisele kuuluvad intressid ja samalaadsed kulud; eraldi tuleb näidata asjaomased seotud ettevõtjatele tasumisele kuuluvad summad.
14. Kasumilt või kahjumilt tasumisele kuuluv maks.
15. Kasum või kahjum pärast maksustamist.
16. Muud maksud, mida ei ole näidatud kirjetel 1–15.
17. Aruandeaasta kasum või kahjum.

Lisa 4. Kasumiaruande skeem 2

KULUDE OTSTARBE JÄRGI LIIGENDATUD KASUMIARUANDE SKEEM

1. Netokäive.
2. Müüdnud kaupade või teenuste maksumus (koos väärtuse korrigeerimistega).
3. Brutokasum või -kahjum.
4. Turustuskulud (koos väärtuse korrigeerimistega).
5. Halduskulud (koos väärtuse korrigeerimistega).
6. Muud tegevustulud.
7. Tulu märkimisväärtusest osalustest; eraldi tuleb näidata tulu märkimisväärtusest osalustest seotud ettevõtjates.
8. Tulu muudest investeeringutest ja laenudest, mis kuuluvad põhivara hulka; eraldi tuleb näidata selline tulu seotud ettevõtjatest.
9. Muud saadaolevad intressid ja samalaadsed tulud; eraldi tuleb näidata selline tulu seotud ettevõtjatest.
10. Finantsvara ning käibevara hulka kuuluvate investeeringute väärtuse korrigeerimised.
11. Tasumisele kuuluvad intressid ja samalaadsed kulud; eraldi tuleb näidata asjaomased seotud ettevõtjatele tasumisele kuuluvad summad.
12. Kasumilt või kahjumilt tasumisele kuuluv maks.
13. Kasum või kahjum pärast maksustamist.
14. Muud maksud, mida ei ole näidatud kirjetel 1–13.
15. Aruandeaasta kasum või kahjum.