

TALLINNA TEHNIKAÜLIKOOL

Majandusteaduskond

Majandusarvestuse instituut

Finantsarvestuse õppetool

Kairit Ulm

**RAAMATUPIDAMISE AASTARUANDE LISADE
KOOSTAMINE EUROOPA LIIDU DIREKTIIVIST 2013/34/EL
LÄHTUDES**

Bakalaureusetöö

Juhendaja: lektor Monika Nikitina-Kalamäe

Tallinn 2015

Olen koostanud töö iseseisvalt.

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

Kairit Ulm

Üliõpilase kood: 123608

Üliõpilase e-posti aadress: kairit.ulm@gmail.com

Juhendaja lektor Monika Nikitina- Kalamäe:

Töö vastab bakalaureusetööle esitatud nõuetele

.....

Kaitsmiskomisjoni esimees:

Lubatud kaitsmisele

.....

SISUKORD

ABSTRAKT	4
SISSEJUHATUS	5
1. RAAMATUPIDAMISE AASTAARUANDE LISADELE ESITATAVAD NÕUDED KEHTIVATE ÕIGUSAKTIDE ALUSEL	7
1.1. Raamatupidamise aastaaruande lisad ja nende olulisus.....	7
1.2. Raamatupidamise aastaaruande lisadele esitatavad nõuded Eestis.....	11
2. RAAMATUPIDAMISE AASTAARUANDE LISADE KOOSTAMINE DIREKTIIVI 2013/34/EL JÕUSTAMISEL	14
2.1. Nõuded raamatupidamise aastaaruande lisade koostamisele väike-, keskmise suuruse ja suurettevõtjatel direktiivist 2013/34/EL lähtudes	15
2.2. Erinevused direktiivi 2013/34/EL ja Raamatupidamise Toimkonna juhendi vahel	23
2.3. Hinnang direktiivi 2013/34/EL mõjule	31
KOKKUVÕTE	36
SUMMARY	38
VIIDATUD ALLIKATE LOETELU	40
LISAD	42
Lisa 1. Väikeettevõtjalt, keskmise suurusega ettevõtjalt ja suurettevõtjalt lisades avalikustamisele kuuluv informatsioon	42
Lisa 2. Muudatused lisade koostamisel direktiiv 2013/34/EL jõustamisel.....	45

ABSTRAKT

Bakalaureusetöö teema on Raamatupidamise aastaaruande lisade koostamine Euroopa Liidu direktiivist 2013/34/EL lähtudes. Töös on tutvustatud uut raamatupidamise direktiivi 2013/34/EL (edaspidi direktiiv), mille on vastu võtnud Euroopa Parlament ja Nõukogu 26. juunil 2013. Direktiivi eesmärgiks on vähendada väike- ja mikroettevõtjate halduskoormust. Teema aktuaalsus tuleneb asjaolust, et Euroopa Liidu liikmesriigid peavad vastava direktiivi oma seadusaktidega kooskõlastama aasta 20. juuliks 2015. Töö eesmärgiks on tutvustada uut raamatupidamise direktiivi ja tuua välja võimalikud muudatused Eesti õigusaktides, täpsemalt Raamatupidamise toimkonna juhendis 15, lisade koostamisel.

Töös on kasutatud sekundaaranalüüsi ehk teiseste andmete analüüsi. Välja on toodud Eestis praegu kehtivad õigusaktid ja analüüsitud, mida võidakse muuta praegustes normdokumentides, et saavutada kooskõla direktiiviga. Bakalaureusetöö tulemusena võib öelda, et lähtuvalt direktiivist peavad ettevõtjad avalikustama lisades vähem informatsiooni, kui praegu kehtivate õigusnormidest lähtuvalt. Lisades avalikustatav informatsioon sõltub ettevõtja suurusest, mida mõõdetakse töötajate arvu, bilansi mahu ja netokäibe alusel. Praegu Eestis kehtivates õigusaktides ei ole erisusi avalikustatava informatsiooni osas ettevõtja suurusest sõltuvalt.

Võtmesõnad: direktiiv 2013/34/EL, majandusaasta aruanne, raamatupidamise aastaaruanne, raamatupidamise aastaaruande lisad, arvestuspõhimõtted, Raamatupidamise Toimkonna juhend, lisadele esitatavad nõuded Eestis

SISSEJUHATUS

Aastal 2013 võttis Euroopa Parlament ja Nõukogu vastu uue raamatupidamise direktiivi 2013/34/EL, mis on koostatud põhimõttel; mõtle eelkõige väikestele. Siiski, kuna Euroopa Liidus on praeguseks 28 liikmesriiki, ei saa kõigile üheselt ette kirjutada, mida täpselt raamatupidamise aastaaruannetes nõuda. Igal riigil on välja kujunenud oma aruandlusvormid ja omad iseärasused, millega Euroopa Liit arvestada ei saa. Seega on direktiiviga sätestatud peamised suunad ja mitmetes küsimustes jäetakse liikmesriikide otsustada, kas ja millist informatsiooni nõutakse. Käesoleva bakalaureusetöö teema on aktuaalne, kuna vaadeldava direktiivi täitmiseks peavad liikmesriigid jõustama vajalikud õigus- ja haldusnormid hiljemalt 20. juuliks 2015.

Bakalaureusetöö teema on „Raamatupidamise aastaaruande lisade koostamine Euroopa Liidu direktiivist 2013/34/EL lähtudes“. Bakalaureusetöö eesmärk on tutvustada uut direktiivi ning välja selgitada, mida vastav direktiiv muudab Eestis tegutsevate väike-, suur- ja keskmise suurusega ettevõtjate jaoks raamatupidamise aastaaruannete lisade koostamisel.

Töö on jagatud kaheks peatükiks, mis on omakorda liigendatud alapeatükkideks. Esimeses peatükis antakse ülevaade erinevate autorite teemakohastest teadusartiklitest raamatupidamise aastaaruande lisade olulisusest ja Eestis kehtivates normdokumentides esitatud nõuetest lisade koostamisel. Teises peatükis tutvustatakse direktiivi 2013/34/EL ning vaadeldakse, kuidas võib mõjutada direktiiv 2013/34/EL Eesti väikeettevõtjate, keskmise suurusega ja suurettevõtjate raamatupidamise aastaaruande lisade koostamist ning antakse hinnang direktiiv 2013/34/EL mõjule.

Käesolevas töös on kasutatud sekundaaranalüüsi ehk teiseste andmete tekstianalüüsi. Antud uurimismeetod on valitud, kuna võrreldakse erinevaid õigusakte. Eestis kehtivad õigusaktid ei ole direktiiviga 2013/34/EL vastavusse viidud ja seega ei saa ka kvantitatiivset ega kvalitatiivset uuringut direktiiv 2013/34/EL praktiliste rakenduste kohta läbi viia.

Töös on kasutatud sõna „vara“ varaobjektida kogumina, kus varaobjekt on möödunud sündmuste tulemusel ettevõtte valitseva mõju all olev ressurss, millega loodetakse ettevõttele kasu saada. Sõna „kohustis“ mõistetakse hetke kohustusena, mis on tekkinud minevikus toimunud sündmustest ning mille hüvitamisega kaasneb ettevõttele majanduslikult kasulike ressursside väljaminek.

Töös kasutatakse terminit ettevõtja ja ettevõtte samatähenduslikult. Termin „ettevõtte“ on Eesti äriseadustiku kohaselt majandusüksus, mille kaudu ettevõtja tegutseb. Ettevõtte koosneb asjadest, õigustest ja kohustustest, mis on määratud või olemuselt peaksid olema määratud ettevõtte tegevuseks. Termin „ettevõtja“ tähendab äriseadustikust johtuvalt füüsilist isikut, kes pakub oma nimel tasu eest kaupu või teenuseid ning kaupade müük või teenuste osutamine on talle püsivaks tegevuseks, ning seaduses sätestatud äriühingut. Seega kuna raamatupidamise aastaaruandeid peavad koostama äriühingud, oleks õigem kasutada terminit „ettevõtja“. Siiski arvestades, et erinevates õigusaktides ja muudes ettevõtlust puudutavates allikates kasutatakse ettevõtet ja ettevõtjat sageli samatähenduslikult. Näiteks kasutatakse direktiivis läbivalt väikeettevõtja terminit, kuid RTJ-s kasutatakse samatähenduslikult terminit väikeettevõtte.

Käesolevas töös ei käsitleta likvideerimisaruandes avalikustatavat informatsiooni ega mittetulundusühingute ja sihtasutuste aruannetes avalikustatavat informatsiooni. Samuti ei hõlma praegune bakalaureusetöö konsolideeritud finantsaruannete lisasid.

1. RAAMATUPIDAMISE AASTAARUANDE LISADELE ESITATAVAD NÕUDED KEHTIVATE ÕIGUSAKTIDE ALUSEL

1.1. Raamatupidamise aastaaruande lisad ja nende olulisus

Majandusaasta aruande koostamine ja esitamine on kohustuslik Eestis tegutsevatele ettevõtjatele ning see peab vastama seadustega fikseeritud vormile. Majandusaasta aruanne koosneb raamatupidamise aastaaruandest ning tegevusaruandest. Ettevõtte majandusaasta pikkuseks on tavaliselt 12 kuud, kuid ettevõtte asutamisel, lõpetamisel või majandusaasta alguskuupäeva muutmisel võib erandkorras olla majandusaasta lühem või pikem, kuid mitte üle 18 kuu. Enamasti on majandusaastaks kalendriaasta (1. jaanuarist 31. detsembrini), kuid majandusaasta võib olla ka sellest erinev, kui see on fikseeritud ettevõtte põhikirjas. Majandusaasta aruande koostamise etapid on: raamatupidamise aastaaruande koostamine, tegevusaruande koostamine, audiitorkontroll, majandusaasta aruande esitamine kinnitamiseks ning majandusaasta kasumi jaotamise ettepaneku koostamine ja kasumi jaotamise või kahjumi katmise otsuse langetamine. Raamatupidamise aastaaruanne peab kajastama tõeselt ja ausalt ettevõtte finantsseisundit, majandustulemust ja rahavoogusid. Raamatupidamise aastaaruanne koosneb põhiaruannetest (bilansist, kasumiaruandest, rahavoogude aruandest ja omakapitali muutuste aruandest) ning lisadest. Raamatupidamise aastaaruanne koostatakse eesti keeles ja kasutatavaks vääringuks peab olema euro. (RPS, § 13-14)

Ettevõtte tegevusaruandes antakse ülevaade raamatupidamiskohustuslase tegevusest ja asjaoludest, millel on määrav tähtsus organisatsiooni finantsseisundi ja majandustegevuse hindamisel, olulistest sündmustest majandusaastal ja arengusuundadest järgmisel majandusaastal. Muu hulgas kirjeldatakse tegevusaruandes ka peamisi tegevusvaldkondi, toote- ja teenusegrupe, aruandeaasta jooksul toimunud ning lähitulevikus planeeritavaid olulisemaid

investeeringuid ning olulisi uurimis- ja arendustegevuse projekte ning nendega seotud väljaminekuid aruandeaastal ja järgmistel aastatel. Samuti kirjeldatakse raamatupidamise aastaaruande koostamise perioodil toimunud olulisi sündmusi, mis ei kajastu raamatupidamise aastaaruandes, kuid mis oluliselt mõjutavad või võivad mõjutada järgmiste majandusaastate tulemusi. (RPS, § 24)

Raamatupidamise aastaaruanne koosneb põhiosast ja lisadest. Põhiossa kuuluvad bilanss, kasumiaruanne, rahavoogude aruanne ja omakapitali aruanne. Viimane ning lahutamatu osa on lisad. Raamatupidamise aastaaruande lisad võivad tunduda põhiaruannete kõrval üleliigsetena ja lisakohustusi tekitavatena. Ometi on raamatupidamise aastaaruannete lisad suure tähtsusega, et anda ülevaade kasutatavatest arvestuspõhimõtetest ja kasutatud meetoditest, mis omakorda tagab erinevate ettevõtjate raamatupidamise aastaaruannete võrreldavuse. Käesolev alapeatükk keskendub eelkõige raamatupidamise aastaaruannete lisade selgitamisele ja nende vajalikkusele.

Ettevõtja finantsaruande lisad pakuvad olulises koguses lisainformatsiooni aastaaruande põhiosade kohta, avalikustades informatsiooni, mis seletab, selgitab ja ilmutab osasid, mis esinevad finantsaruande põhiosas ja, mida ei saa finantsaruannete põhiosaga lihtsalt ühendada nendes endis. Kõige tavalisemad näited finantsaruannete lisade kohta on arvestuspõhimõtted, ajakavad ja asitõendid (näiteks, mis puudutavad pikaajalisi laene ja tulumaksu) ning finantsaruannete kirjete selgitused ja üldine informatsioon ettevõtte kohta. (Schroeder, Clark, Cathey 2009, 572)

Raamatupidamise aruande lisadel on eelkõige kolm tähtsat funktsiooni. Esiteks interpreteerimisfunktsioon, mille eesmärgiks on selgitada raamatupidamise aastaaruande koostamisel kasutatud arvestusmeetodeid ning hindamisaluseid, mis omakorda aitab tagada aruannete sisulist mõistmist. Teiseks on lisadel korrigeerimisfunktsioon, mille eesmärk on avalikustada kvantitatiivsed andmed hälvetest eelmise aasta suhtes (näiteks arvestusmeetodite muutumise mõju) peamiselt ajalise ja ettevõtetevahelise võrreldavuse tagamiseks. Ning kolmandaks on lisadel täiendusfunktsioon. Lisad annavad täiendavat informatsiooni finantsaruannete eri kirjete kohta ja teavitavad aruande lugejaid asjaoludest, mis aruande põhiosas ei kajastu. (Raigla 2007, 118)

Ettevõtte finantsaruannetes olevat teavet kasutavad peamiselt investorid ja võlausaldajad, et teha investeerimis- või laenuandmisotsuseid, lähtudes nende hinnangust ettevõtte potentsiaalsele rahakäibele, mis sõltub ettevõtte potentsiaalsest neto rahakäibest ja

milline on kõnealune investeering või krediidiinstrument. Investorile või kreditorile ei ole finantsaruandes esitatud informatsioon finantsinstrumendi kohta piisav, kuna sealt ei leia muudest lepingutest või õigustest tulenevaid otseseid mõjusid rahakäibele nagu näiteks müügiõigus, tagatise olemasolu, intressimäär ja muid ettevõtja asjakohaseid nõudeid õiguste jaotamisel, seepärast tuleb asjakohast lisateavet esitada raamatupidamise aastaaruande lisades. (Weiss 2012, 2)

Raamatupidamise aastaaruannete lisad on ettevõtte raamatupidamise aastaaruande täieõiguslikud osad. Aruannete lugejad tihti ei süüvi lisadesse, kuna need on väga tehnilised. Finantsaruande lisad on vahendid aastaaruande põhiosade võimendamiseks või selgitamiseks. Nad võivad seletada kvalitatiivselt asjakohast teavet konkreetse finantsaruande kirje kohta. Lisaks võivad nad anda täiendavat informatsiooni. Samuti võivad aastaaruande lisad selgitada piiranguid, mis on kehtestatud finantseerimisele. Kuigi lisad võivad olla tehnilised ja raskesti arusaadavad, annavad need olulist teavet finantsaruannete kasutajatele. (Kieso 2011, 1316-1317)

Raamatupidamise aastaaruande lisad peavad olema keeleliselt korrektsed, kogu aruande ulatuses tuleb kasutada ühtset terminoloogiat, arvnäitajad peavad ühtima samadele kirjetele vastavate arvnäitajatega teistes aruande osades ning tuleb järgida ka olulisuse printsiipi. Avaldada tuleb kogu informatsioon, mis on aruande kasutajatel abiks otsuste langetamisel ning järelduste tegemisel. Samas ei ole vaja ebaolulist informatsiooni, kuna see muudaks aruande liialt kohmakaks ning raskendaks olulise informatsiooni leidmist. (Raigla 2007, 120)

Drake ja Mayersite uuringust selgus, et igasuguse avaldatud informatsiooni kvaliteet mõjutab investorite arusaama ettevõtja tulevases sissetulevast rahakäibest. Pärast ettevõtja spetsiifiliste ohutegurite, investorite nõudlikkuse, järgneva analüüsi ja ettevõtja elutsükli kontrollimist, leiti märkimisväärseid seoseid rahavoogude suurusjärgu ja tulevaste tavatult suurte sissetulekute ning madalakvaliteedilise informatsiooni avalikustamise vahel. Kõrgema kvaliteediga informatsiooni avalikustamise ja ebatavalise suurusega sissetulekute vaheline seos aga oli märkimisväärselt väiksem. (Drake, Mayers J. N., Mayers L. A. 2009, 381) Avaldatud informatsiooni all on silmas peetud aasta- ning kvartaliaruanded, esindaja avaldusi, pressiteateid ja muid täiendavaid väljaandeid (Drake 2009, 365). Kuna raamatupidamise aastaaruande lisad kuuluvad samuti raamatupidamise aastaaruande koosseisu, kinnitab see uurimus, et lisade kvaliteet mõjutab oluliselt investorite arusaamu ja hinnanguid.

Arusaam, et lisades avalikustatavat informatsiooni kasutatakse finantsaruannete analüüsis üldiselt ja eriti raamatupidamislike korrigeerimiste mõistmiseks, ei ole uus ja eksisteerivad mõned empiirilised tõendid, mis on kooskõlas selle arvamusega. Finantsaruannete analüüsi üks võtme aspekte on korrigeerimised, mis on arvatud kasutades informatsiooni, mis on avalikustatud finantsaruannete lisades. Näiteks lisades olevat informatsiooni saab kasutada vara kapitaliseerimiseks või kohustiste, mis on seotud kasutusrendiga, kindlaks tegemiseks. Sellised täpsustused korrigeerivad puuduvaid või valesti klassifitseeritud kulu ja tulu kirjeid ning lisaks on täpsustatud kasumiaruande arvud informatiivsemad. (Franco 2011, 1578)

Ühest Ameerikas läbi viidud uuringust selgus, et finantsaruannete esitamise perioodi järel, on aktsiatulu positiivselt seotud raamatupidamislike parandustega, mis olid tehtud lisades avalikustatud informatsiooni põhjal. (Prants 2013, 14)

Raamatupidamise aastaaruande lisad selgitavad põhiaruannetes esitatud kirjeid. Näiteks lisades antakse tavaliselt ülevaade raamatupidamiskohustuslasest ning selgitatakse varude hindamise aluseid (näiteks LIFO , FIFO). Aastaaruande lisades kajastatakse vara hindamise alused ja ettenägematud kulud, vara ja kohustised, mis ei kajastu finantsaruande põhiosas. (Ruhl, Smith 2013, 1009)

Erinevad arvestuspõhimõtted mõjutavad oluliselt kasumiaruandes ja bilansis kajastatud arve, seega on ülimalt oluline, et kasutatud arvestuspõhimõtted ja hindamisalused oleks eraldi välja toodud. Vastasel juhul võib tekkida olukord, kus ettevõtja kahe järjestikuse aasta majandustulemused on drastiliselt erinevad ja tekib küsimus, mida ettevõtja on aasta jooksul teinud oma majandustulemuste muutmiseks. Tegelikuses on muudetud arvestusmeetodit. Parimaks näiteks ongi varude arvestus. Hindade tõusu tingimustes mõjutab näiteks kaalutud keskmise arvestusmeetodilt FIFO (*first in- first out*) arvestusmeetodile üleminek toodangu omamaksumust ja seega ka kajastatavat kasumit. Antud näites muutuks kasum, muude tingimuste samaks jäämisel, suuremaks, ainuüksi arvestusmeetodi muutumisest. Seega, kui lisades ei ole antud informatsioon avalikustatud, on aruande lugejaid eksitatud ja ei ole võimalik antud informatsiooni põhjal langetada adekvaatseid otsuseid, kuna aruanded ei ole sisuliselt võrreldavad.

1.2. Raamatupidamise aastaaruande lisadele esitatavad nõuded Eestis

Eestis tegutsevatel ettevõtjatel on lubatud majandusaastaaruannete koostamisel lähtuda kas Eesti heast raamatupidamise tavast või IFRS-ist (*International Financial Reporting Standards*). Raamatupidamise aastaaruande lisade koostamise kohta on Eestis kolm põhilist normdokumenti. Ülimuslik nendest on Raamatupidamise seadus (RPS) peatükk 3 § 21 ja lisa 3. Kui lähtutakse Eesti heast raamatupidamistavast, peavad raamatupidamise aastaaruande lisad vastama raamatupidamise seaduse lisa 3 loetletud miinimumnõuetele ning Raamatupidamise Toimkonna juhendites esitatud täiendavatele nõuetele (RTJ 2)

Teine õigusakt, mis sätestab lisades avalikustatava informatsiooni korra, on Raamatupidamise Toimkonna juhend 15. Kolmas normdokument on Vabariigi Valitsuse määrus, Majandusaasta aruande taksonoomia, mille alusel on loodud elektroonilisel kujul täidetav vorm. Antud alapeatükis uuritakse, kas seaduses ja Raamatupidamise Toimkonna juhendis nõutud informatsiooni on võimalik kajastada taksonoomia vormi kaudu.

Raamatupidamise seaduse peatüki 3 §-i 21 (Raamatupidamise aastaaruande lisad) kohaselt on raamatupidamiskohustuslane kohustatud avalikustama, millisest raamatupidamistavast lähtuvalt (kas Eesti hea raamatupidamistava või Euroopa Parlamendi ja Nõukogu määruse 1606/2002/EÜ järgi (RPS, § 17)) on raamatupidamise aastaaruanded koostatud. Samuti tuleb välja tuua, millised on aastaaruannete koostamisel kasutatud arvestuspõhimõtted, selgitused põhjaruannete oluliste kirjete ning nende muutumise kohta aruandeperioodil ning muud olulised asjaolud õige ja õiglase ülevaate andmiseks raamatupidamiskohustuslase finantsseisundist, majandustulemustest ja rahavoogudest. (RPS, § 21)

Aastaaruannete lisade üks olulisemaid osasid on kasutatud arvestuspõhimõtted, kuna mõningatel juhtudel lubavad vastavad normdokumendid valida mitme arvestusmeetodi vahel. Näiteks varude arvestuse puhul lubatakse kasutada nii kaalutud keskmise, individuaalmaksumus kui ka FIFO meetodit. Samuti on lubatud põhivara mahaarvestamisel valida mitme erineva meetodi vahel. Arvestusmeetodi valik mõjutab otseselt nii kasumiaruannet kui ka bilanssi. Seega on oluline lisades kajastada, millist arvestuspõhimõtet on kasutatud, et tagada kahe erineva ettevõtja finantsaruannete võrreldavus. Samuti sama ettevõtte erinevate aastate finantsaruandeid saab võrrelda üksnes juhul, kui ettevõtja on kasutanud sama meetodikat. (Reinberg 1999, 70-71)

RTJ 15 järgi on lisades vaja avalikustada järgnev informatsioon: üldnõuded, arvestuspõhimõtted, raamatupidamislike hinnangute muutused, vigade korrigeerimised, bilansipäevajärgsed sündmused, tegevuse jätkuvus, seotud osapoolte kohta avalikustatav informatsioon, muu informatsioon, omakapital, finantsinstrumendid, maksukohustised ja nõuded, varud, materiaalne ja immateriaalne põhivara, kinnisvara investeringud, bioloogiline vara, eraldised, tingimuslik vara ja tingimusliku kohustised, tulumaks, kapitali- ja kasutusrendid, müügitulu, äriühendused ning tütar- ja sidusettevõtjad, valitsusepoolne abi ja teenuse kontsessioonkokkulepped (RTJ 15). Antud töö ei käsitle ettevõtja likvideerimisaruandes avalikustatavat informatsiooni ega mittetulundusühingute ja sihtasutuste aruannetes avalikustatavat informatsiooni. RPS annab väga üldise suunitluse lisade koostamiseks. Raamatupidamise Toimkonna juhend 15 sätestab RPS-ist oluliselt täpsemalt nõuded raamatupidamise aastaaruande lisades avalikustatavale informatsioonile.

Järgnevalt selgitatakse, kas RTJ-s 15 nõutud lisades avalikustatavat informatsiooni on võimalik kajastada majandusaasta aruande taksonoomia määruse järgi. RTJ 15 § 17 sätestab ettevõtte tegevuse jätkuvuse. Seal on nõutud, et juhul kui ettevõtte tegevuse jätkuvuse suhtes vähemalt 12 kuu jooksul bilansipäevast eksisteerib ebakindlus, siis avalikustatakse ka peamised sündmused ja asjaolud, mis võivad tekitada märkimisväärset kahtlust ettevõtte jätkusuutlikkuse osas ning juhtkonna plaanid nende sündmuste ja asjaoludega tegelemiseks. Antud informatsioon on vaja kajastada ettevõtte tegevusaruandes.

Raamatupidamise Toimkonna juhend 15 § 27 näeb ette avalikustada ülevaade aruandeaastal arvestatud audiitorettevõtja kliendilepingu tasude suurusest, jaotatuna auditi tasudeks, ülevaatus teenuste tasudeks, muude kindlust andvate teenuste tasudeks, seonduvate teenuste tasudeks ja muu äritegevuse, sealhulgas maksunõustamisteenuste tasudeks. Majandusaasta aruande taksonoomia määruse kaudu on võimalik avalikustada ainult audiitori või audiitorettevõtte nimi. (RTJ 15, Majandusaasta taksonoomia määrus Lisa 1)

RTJ 15 §-i 57 järgi on vajalik lisades avalikustada oluline informatsioon, mis on vajalik teenuste kontsessioonikokkulepete kajastamise mõistmiseks raamatupidamiskohustuslase aruannetes, sealhulgas teenuste kontsessioonikokkulepete üldine kirjeldus ning neile rakendatud arvestuspõhimõtted, aruandeperioodil teenuste kontsessioonikokkulepete raames arvestatud tulud ja kulud põhiliste tulu- ja kululiikide kaupa ning projektist tulenev kasum või kahjum. Lisaks on vaja avalikustada aruandeperioodil teenuste kontsessioonikokkulepete raames arvele võetud vara ja kohustistega seotud muutused, vara ja

kohustised põhiliste liikide lõikes aruandeperioodi alguses ja lõpus ning aruandeperioodil teenuste kontsessioonikokkulepete raames makstud ja saadud raha põhiliste rahavoogude lõikes. Taksonoomia määrukses on võimalik kajastada antud informatsiooni ainult real lisainformatsioon immateriaalse põhivara kohta ning kontsessiooni müümisel saadud tulu real. Nõutud informatsioon on aga mahukas ja võiks olla eraldi read teiste nõutud objektide suhtes.

Ülejäänud lisades avalikustatavat informatsiooni on majandusaastaruande taksonoomias selgelt ja arusaadavalt võimalik kajastada.

Väljatoodud ebakõlasid kinnitab ka 2013. aastal Prantsi läbiviidud uuring, kus vaadeldi kuidas on mõjutanud elektroonilise aruandluse vormi kasutuselevõtt raamatupidamise aastaaruannete lisade kvaliteeti. Uuringu käigus vaadeldi Eestis kümne väikeettevõtja finantsaruandeid, analüüsid teabe vastavust nõuetele ja aruannete lisades olevaid seotud andmeid, viiteid ja lisade järjekorda. Et näha, kuidas lisade kvaliteet on muutunud nii aastate jooksul kui ka elektroonilise aruandluse nõude mõjul, analüüsiti finantsaruandeid, mis on koostatud aastatel 2007-2011. Tulemused näitasid, et elektroonilise aruandluse nõude mõjul on muutunud raamatupidamise aruannete kvaliteet. Tänu sellele, et elektrooniline aruandluse vorm annab aruannetele tervikliku esituse, on aruanded muutunud arusaadavamateks. Elektroonilise aruandluse nõude negatiivne mõju on probleemide tõus osutamise ja olulise teabe väljajätmisega, mis on vajalik Eesti Raamatupidamise seaduse järgi. Elektrooniline aruandluse vorm annab koostajale mulje, et ta on esitanud piisavalt teavet, isegi kui see tegelikult nii ei ole. (Prants 2013, 37)

2. RAAMATUPIDAMISE AASTAARUANDE LISADE KOOSTAMINE DIREKTIIVI 2013/34/EL JÕUSTAMISEL

Esimene direktiiv, mis puudutab finantsaruandeid Euroopa Liidu tasandil, anti välja 1978 aastal (neljas direktiiv). Kuna selle sisu ei viidanud kontserni ettevõtjatele, siis seda direktiivi täiendati teise direktiiviga (seitsmes direktiiv), mis avaldati aastal 1983. Need kaks direktiivi reguleerivad paralleelselt küsimusi, mis puudutavad iga üksiku kui ka kontsern-ettevõtja raamatupidamise aastaaruannete koostamist. Alates 2008. aastast hakkasid kujunema vaatenurgad, mis puudutavad vajadust välja töötada ja avaldada regulatsioonid, mis lihtsustaksid ja vähendaksid ettevõtjate halduskoormust, sisaldades ka finantsaruandeid. Raamatupidamise aruandluse juhiste lihtsustamise soovi tulemuseks on 2013. aasta juunis direktiivi 34 välja andmine, puudutades raamatupidamise aastaaruandeid, sealhulgas ka konsolideeritud aruandeid. (Rus, Farcas 2014, 625)

Euroopa tasandil kaasajastab ja parendab uus direktiiv alates 80ndatest aastatest kehtinud raamatupidamise direktiive, vähendades halduskoormust, eriti väikeettevõtjate jaoks, potentsiaalse kasuga ettevõtluse arenemiseks ja töökohtade juurde loomiseks. Uue direktiivi sihiks on suurendada finantsaruannete nõuete asjakohasust ja arusaadavust, samuti kaitsta finantsaruannete erinevate kasutajate informatsioonivajadust. (Breuer A., Breuer B. L., Lesconi- Frumusanu 2013, 104)

Käesolevas peatükis tutvustatakse Euroopa Parlamendi ja Nõukogu direktiivi 2013/34/EL ja tuuakse välja suuremad muudatused raamatupidamise aastaaruande lisade koostamisel Eestis.

2.1. Nõuded raamatupidamise aastaaruande lisade koostamisele väike-, keskmise suuruse ja suurettevõtjatel direktiivist 2013/34/EL lähtudes

Euroopa Parlamendi ja Nõukogu direktiiv 2013/34/EL on vastu võetud 26. juunil 2013. aastal. Euroopa Liidu liikmesriigid peavad vastava direktiivi täitmiseks jõustama vajalikud õigus- ja haldusnormid hiljemalt 20. juuliks 2015. Direktiiv lubab liikmesriikidel mitmetes punktides ise otsustada kas ja millises ulatuses peavad ettevõtjad erinevat informatsiooni raamatupidamise aastaaruannete lisades kajastama. Antud alapeatükis tutvustatakse uut direktiivi ja tuuakse välja erineva suurusega ettevõtjatele, raamatupidamise aastaaruande lisade koostamisel, esitatavad nõuded.

Direktiivi 2013/34/EL eesmärkideks on vähendada halduskoormust ja lihtsustada nõudeid peamiselt väikeettevõtjate jaoks. Samal ajal tahetakse suurendada finantsaruannete arusaadavust ja võrreldavust nende ettevõtjate puhul, kellel on aktiivsem piiriülene majandustegevus ja suurem väliste sidusrühmade arv. Lisaks soovitakse kaitsta kasutajate olulisi vajadusi, et säilitada neile vajalik arvestusteave ning suurendada mäetööstuse ja ürgmetsade raiega tegelevate ettevõtete valitsemissektorile tehtavate maksete läbipaistvust. Direktiivi peamine eesmärk on kehtestada piiratud vastutusega äriühingutele finantsaruannete koostamise nõue ja kehtestada finantsaruannetele miinimumnõuded, et parandada finantsaruannete võrreldavust kogu Euroopa Liidus. (J. Alver, L. Alver 2013, 13)

Selguse mõttes tuuakse välja direktiivis sätestatud ettevõtjate kategooriad ja liigitamisalused (vt tabel 1). Kategooriasse liigitamisalusteks on bilansimaht, netokäive ja keskmine töötajate arv aruandeaasta jooksul. Mõisted netokäive ja müügitulu on töös kasutatud sünonüümidena, kuna direktiivis on kasutatud netokäivet ja Eesti õigusaktides müügitulu samatähenduslikult. Direktiiviga on kindlaks määratud piirmäärad bilansimahu, netokäibe ja inimeste arvu kohta. Ületades vähemalt kahte etteantud mikroettevõtjale seatud piirmäära, siis mõistetakse ettevõtjat väikeettevõtjana. Kui ettevõtja ei ole mikro- ega väikeettevõtja, kuid ei ületa kahte keskmise suurusega ettevõtjale seatud piirmäära, on ettevõtja keskmise suurusega ettevõtja. Kui ettevõtja ületab vähemalt kahte keskmise suurusega ettevõtjale seatud maksimum piirmäära, on ettevõtja suurettevõtja. Vastavalt etteantud piirmääradele ja nende ületamisele kategoriseeritakse ettevõtjad mikro-, väike-, keskmise suuruse ja suurettevõtjaks ja nendele kehtivad õigusnormidega sätestatud vastavad õigused ja kohustused. Liikmesriigid võivad määratleda piirmäärad, mis ületavad

väikeettevõtja maksimum piirmäärasid, mis on toodud allpool tabelis, kuid need ei tohi ületada 6 000 000 eurot bilansimahu kohta ja 12 000 000 eurot netokäibe kohta (Direktiiv 2013/34/EL, artikkel 3).

Tabel 1. Ettevõtjate kategooriad ja kategooriatesse liigitamise alused

Näitaja	Kategooriad			
	mikroettevõtjad	väikeettevõtjad	keskmise suurusega ettevõtjad	suurettevõtjad
Bilansimaht eurodes	≤350 000	≤4 000 000	≤20 000 000	>20 000 000
Netokäive eurodes	≤700 000	≤8 000 000	≤40 000 000	>40 000 000
Keskmine töötajate arv aruandeaastal jooksul	≤10	≤50	≤250	>250

Allikas: Autori koostatud direktiivi 2013/34/EL artikli 3 alusel

Käesolevas bakalaureusetöös on mikroettevõtjate raamatupidamise aastaaruannete lisade koostamise analüüsimiseks lähtunud direktiiv 2013/34/EL peatükk 9 artikkel 36 lõike 1 punktist b, mis annab liikmesriikidele õiguse mikroettevõtjad lisade koostamise kohustusest vabastada. Vastasel korral koostavad mikroettevõtjad raamatupidamise aastaaruande lisad lähtuvalt direktiivi peatükist 4 artiklist 16, millest peavad lähtuma ka väikeettevõtjad. Artikkel 36 lõige 6 nõuab, et üldiselt peavad liikmesriigid tagama, et mikroettevõtjaid käsitataks muus osas väikeettevõtjatena. Seega, kuna lisades avalikustatava informatsiooni osas ei käsitleta mikro- ja väikeettevõtjaid eraldi, on töös nimetatud mõlemad ettevõtja kategooriad ühiselt väikeettevõtjateks.

Siiani kehtinud raamatupidamisdirektiivid on lähtunud „ülevalt-alla“ põhimõttest. See tähendab, et direktiividega on kehtestatud finantsaruandluse nõuded suurettevõtjatele. Direktiivides sätestatud reeglitest on lubatud liikmesriikidel teha valikuid ning lubada erandeid väikeettevõtjatele ja keskmise suurusega ettevõtjatele. Kõnealune direktiiv aga lähtub „alt-üles“ põhimõttest, mis tähendab, et esmalt kehtestatakse reeglid väikeettevõtjatele ja seejärel on sätestatud täiendavad nõuded keskmise suurusega ettevõtjate jaoks ja lõpuks täiendavad nõuded suurettevõtjatele. (J. Alver, L. Alver 2013, 12)

Uurimisobjektiks oleva direktiivi järgi on väikeettevõtjatele ning keskmise suurusega ettevõtjatele ja suurettevõtjatele lisade koostamisel erinevad nõuded. Väikeettevõtjalt

nõutakse oluliselt vähem lisades avalikustatavat informatsiooni, kui suur- ja keskmise suurusega ettevõtjatelt. Järgnevalt tuuakse välja erinevused lisades avalikustatava informatsiooni osas väikeettevõtjate, keskmise suurusega ettevõtjate ja suurettevõtjate vahel (vt Lisa 1).

Järgnevates tabelites 2-6 on välja toodud erinevused väike-, keskmise suuruse ja suurettevõtjatele esitatud nõuete kohta raamatupidamise aastaaruannete lisade koostamisel, kus „x“ tähistab kohustuslikku avalikustamist, „v“ tähistab liikmesriikide vabadust otsustada, kas on vaja avalikustada antud informatsioon ja „–“ tähistab, et liikmesriigid ei tohi nõuda sellise nõude avalikustamist.

Direktiivi järgi nõutud informatsioon, mida peavad kõik ettevõtjad kajastama, olenemata ettevõtja suurusest (Direktiiv 2013/34/EL artikkel 16):

- arvestuspõhimõtted;
- põhivara, kui seda mõõdetakse ümberhinnatud väärtuses;
- finantsinstrumendid ja/või muu vara, kui neid mõõdetakse õiglasest väärtuses;
- kõik bilansivälised sündmused;
- haldus-, juht- ja järelevalveorganite liikmetele makstud summad;
- üksikute erakorralise suuruse või tekkega tulu- või kulukirjete summa ja laad;
- pikaajalised kohustised mille maksetähtajani on jäänud rohkem kui viis aastat, ning kõik ettevõtja võlad, mille eest ettevõtja on andnud tagatise, kusjuures näidatakse tagatise laad ja vorm;
- keskmine töötajate arv aruandeaasta jooksul.

Kõigi ettevõtjate jaoks on kohustuslik avalikustada kasutatud arvestuspõhimõtted. Põhivara puhul (kui seda mõõdetakse ümberhinnatud väärtuses) tuleb lisades avalikustada tabel, milles on aruandeaasta muutused ümberhindlusreservis koos selgitustega ning põhivara bilansiline maksumus, mida oleks kajastatud, kui põhivara ei oleks ümber hinnatud. Finantsinstrumentide ja/või muu vara korral (kui neid on mõõdetud õiglasest väärtuses), tuleb lisades avalikustada hindamismudelite ja –meetodite aluseks olevad olulised eeldused, iga finantsinstrumentide kategooria kohta nende õiglase väärtuse, otse kasumiaruandes kajastatud väärtuse muutused ja õiglase väärtuse reservis kajastatud muutused. Samuti iga tuletisinstrumentide klassi kohta teave nende instrumentide ulatuse ja laadi kohta ning tabel, kus on näidatud aruandeaasta muutused õiglase väärtuse reservis. (Ibid.)

Kõik ettevõtjad peavad lisades avalikustama kõigi bilansiväliste siduvate finantskohustiste, garantiide või võimalike sündmuste kogusumma ning igasuguste antud tagatiste laadi ja vormi; eraldi avalikustatakse kõik siduvad kohustised, mis on seotud pensionide ning seotud ja sidusettevõtjatega. Samuti peavad kõik ettevõtjad avalikustama lisades haldus-, juht- ja järelevalveorganite liikmetele makstud avansi ja neile antud krediidi summad, näidates sealjuures intressimäärad, põhitingimused ning tagasimakstud ja maha kantud summad või summad, millest on loobutud, samuti siduvad kohustised, mis on nende huvides igat laadi tagatistega võetud. Veel vajab avalikustamist üksikute erakorralise suuruse või tekkega tulu- või kulukirjete summa ja laad, ettevõtja võlgnetavad summad, mille maksetähtajani on jäänud rohkem kui viis aastat, ning kõik ettevõtja võlad, mille eest ettevõtja on andnud tagatise, kusjuures näidatakse tagatise laad ja vorm, ning keskmine töötajate arv aruandeaasta jooksul. (Direktiiv 2013/34/EL, artikkel 16, lõige 1)

Lisaks eelpool välja toodule võivad liikmesriigid nõuda, et väikesed ettevõtjad avalikustaksid teabe, mis puudutab põhivara kirjeid, bilansiväliseid kokkuleppeid, bilansipäevajärgseid sündmusi ja seotud osapooltega tehtavaid tehinguid. Kusjuures liikmesriigid võivad lubada või nõuda, et avaldatakse ainult sellised tehingud, mis ei ole tehtud tavapärasel tingimustel (vaata tabel 2). Samuti võivad liikmesriigid nõuda väikeettevõtjalt, et lisades avalikustatakse teave väikseima ettevõtjate ühenduse kohta, kuhu ettevõtja kuulub tüarettevõtjana ja konsolideeritud finantsaruandeid koostava ettevõtja ärinimi ja registrijärgne asukoht. (Direktiiv 2013/34/EL, artikkel 16, lõige 2) Liikmesriigid ei tohi nõuda, et väikeettevõtjad avaldaksid rohkem teavet kui eelpool esitatud (Direktiiv 2013/34/EL, artikkel 16, lõige 3). Vastavad nõuded on suurettevõtjatele ja keskmise suurusega ettevõtjatele kohustuslikud, kusjuures liikmesriigid võivad lubada keskmise suurusega ettevõtjal piirduda seotud osapooltega tehtud tehingute avalikustamisel ainult tehingutega, mis on tehtud omanikega, kellel on ettevõtjas märkimisväärne osalus, ettevõtjatega, kelles ettevõtjal endal on märkimisväärne osalus, ning ettevõtja haldus-, juht- või järelevalveorganite liikmetega. (Direktiiv 2013/34/EL, artikkel 17)

Tabel 2. Nõuded keskmise suuruse ja suurettevõtjatele, mille kohustuslikust väikeettevõtjate jaoks otsustavad liikmesriigid

Kajastamisobjekt	Väike-ettevõtja	Keskmise suurusega ettevõtja	Suurettevõtja
Põhivara	v	x	x
Väikseima ettevõtjate ühenduse, kuhu ettevõtja kuulub tütar-ettevõtjana ja konsolideeritud finantsaruandeid koostava ettevõtja ärinimi ja registrijärgne asukoht	v	x	x
Bilansis kajastamata kokkulepete laad ja äriline eesmärk ning nende finantsmõju ettevõtjale	v	x	x
Bilansipäevajärgsed sündmused, mis ei kajastu kasumiaruandes või bilansis	v	x	x
Tehingud seotud osapooltega	v	x	x

Allikas: Autori koostatud direktiivi 2013/34/EL artiklite 16-18 alusel

Keskmise suurusega ja suurettevõtjad peavad avalikustama lisaks eelnevale veel põhi- ja käibevara korrigeerimiste summa ja põhjenduse, kui nende väärtust korrigeeritakse üksnes seoses maksustamisega, finantsinstrumendid, kui neid mõõdetakse soetus- või tootmis- maksumuse alusel, summad, mis on eraldatud haldus-, juht- ja järelevalveorganite liikmetele tasuks ning kõik siduvad kohustised, mis tekivad või on võetud seoses nende organite endiste liikmete vanaduspensioniga, kusjuures liikmesriigid võivad sellise teabe avalikustamise nõudest loobuda, kui selle avalikustamine võimaldaks tuvastada sellise organi konkreetse liikme finantsseisundi. Keskmise suurusega ettevõtjad ja suurettevõtjad peavad avaldama lisaks töötajate keskmisele arvule aruandeaasta jooksul ka aruandeaasta tööjõukulud, samuti edasilükkunud tulumaksu saldo aruandeaasta lõpus ja selle saldo muutused aruande aasta jooksul, kui bilansis kajastatakse eraldi edasilükkunud tulumaksu jaoks (vaata tabel 3). (Direktiiv 2013/34/EL, artikkel 17)'

Tabel 3. Direktiivi järgi nõutav lisades avalikustatav informatsioon keskmise suuruse ja suurettevõtjate jaoks

Kajastamisobjekt	Väike-ettevõtja	Keskmise suurusega ettevõtja	Suurettevõtja
Põhi- ja käibevara korrigeerimiste summa ja põhjendus, kui väärtust korrigeeritakse üksnes seoses maksustamisega,	-	x	x
Finantsinstrumendid, kui neid mõõdetakse soetus- või tootmismaksumuse alusel	-	x	x
Haldus-, juht- ja järelevalveorganite liikmete tasud aruandeaastal, ning kõik siduvad kohustised, mis tekivad või on võetud seoses nende organite endiste liikmete vanaduspensioniga.	-	x	x
Aruandeaasta töötajate keskmine arv ja tööjõukulud, liigendatuna töötasudeks, sotsiaalkindlustuskuludeks ja pensionikuludeks, kui neid kulusid ei ole kasumiaruandes eraldi avalikustatud;	-	x	x
Edasilükkunud tulumaksu saldo aruandeaasta lõpus ja selle saldo muutused aruandeaasta jooksul, kui bilansis kajastatakse eraldi edasilükkunud tulumaksu jaoks	-	x	x
Ettepanek kasumi jaotamise või kahjumi käsitlemise kohta või, kui see on asjakohane, siis kasumi jaotamine või kahjumi käsitlemine	-	x	x

Allikas: Autori koostatud direktiivi 2013/34/EL artiklite 16-18 alusel

Avalikustada tuleb ka iga sellise ettevõtja ärinimi ja registrijärgne asukoht, milles vaadeldav ettevõtja ise või isiku kaudu, kes tegutseb enda nimel, kuid ettevõtja huvides, omab märkimisväärset osalust, kusjuures näidatakse omatava kapitali osatähtsus ning asjaomase ettevõtja kinnitatud finantsaruannetes esitatud omakapitali ja reservide suurus ning viimase aruandeaasta kasum või kahjum (teabe omakapitali ning kasumi või kahjumi kohta võib jätta esitamata, kui asjaomane ettevõtja ei avalda oma bilanssi ja ei oma selle üle kontrolli). Liikmesriigid võivad lubada ka sellise teabe väljajätmist juhul kui selle laad kahjustaks oluliselt ettevõtjat, kelle kohta see käib. Liikmesriigid võivad ette näha, et selliseks väljajätmiseks on vaja eelnevat haldusasutuse või kohtu luba. Iga selline väljajätmine avalikustatakse finantsaruannete lisades. Keskmise suurusega ja suurettevõtjatel tuleb lisaks avalikustada aruandeaasta jooksul märgitud aktsiate või osade arv ja nimiväärtus või selle puudumise korral arvestuslik nimiväärtus, igat liiki aktsiate ja osade arv ning nimiväärtus või selle puudumisel arvestuslik nimiväärtus eraldi. Veel kuuluvad avalikustamisele aastaaruannete lisades kõik osalust tõendavad väärtpaberid, vahetusvõlakirjad, ostutähed, optsioonid või samalaadsed väärtpaberid või õigused ja nende arv ning nendega kaasnevad

kohustused. Kui ettevõtja on mõnes muus ettevõtjas piiramatult vastutusega osanik, tuleb avalikustada sellise ettevõtja ärinimi, peakorter või registrijärgne asukoht ja õiguslik vorm. (Direktiiv 2013/34/EL, artikkel 17) Tabelis 4 on toodud informatsioon, mida peavad keskmise suurusega ettevõtjad ja suurettvõtjad avalikustama seoses omanike ja osalustega.

Tabel 4. Direktiivi järgi nõutav lisades avalikustatav informatsioon keskmise suuruse ja suurettvõtjate jaoks omanikega seotud informatsiooni osas

Kajastamisobjekt	Väike- ettevõtja	Keskmise suurusega ettevõtja	Suur- ettevõtja
Iga sellise ettevõtja ärinimi ja registrijärgne asukoht, milles vaadeldav ettevõtja ise või isiku kaudu, kes tegutseb enda nimel, kuid ettevõtja huvides, omab märkimisväärset osalust, kusjuures näidatakse omatava kapitali osatähtsus ning asjaomase ettevõtja kinnitatud finantsaruannetes esitatud omakapitali ja reservide suurus ning viimase aruandeaasta kasum või kahjum (va kui asjaomane ettevõtja ei avalda oma bilansse ega oma selle üle kontrolli).	-	x	x
Lubatud kapitali piires aruandeaasta jooksul märgitud aktsiate või osade arv ja nimiväärtus või selle puudumise korral arvestuslik nimiväärtus	-	x	x
Aktsiad või osad liikide kaupa arvuliselt ja nimiväärtuses või selle puudumisel arvestuslikus nimiväärtuses	-	x	x
Kõik osalust tõendavad väärtpaberid, vahetusvõlakirjad, ostutähed, optsioonid või samalaadsed väärtpaberid või õigused, kusjuures näidatakse nende arv ja nendega kaasnevad õigused	-	x	x

Allikas: Autori koostatud direktiivi 2013/34/EL artiklite 16-18 alusel

Kohustuslik on avalikustada suurim ettevõtjate ühendus, kuhu ettevõtja tütar-ettevõtjana kuulub, samuti konsolideeritud finantsaruandeid koostava ettevõtja ärinimi ja registrijärgne asukoht ning koht, kust on võimalik saada konsolideeritud finantsaruannete ära kirju, juhul kui need on kättesaadavad (vaata tabel 5). Ka väikseima ettevõtjate ühenduse kohta, kuhu ettevõtja kuulub tütar-ettevõtjana, on vajalik avalikustada koht, kus on võimalik vaadata konsolideeritud finantsaruannete ära kirju, juhul kui need on kättesaadavad. Lisaks peavad keskmise suurusega ja suurettvõtjad lisades avalikustama kasumi jaotamise või kahjumi käsitlemise kohta ettepaneku või, kui see on asjakohane, siis kasumi jaotamise või kahjumi käsitlemise. Väikeettevõtjate käest ei tohi tabelites 3, 4 ja 5 toodud informatsiooni nõuda.

Tabel 5. Direktiivi järgi nõutav lisades avalikustatav informatsioon keskmise suuruse ja suurettevõtjate jaoks seotud ettevõtjate kohta

Kajastamisobjekt	Väike-ettevõtja	Keskmise suurusega ettevõtja	Suurettevõtja
Iga sellise ettevõtja ärinimi, peakorter või registrijärgne asukoht ja õiguslik vorm, milles ettevõtja on piiramatult vastutusega osanik	-	x	x
Suurima ettevõtjate ühenduse, kuhu ettevõtja kuulub tütar-ettevõtjana, konsolideeritud finantsaruandeid koostava ettevõtja ärinimi ja registrijärgne asukoht	-	x	x
Koht, kust on võimalik saada (kui ettevõtja kuulub tütar-ettevõtjana) konsolideeritud finantsaruannete ära kirju, juhul kui need on kättesaadavad	-	x	x

Allikas: Autori koostatud direktiivi 2013/34/EL artiklite 16-18 alusel

Suurettevõtjad peavad lisaks eelnevale avalikustama ka netokäibe, nii tegevusvaldkondade kui ka geograafiliste turgude lõikes ning iga vannutatud audiitori või audiitorühingu poolt aruandeaasta finantsaruannete kohustusliku auditeerimise eest aruandeaastal nõutud kogutasud (vaata tabel 6). Samuti tuleb eraldi avalikustada vannutatud audiitori või audiitorühingu muude kindlust andvate teenuste, maksualaste nõustamisteenuste ja muude auditiväliste teenuste eest aruandeaastal nõutud kogutasud. (Direktiiv 2013/34/EL, artikkel 18)

Tabel 6. Direktiivi järgi nõutav lisades avalikustatav informatsioon suurettevõtjatele

Kajastamisobjekt	Väike-ettevõtja	Keskmise suurusega ettevõtja	Suurettevõtja
Netokäive	-	-	x
Vannutatud audiitori või audiitorühingu poolt nõutud kogutasud	-	-	x

Allikas: Autori koostatud direktiivi 2013/34/EL artiklite 16-18 alusel

Liikmesriigid võivad lubada suurettevõtjal netokäibe kohta käiva teabe väljajätmist, kui selle avalikustamine kahjustaks oluliselt ettevõtjat. Liikmesriigid võivad ette näha, et selliseks väljajätmiseks on vaja eelnevat haldusasutuse või kohtu luba. Iga selline väljajätmine avalikustatakse finantsaruannete lisades. Samuti võivad liikmesriigid lubada vannutatud audiitori või audiitorfirma kohta käiva informatsiooni mitte kohaldamist ettevõtja

aruandeaasta finantsaruannete suhtes, kui asjaomane ettevõtja tegevus kajastub konsolideeritud finantsaruandes ja on esitatud konsolideeritud finantsaruande lisades. (Ibid.)

Direktiiv 2013/34/EL järgi on lisade koostamine väikeettevõtjate jaoks kergem, kui keskmise suuruse ja suurettevõtjate jaoks.

2.2. Erinevused direktiivi 2013/34/EL ja Raamatupidamise Toimkonna juhendi vahel

Antud alapeatükis selgitatakse, mis võib muutuda Eestis praegu tegutsevate väike-, suur- ja keskmise suurusega ettevõtjate jaoks aastaaruande lisade koostamisel.

Järgnevalt vaadeldakse Eestis praegu kehtivat õigusnormi, täpsemalt Raamatupidamise Toimkonna juhendit 15, ja tuuakse välja olulised erinevused lisade koostamisel avalikustatava informatsiooni osas. Uuritakse, kas ja kuidas mõjutab uus direktiiv ettevõtjate raamatupidamise aastaaruannete lisade koostamist. (vt Lisa 2)

Raamatupidamise Toimkonna juhendi 15 järgi kuuluvad avalikustamisele arvestuspõhimõtted, mida on kasutatud. Sama nõue jääb kehtima direktiiv 2013/34/EL järgi. RTJ 15 järgi vajab avalikustamist raamatupidamislike hinnangute muutused, mida ei ole uuritavas direktiivis nõutud. Samas lähtuvalt direktiivi peatükist 3 artiklist 4 lõikest 3, peab aruandeaasta finantsaruanne andma õige ja õiglase ehk tõese ja ausa ülevaate ettevõtja vara, kohustiste, finantsseisundi ja kasumi või kahjumi kohta. Kõnealuse nõude täitmiseks vajalik lisateave tuleb esitada finantsaruannete lisades (Direktiiv 2013/34/EL, artikkel 4). Raamatupidamislike hinnangute muutused on olulised andmaks tõest ja ausat ülevaadet ettevõtte finantsseisundist. Seega tuleb need siiski lisades kajastada.

Direktiivi peatükis 4, mis sätestab finantsaruande lisadele esitatavad nõuded, ei ole aastaaruande lisades nõutava informatsioonina välja toodud vigade korrigeerimise kajastamist. Siiski peatükk 3 artikkel 9 lõige 5 nõuab vastava informatsiooni lisades avalikustamist. Bilansipäevajärgsed sündmused vajavad avaldamist ka direktiivi jõustamisel, kusjuures liikmesriigid võivad otsustada, et väikeettevõtjatele vastavat nõuet ei kohaldata. Direktiiv ei sätesta lisades avalikustama tegevuse jätkuvust. Nimelt on RTJ 15 §-s 17 nõutud, et juhul kui ettevõtte tegevuse suhtes vähemalt 12 kuu jooksul bilansipäevast eksisteerib ebakindlus, siis tuleb lisades avalikustada peamised sündmused ja asjaolud, mis vastavat

ebakindlust tekitavad ning juhtkonnaplaanid nende sündmuste ja asjaoludega tegelemiseks. Direktiivis 2013/34/EL peatükis 4, mis käsitleb aastaaruannete lisade koostamise nõudeid, ei ole eelpool nimetatud nõuet mainitud. Siiski, kuna direktiivis nõutav informatsioon põhineb jätkuvuse printsiibil ja, et anda tõene ja aus ülevaade ettevõtja tegevusest, tuleb tegevuse jätkuvuse kohta oluline informatsioon lisades avalikustada. Eelnev informatsioon on esitatud tabelis 7.

Tabel 7. Muudatused üldnõuetes RTJ-i 15 ja direktiivi 2013/34/EL järgi avalikustamist vajavas informatsioonis

Nõue	RTJ 15 alusel lisades nõutud informatsioon	Direktiiv 2013/34/EL alusel lisades nõutud informatsioon		
		väikeettevõtjad	keskmise suurusega ettevõtjad	suurettevõtjad
Arvestuspõhimõtted	peab avalikustama, § 12-13	peavad avalikustama, ptk 4 art 16 lg 1 p a		
Raamatupidamislike hinnangute muutused	peab avalikustama, § 14	peavad avalikustama, L182/22 lg 22		
Vigade korrigeerimine	peab avalikustama, § 15	peavad avalikustama, ptk 3 art 9 lg 5		
Bilansipäevajärgsed sündmused	peab avalikustama, § 16	võib nõuda, ptk 4 art 16 lg 2	peavad avalikustama, ptk 4 art 17 lg 1 p q	
Tegevuse jätkuvus	peab avalikustama, § 17-18	peavad avalikustama, L182/22 lg 24		

Allikas: Autori koostatud direktiivi 2013/34/EL artiklite 16-18 ja RTJ-i 15 alusel.

Seotud osapoolte kohta avalikustatav informatsioon on mõlemas õigusaktis suuresti sama, avalikustada tuleb nii seotud osapooled kui ka nendega tehtud tehingute liik ja maht, kusjuures direktiivi jõustamisel ei pea liikmesriigid väikeettevõtjatele sellist nõuet esitama.

RTJ 15 järgi on vaja avalikustada ka juhtkonna liikmetele arvestatud tasu, olulised soodustused ja nendega seotud tingimuslikud kohustised (RTJ 15, § 22). Direktiivi järgi peavad vastava teabe avalikustama keskmise suurusega ja suurettevõtjad. Väikeettevõtjad peavad avalikustama ainult haldus-, juht- ja järelevalveorganite liikmetele makstud avansi ja neile antud krediidi summad, näidates intressimäärad, põhitingimused ning tagasimakstud ja maha kantud summad (Direktiiv 2013/34/EL, artikkel 16, lõige 1, punkt e). Samuti tuleb näidata summad, millest on loobunud ning siduvad kohustised, mis on nende huvides igat laadi tagatistega võetud (Ibid.). Direktiiv sätestab lisaks kohustuse avalikustada keskmise

suurusega ja suurettevõtetal raamatupidamise aastaaruannete lisades siduvad kohustised, mis tekivad või on võetud seoses haldus-, juht- ja järelevalveorganite endiste liikmete vanaduspensioniga. (Direktiiv 2013/34/EL, artikkel 17, lõige 1)

Keskmise suurusega ja suurettevõtjad peavad avalikustama lisades lisaks töötajate keskmisele arvule lõppenud majandusaastal ka neile arvestatud töötasu üldsumma. Direktiivis on nõutud, et tööjõukulud oleks liigendatud eraldi töötasudeks, sotsiaalkindlustuseks ja pensionikuludeks, kui seda pole juba kasumiaruandes kajastatud. (Direktiiv 2013/34/EL, artikkel 17, lõige 1, punkt e) Väikeettevõtjatel nõutakse direktiivi järgi ainult töötajate keskmise arvu avalikustamist (Ibid., artikkel 16, lõige 1, punkt h). Kõnealuse direktiivi järgi nõutakse audiitori või audiitorettevõtjaga seotud informatsiooni lisades avalikustamist ainult suurettevõtjatel, mida RTJ 15 järgi pidid kõik ettevõtjad kajastama (RTJ 15, paragrahv 27; Direktiiv 2013/34/EL, artikkel 18, lõige 1, punkt b). Tabelis 8 on toodud RTJ-i ja direktiivi alusel lisadele esitatavate nõuete võrdlus seotud osapoolte, töötajate arvu ja töötasu summa, audiitortasude ning omakapitali kajastamisel.

Tabel 8. RTJ-is 15 ja direktiivis 2013/34/EL nõutava informatsiooni võrdlus

Nõue	RTJ 15 alusel lisades nõutud informatsioon	Direktiiv 2013/34/EL alusel lisades nõutud informatsioon		
		väikeettevõtjad	keskmise suurusega ettevõtjad	suurettevõtjad
Tehingud seotud osapooltega	peab avalikustama, § 19-21	võib nõuda, art 16 lg 2	peavad avalikustama, ptk 4 art 17 lg 1 p r	
Haldus-, juht- ja järelevalveorganite liikmetele makstud avansi ja neile antud krediidi summad	peab avalikustama, § 21 p d	peavad avalikustama, ptk 4 art 16 lg 1 p e		
Juhtkonna liikmetele arvestatud tasu	peab avalikustama, § 22	ei tohi nõuda, ptk 4 art 16 lg 3	peavad avalikustama, ptk 4 art 17 lg 1 p d	
Töötajate arv	peab avalikustama, § 26	peab avalikustama, ptk 4 art 16 lg 1 p h		
Töötasu üldsumma	peab avalikustama, § 26	ei tohi nõuda, ptk 4 art 16 lg 3	peavad avalikustama, ptk 4 art 17 lg 1 p e	
Audiitortasud	peab avalikustama, § 27	ei tohi nõuda ptk 4 art 16 lg 3	ei pea avalikustama	peavad avalikustama, ptk 4 art 18 lg 1 p b

Allikas: Autori koostatud direktiivi 2013/34/EL artiklite 16-18 ja RTJ-i 15 alusel.

Omakapitali puudutavat informatsiooni ei pea väikeettevõtjad enam lisades avalikustama. Samas ei ole vaja enam avalikustada tagatiseks võetud või omandatud oma osade või aktsiate kohta käivat informatsiooni. Direktiivis ei ole nõutud oma osade või aktsiate arvu, nimiväärtust, osatähtsust osa- või aktsiakapitalis, makstavat tasu ega omandamise või tagatiseks võtmise põhjust, mis olid nõutud RTJ 15 § 28 punkti c ja § 29 järgi.

Finantsinstrumentide kajastamisel aastaaruannete lisades on oluline erinevus RTJ-i 15 ja direktiivi vahel väikeettevõtjatelt nõutava teabe avalikustamises. Väikeettevõtja peab avalikustama ainult finantsinstrumendid ja/või muu vara kui finantsinstrumendid juhul, kui neid mõõdetakse õiglases väärtuses (Direktiiv 2013/34/EL, artikkel 16, lõige 1, punkt c). Sealhulgas tuleb avalikustada hindamismudelite ja –meetodite aluseks olevad olulised eeldused, iga finantsinstrumentide kategooria kohta nende õiglase väärtus ning iga tuletisinstrumenti klassi kohta nende instrumentide klassi kohta teave nende ulatuse ja laadi kohta. Keskmise suurusega ja suurettevõtjad seevastu peavad avalikustama lisaks RTJ-le 15 kõik osalust tõendavad väärtpaberid, vahetusvõlakirjad, ostutähed, optsioonid või samalaadsed väärtpaberid või õigused, näidates ära nende arvu ja nendega kaasnevad õigused (Direktiiv 2013/34/EL, artikkel 17, lõige 1, punkt j).

Raamatupidamise Toimkonna juhendi 15 §-i 34 ja 35, vastavalt maksukohustised ja –nõuded ning varud, ei ole uurimisobjektiks olevas direktiivi peatükis 4 kajastatud (vaata tabel 9). Seega ei ole vaja neid uue direktiivi järgi raamatupidamise aastaaruande lisades avalikustada.

Tabel 9. Direktiivi 2013/34/EL ja RTJ-i 15 alusel bilansikirjeid täpsustavatele lisadele esitatavate nõuete võrdlus

Nõue	RTJ 15 alusel lisades nõutud informatsioon	Direktiiv 2013/34/EL alusel lisades nõutud informatsioon		
		väikeettevõtjad	keskmise suurusega ettevõtjad	suurettevõtjad
Omakapital	peab avalikustama, § 28-29	ei tohi nõuda, ptk 4 art 16 lg 3	peavad avalikustama, ptk 4 art 17 lg 1 p h,i	
Õiglase väärtuse meetodil kajastatavad finantsinstrumendid	peab avalikustama, § 31	peavad avalikustama, ptk 4 art 16 lg 1 p c		
Soetusmaksumuses kajastatavad finantsinstrumendid	peab avalikustama, § 30	ei tohi nõuda, art 16 lg 3	peavad avalikustama, ptk 4 art 17 lg 1 p c	
Maksudokumentid ja nõuded	peab avalikustama, § 34	ei pea avalikustama		
Varud	peab avalikustama, § 35	ei pea avalikustama		

Allikas: Autori koostatud direktiivi 2013/34/EL artiklite 16-18 ja RTJ-i 15 alusel.

Põhivaraga seotud informatsiooni avalikustamise nõuded on mõlemas õigusnormis nõutud, kusjuures väikeettevõtjatele lisades avalikustamise kohustust saavad liikmesriigid määrata. Väikeettevõtjatele on kohustuslik avalikustada põhivara mõõtmisel ümberhinnatud väärtuses, muutused ümberhindlusreservis koos selgitustega ja põhivara bilansiline maksumus, kui põhivara ei oleks ümber hinnatud. Direktiivi jõustamisel ei ole nõutud avalikustada allahindlustega seotud informatsioon. (Direktiiv 2013/34/EL, RTJ 15)

Direktiivis on nõutud lisades kajastamiseks mitmesuguseid põhivara kirjeid puudutavat lisainformatsiooni. Kinnisvarainvesteeringuid ei ole direktiivis eraldi käsitletud. Vastavalt RTJ-le 6 on kinnisvarainvesteering kinnisvaraobjekt (maa või hoone või mõlemad), mida ettevõtte hoiab (kas omanikuna või kapitalirendi tingimustel rendituna) eelkõige renditulu teenimise, väärtuse kasvu või mõlemal eesmärgil, mitte aga kasutamiseks toodete või teenuste tootmisel, halduseesmärkidel või müügiks tavapärase äritegevuse käigus (RTJ 6, § 6). Kuna materiaalne põhivara on vara, mida kasutatakse ettevõttes kas toodangu tootmiseks või teenuse osutamiseks ja mille kasutusiga on pikem kui üks aasta, siis ei kuulu kinnisvarainvesteering materiaalse põhivara alla. Siiski kuulub kinnisvaraobjekt põhivara koosseisu ja kuna direktiiv ei ole põhivara erinevaid komponente eraldi käsitletud, mõistetakse seda nii, et kinnisvarainvesteering, olles osa põhivarast, kuulub direktiivi järgi

avalikustamisele. Kapitalirendi korral tuleb rendiobjekt kajastada rentniku bilansis põhivarana. Seega vajab direktiivi järgi avalikustamist ka kapitalirent, kui ettevõtja on rentnik. Kasutusrenti ei ole direktiivi jõustamisel enam vajalik kajastada. (Direktiiv 2013/34/EL, artikkel 16-18)

Bioloogiline vara jaguneb põhivaraks ja käibevaraks. Bioloogilist käibevara pole direktiivi jõustamisel vaja enam lisades avalikustada. Bioloogiline põhivara on suur- ja keskmise suurusega ettevõtjatele kohustuslik avalikustada, väikeettevõtjate puhul on vastavalt direktiivile liikmesriikidel õigus ise otsustada. Tabelis 10 on toodud võrdlus RTJ-s 15 ja direktiivis lisadele esitatavate nõuete vahel, mis puudutab põhivara kirjeid.

Tabel 10. Direktiivi 2013/34/EL ja RTJ-i 15 analüüsil saadud erinevused põhivara kirjete lisades avalikustamisel

Nõue	RTJ 15 alusel lisades nõutud informatsioon	Direktiiv 2013/34/EL alusel lisades nõutud informatsioon		
		väikeettevõtjad	keskmise suurusega ettevõtjad	suureettevõtjad
Materiaalne ja immateriaalne põhivara	peab avalikustama, § 36-37	võib nõuda, ptk 4 art 16 lg 2	peavad avalikustama, ptk 4 art 17 lg 1 p a	
Kinnisvarainvesteering	peab avalikustama, § 38-40	võib nõuda, ptk 4 art 16 lg 2	peavad avalikustama, ptk 4 art 17 lg 1 p a	
Bioloogiline põhivara	peab avalikustama, § 41-43	võib nõuda, ptk 4 art 16 lg 2	peavad avalikustama, ptk 4 art 17 lg 1 p a	
Kapitalirent	peab avalikustama, § 48-49	võib nõuda, ptk 4 art 16 lg 2	peavad avalikustama, ptk 4 art 17 lg 1 p a	

Allikas: Autori koostatud direktiivi 2013/34/EL ja RTJ-i 15 alusel

Raamatupidamise Toimkonna juhendi 15 järgi on vaja aastaaruande lisades avalikustada eraldised, tingimuslik vara ja tingimusliku kohustised (vaata tabel 11). Direktiivi järgi neid eraldi nõutud ei ole, kuid direktiivis peatükk 4 artikkel 16 lõige 1 punkt d järgi on vaja avalikustada kõigi bilansiväliste siduvate finantskohustiste, garantiide või võimalike sündmuste kogusumma ning igasuguste antud tagatiste laad ja vorm, seega eraldised, tingimuslik vara ja tingimuslikud kohustised peavad olema siiski lisades kajastatud. Kasutusrenti ei ole direktiivi jõustamisel enam vajalik kajastada. (Direktiiv 2013/34/EL, artikkel 16-18, RTJ 15)

Tabel 11. Bioloogilise käibavara, eraldiste, tingimusliku vara ja tingimuslike kohustiste ning kasutusrendi lisades kajastamise erinevused lähtudes direktiivist 2013/34/EL ja RTJ-st 15

Nõue	RTJ 15 alusel lisades nõutud informatsioon	Direktiiv 2013/34/EL alusel lisades nõutud informatsioon		
		väikeettevõtjad	keskmise suurusega ettevõtjad	suurettevõtjad
Bioloogiline käibevara	peab avalikustama, § 41-43	ei tohi nõuda, ptk 4 art 16 lg 3	ei pea avalikustama, ptk 4 art 16-18	
Eraldised, tingimuslik vara ja tingimuslikud kohustised	peab avalikustama, § 44-45	peavad avalikustama, ptk 4 art 16 lg 1 p d		
Kasutusrent	peab avalikustama, § 50-53	ei tohi nõuda, ptk 4 art 16 lg 3	ei pea avalikustama, ptk 4 art 16-18	

Allikas: Autori koostatud direktiivi 2013/34/EL artiklite 16-18 ja RTJ-i 15 alusel

Direktiivi jõustamisel on lisades vaja avalikustada müügitulu ainult suurettevõtetele. Pärast direktiivi jõustamist ei vaja aastaaruannete lisades avalikustamist enam tulumaksu summa, mis kuuluks tasumisele kui dividendidena makstaks välja kogu jaotamata kasum, samuti kasumiaruandes kajastatud tulumaksukulu komponendid ja selgitused nende tekkimise kohta. (Direktiiv 2013/34/EL, artikkel 16-18, RTJ 15 § 46, 47)

Teenuste kontsessioonikokkuleppeid, mis on nõutud RTJ 15 §-is 57, peaks lisades kajastama lähtuvalt direktiivi peatükk 4 artikli 17 lg 1 punktist p, mis näeb ette avalikustada lisades ettevõtja bilansis kajastamata kokkulepete laad ja äriiline eesmärk ning nende finantsmõju ettevõtjale, eeldusel, et sellistest kokkulepetest tulenevad riskid ja eelised on olulised ning nende avalikustamine on vajalik ettevõtja finantsolukorra hindamiseks. Viimati mainitud punkt on keskmise suuruse ja suurettevõtjatele kohustuslik, väikeettevõtjate jaoks kohustuslikkust saavad liikmesriigid nõuda. (Direktiiv 2013/34/EL artikkel 17, RTJ 15)

Äriühenduste ning tütar- ja sidusettevõtete kohta avalikustatavas informatsioonis olulisi erinevusi Toimkonna juhendi ja direktiivi vahel ei esine keskmise suuruse ja suurettevõtjate jaoks (Direktiiv 2013/34/EL, artikkel 17, lõige 1, RTJ 15 § 54, 55). Lisaks RTJ-le 15 nõutakse direktiivi alusel, et lisades avalikustatakse koht, kust on võimalik saada konsolideeritud finantsaruannete ära kirju. Viimane nõue on kohustuslik ainult keskmise suuruse ja suurettevõtjate jaoks, väikeettevõtjatele ei tohi antud nõuet esitada. (Direktiiv 2013/34/EL artikkel 17, RTJ 15) Väikeettevõtetele tohib nõuda ainult väikseima ettevõtjate

ühenduse, kuhu ettevõtja kuulub, konsolideeritud finantsaruandeid koostava ettevõtja nime ja registrijärgset asukohta (Direktiiv 2013/34/EL artikkel 17 lõige 1 punkt m).

Valitsuspoolne abi ja sihtfinantseerimine ei ole direktiivis eraldi käsitletud. Siiski on direktiivis 2013/34/EL peatükis 4 artiklis 16 lõikes 1 punktis f kirjas, et avalikustada tuleb teave üksikute erakorralise suuruse või tekkega tulu- ja kulukirjete summa ja laad, seega direktiivi jõustamisel vajab avalikustamist ka valitsuspoolne abi ja sihtfinantseerimine. (Direktiiv 2013/34/EL artikkel 16). Tabelis 12 on toodud muudatused tulumaksu, müügitulu, äriühenduste, konsolideeritud finantsaruannete ära kirjade avalikustamise koht, valitsuspoolse abi ja kontsessioonkokkulepete lisades kajastamisel.

Tabel 12. Direktiivi 2013/34/EL ja RTJ-i 15 erinevused tulumaksu, müügitulu, äriühenduste, tütar- ja sidusettevõtjate, sihtfinantseerimine ning kontsessioonkokkulepete lisades kajastamise osas

Nõue	RTJ 15 alusel lisades nõutud informatsioon	Direktiiv 2013/34/EL alusel lisades nõutud informatsioon		
		väikeettevõtjad	keskmise suurusega ettevõtjad	suurettevõtjad
Tulumaks	peab avalikustama, § 46-47	ei tohi nõuda, ptk 4 art 16 lg 3	ei pea avalikustama, art 16-18	
Müügitulu	peab avalikustama, § 53	ei tohi nõuda, ptk 4 art 16 lg 3	ei pea avalikustama, art 16-18	peavad avalikustama, art 18 lh 1 p a
Äriühendused ning tütar- ja sidusettevõtjad	peab avalikustama, § 54-55	võib nõuda osaliselt, (art 17 lg 1 p m) art 16 lg 2	peavad avalikustama, art 17 lg 1 p g, k-m	
Koht, kust on võimalik saada konsolideeritud finantsaruannete ära kirju	ei pea avalikustama	ei tohi nõuda, ptk 4 art 16 lg 3	peavad avalikustama art 17 lg 1 p n	
Valitsuspoolne abi ja sihtfinantseerimine	peab avalikustama, § 56	peavad avalikustama, ptk 4 art 16 lg 1 p f		
Teenuse kontsessioonkokkulepped	peab avalikustama, § 57	võib nõuda, ptk 4 art 16 lg 2	peavad avalikustama art 17 lg 1 p n	

Allikas: Autori koostatud direktiivi 2013/34/EL artiklite 16-18 ja RTJ-i 15 alusel.

Kuna Eestis praegu kehtivates õigusnormides ei ole eraldi nõudeid vastavalt ettevõtjate suurusele, siis ei ole RTJ 15 alusel lisades nõutud informatsiooni korral ettevõtjaid suuruse järgi liigitatud. Praegu kehtivate õigusnormide järgi tuleb raamatupidamise

aastaruandeid koostada lähtuvalt olulisuse printsiibist, ehk tuleb esitada informatsioon, mis aitab aruandelugejal langetada adekvaatseid otsuseid. Seega tuleb lisades avalikustada ainult need kirjed, mis on informatiivsed ja kui ettevõtjal ei esine nõudeid, mis tabelis toodud, ei ole vaja neid ka lisades eraldi välja tuua. Näiteks, kui ettevõttel ei esine põhivara, siis ei ole vaja lisades kajastada, et ettevõtjal põhivara puudub.

2.3. Hinnang direktiivi 2013/34/EL mõjule

Järgnevas alapeatükis antakse ülevaade muutustest, millele peaks erilist tähelepanu pöörama ning hinnangud, mida peaks arvestama direktiivi kohaldamisel Eesti õigusaktidega.

Ettevõtjad peavad tähelepanu pöörama asjaolule, et direktiivi 2013/34/EL jõustamisel muutuvad ettevõtjate kategoriseerimise bilansimahu ja netokäibe piirmäärad. Töötajate arvu piirmäärad jäävad muutumatuks. Praegu kehtivad tabelis 13 toodud piirmäärad (European Commission Staff Working Document, 3).

Tabel 13. Ettevõtjate kategooriad ja kategooriatesse liigitamise alused direktiiv 2013/34/EL jõustamiseni

Näitaja	Kategooriad			
	mikroettevõtjad	väikeettevõtjad	keskmise suurusega ettevõtjad	suurettevõtjad
Bilansimaht eurodes	≤2 000 000	≤10 000 000	≤43 000 000	>43 000 000
Netokäive eurodes	≤2 000 000	≤10 000 000	≤50 000 000	>50 000 000
Keskmine töötajate arv aruandeaastal jooksul	≤10	≤50	≤250	>250

Allikas: Autori koostatud Euroopa Liidu Komisjoni töödokumendi andmetel

Ettevõtjate kategoriseerimisel väike-, keskmise suuruse ja suurettevõtjateks muutuvad piirmäärad madalamaks ehk ettevõtja, kes on kuni direktiivi jõustamiseni väikeettevõtja võib liigituda direktiivi jõustamisel keskmise suurusega ettevõtjaks. Samuti on nihkunud piirmäärad ka mikroettevõtjate ja keskmise suurusega ettevõtjate puhul. Tabelis 14 on koondatud ettevõtjate kategooriate piirmäärad direktiivi jõustamiseni ja direktiivi jõustamisel, eelesitatud informatsiooni jälgitavamaks muutmiseks.

Tabel 14. Ettevõtjate kategooriad ja liigitumise alused direktiiv 2013/34/EL jõustamiseni ja jõustamisel

Näitaja direktiivi jõustamiseni/ direktiivi jõustamisel	Kategooriad			
	mikroettevõtjad	väikeettevõtjad	keskmise suurusega ettevõtjad	suurettevõtjad
Bilansimaht eurodes	≤2 000 000 ≤350 000	≤10 000 000 ≤4 000 000	≤43 000 000 ≤20 000 000	>43 000 000 >20 000 000
Netokäive eurodes	≤2 000 000 ≤700 000	≤10 000 000 ≤8 000 000	≤50 000 000 ≤40 000 000	>50 000 000 >40 000 000
Keskmine töötajate arv aruandeaastal jooksul	≤10 ≤10	≤50 ≤50	≤250 ≤250	>250 >250

Allikas: Autori koostatud Euroopa Liidu Komisjoni töödokumendi ja direktiiv 2013/34/EL andmete alusel

Siiani Eestis kehtinud õigusaktides ei ole raamatupidamislikust vaatenurgast lähtuvalt ettevõtjate suuruse järgi kategoriseerimine oluline olnud. Ettevõtjad olenemata töötajate arvust, bilansimahust ja müügitulust, on pidanud koostama raamatupidamise aastaaruandeid vastavalt samadele sätetele ja lisades avalikustamisele kuuluvad nõuded, on olnud kõigile ühised.

Imselt jääb endiselt võimalus valida, kas lähtuda aastaaruannete koostamisel Eesti heast raamatupidamistavast või IFRS-ist, kuna Euroopa Liit on IFRS-i kinnitanud. Seetõttu vastuvõetud uus direktiiv ei mõjuta ettevõtteid, mis juba koostavad oma majandusaasta aruandeid vastavalt IFRS-ile. (J. Alver, L. Alver, Talpas 2014, 253)

Bakalaureusetöö autor näeb direktiivi kooskõlastamiseks Eestis praegu kehtivate normdokumentidega vajalike muudatustena Raamatupidamise Toimkonna juhendi 15 muutmist lähtuvalt kahest vaatenurgast. Esimene variant oleks muuta antud juhendit nii, et nõutakse kõigilt ettevõtjatelt direktiivi järgi nõutud minimaalset informatsiooni. See tähendaks, et väikeettevõtjad peaksid avalikustama aastaaruande lisades:

- arvestuspõhimõtted;
- põhivara (kui seda mõõdetakse ümberhinnatud väärtuses) (Eestis praegu kehtivate õigusaktide alusel ei ole põhivara ümberhinnatud väärtuses lubatud kajastada);
- finantsinstrumendid (kui hinnatakse õiglaselt väärtuses);

- kõik bilansivälised sündmused;
- haldus-, juht- ja järelevalveorganite liikmetele makstud summad;
- üksikute erakorralise suuruse või tekkega tulu- ja kulukirjete summa ja laad;
- keskmine töötajate arv aruandeaasta jooksul;
- pikaajalised kohustised, mille tasumise tähtajani on jäänud rohkem kui viis aastat;
- kõik ettevõtja võlad, mille eest on ettevõtja andnud tagatise.

Suur- ja keskmise suurusega ettevõtjad avalikustaksid vastavalt direktiivile rohkem informatsiooni. Selline lähenemine oleks kõige väikeettevõtja kesksam ja kergendaks väikeettevõtja halduskoormust oluliselt. Samuti saaks siin kohal kasutada mikroettevõtjatele lubatud vabastust raamatupidamise aastaaruande lisade koostamise kohta (Direktiiv 2013/34/EL, artikkel 36, lõige 1, punkt b). Sellisel juhul peab mikroettevõtja avalikustama artikli 16 lõike 1 punktid d ja e nõuded bilansi lõpus. Artikkel 16 lõige 1 punkt d järgi nõutakse kõigi bilansiväliste siduvate finantskohustiste, garantiide või võimalike sündmuste kogusumma, tagatiste laad ja vorm, samuti kõik siduva kohustised, mis on seotud pensionide ning seotud ja sidusettevõtjatega avalikustamist (direktiiv 2013/34/EL, artikkel 16 lõigel 1 punkt d). Ning artikkel 16 lõige 1 punkt e järgi nõutakse haldus-, juht- ja järelevalveorganite liikmetele makstud avansi ja neile antud krediidisummad, näidates intressimäärad, põhitingimused ning tagasimakstud ja mahakantud summad või summad, millest on loobutud, avalikustamist (direktiiv 2013/34/EL, artikkel 16 lõige 1 punkt e).

Teise lähenemisena normdokumentide kooskõlastamiseks antud direktiiviga pakub töö autor välja muuta praegu kehtivaid normdokumente minimaalselt. Näiteks eemaldada Raamatupidamise Toimkonna juhendist 15 lisades avalikustatav informatsioon, mida direktiivi järgi ei tohi nõuda. Näiteks kõikide ettevõtjate puhul ei tohi direktiivist lähtudes nõuda raamatupidamise aastaaruande lisades varudega seotud informatsiooni avalikustamist. Seega tuleks RTJ-ist 15 eemaldada § 35 ehk varude avalikustamine. Praegu kehtivate normdokumentidega nõutakse ka väikeettevõtjatelt lisades informatsiooni, mis puudutab seotud osapooltega tehtud tehinguid, avalikustamist. Direktiivi järgi võivad liikmesriigid otsustada, kas väikeettevõtjatelt antud informatsiooni nõuda või mitte. Antud kontekstis ei peaks arutlusel oleva punkti kohta Eestis kehtivaid normdokumente muutma, see tähendab, et seotud osapooltega tehtud tehingud tuleb endiselt avalikustada ka väikeettevõtjate koostatud aastaaruannete lisades.

Siiski oleks vahepealne variant ilmselt parim lahendus. Kuna esimese lahenduse puhul oleks küll täidetud ettevõtjate, eriti väikeettevõtjate halduskoormuse vähendamise eesmärk, kuid aruande kasutajate informatsiooni piisavus mitte. Väikeettevõtjatelt ei tohi direktiivi jõustamisel lisades nõuda mitmeid kirjeid, mis siiani RTJ- 15 järgi nõutud on. Näiteks varusid ei ole vaja direktiivist lähtudes enam lisades avalikustama. Direktiivist lähtuvalt tuleb toore, lõpetamata toodang ja valmistoodang kajastada bilansi vastavatel ridadel, aga varude allahindlusega seonduvaid summasid ja põhjuseid, mille kohta saab praegu informatsiooni lisadest, ei ole võimalik aruande kasutajal kuidagi leida.

Mikroettevõtjate vabadus raamatupidamise aastaaruandeid mitte koostada oleks ilmselt kooskõlas mõlema eesmärgiga, kuna mikroettevõtjate majandusaasta aruannetel ei ole kuigi palju kasutajaid, seega ei oleks ka kasutajate informatsiooni vajadus piiratud.

Direktiiv tuleb Eesti õigusaktidesse üle võtta selliselt, et arvestatakse Eesti mikro- ja väikeettevõtjate sektori suurust ja osatähtsust. Samal ajal tuleb saavutada tasakaal raamatupidamiskohustuslase halduskoormuse vähendamise ning aruannete usaldusväärsuse ja läbipaistvuse vahel. Eelkõige peab jälgima, et direktiivi ülevõtmisega säiliks aruannete info õigeaegsus, objektiivsus ja piisavus, et võimaldada aruande kasutajatel teha adekvaatseid otsuseid. (Raamatupidamise seaduse muutmise..., 5)

Antud bakalaureusetöö käsitleb eelkõige raamatupidamise aastaaruannete lisadele esitatavaid nõudeid, direktiiv siiski puudutab tervet finantsaruannet. Uuest direktiivist lähtudes, ei ole väikeettevõtjal vajalik enam esitada ka kahte põhjaruannet, täpsemalt rahakäibe aruannet ja omakapitali muutuste aruannet. Arvestades asjaolu, et väikeettevõtjatele lisade koostamisel esitatavaid nõudeid jääb oluliselt vähemaks ning ka põhjaruandeid jääb vähemaks, võib väita, et väikeettevõtjate aruannete informatiivsus langeb oluliselt. Eesti on avatud majandusega väikeriik, kus 99% ettevõtjatest ei ületa ettevõtjate suuruse järgi kategoriseerimisel väikeettevõtjatele määratud näitajaid (Nõmmiste 2013).

Raamatupidamise seaduse muutmise ja sellega seonduvalt teiste seaduste muutmise seaduse eelnõu seletuskirja järgi plaanitakse uue direktiiviga kooskõlas olevat õigusnorme kehtestada alates 2015. aasta 30. novembriks, v.a mõningad sätted, mis jõustuvad 01.01.2017 (Raamatupidamise seaduse muutmise...seletuskiri, 41). Eelnõu seletuskirja kohaselt asendatakse kogu raamatupidamise seaduses „Eesti hea raamatupidamistava“ „Eesti finantsaruandluse standardiga“(Raamatupidamise seaduse muutmise...seletuskiri, 25). Finantsaruandluse standardit puudutavad muudatused jõustuvad 01.01.2017 ja vastava

standardi järgi koostatud aruandeid esitatakse aastal 2018 (Raamatupidamise seaduse muutmise...seletuskiri, 39).

Raamatupidamise seaduse muutmise ja sellega seonduvalt teiste seaduste muutmise seaduse eelnõu järgi plaanitakse Eestis muuta mikroettevõtja definitsiooni. Eelnõu järgi oleks mikroettevõtja Eestis registreeritud äriühing, kelle näitajad vastavad aruandeaasta bilansipäeval kõikidele järgmistele tingimustele: vara kokku kuni 175 000 eurot, kohustised ei ole suuremad kui omakapital, üks osanik, kes on ka juhatuse liige ja ei ole käibemaksukohustuslane (Raamatupidamise seaduse muutmise...eelnõu, 5)

Olenemata täpsetest Eesti õigusaktides läbiviidavatest muudatustest, peaks raamatupidamise aastaaruannete lisade koostamine muutuma Eestis tegutsevate ettevõtjate jaoks lihtsamaks. Siiski jääb küsimus, kas antud lahendus on, ettevõtjate halduskoormuse vähendamise ja aruannete kasutajate informatsiooni vajaduse vahel, optimaalne.

KOKKUVÕTE

Raamatupidamise aastaaruande lisad on täieõiguslikud finantsaruannete koostisosad. Lisad on eriti olulised kreditoridele ja investoritele, et mõista paremini finantsaruande põhiosasid ja saada informatsiooni kasutatud arvestuspõhimõtetest ja saadud informatsiooni põhjal teha kaalutletud otsuseid.

Eestis tegutsevatel ettevõtjatel tuleb aastaaruannete lisade koostamisel lähtuda Raamatupidamise seaduse peatükk 3 paragrahvist 21. Seda täiendab Raamatupidamise Toimkonna juhend 15. Alternatiivina võib lähtuda lisade koostamisel ka IFRS-st, kusjuures ettevõtjate jaoks, kes on juba oma majandusaastaaruandeid vastavalt IFRS-ile koostanud, ei too uus direktiiv kaasa muudatusi.

Bakalaureusetöö eesmärk oli tutvustada direktiivi 2013/34/EL ja selgitada, mis võib muutuda väike-, keskmise suuruse ja suurettevõtjate jaoks raamatupidamise aastaaruande lisade koostamisel.

Bakalaureusetöö tulemusena võib välja tuua, et lähtuvalt direktiivist peavad kõik ettevõtjad avalikustama lisades oluliselt vähem informatsiooni ja see vähendab ettevõtjate aruannetega seonduvat halduskoormust. Eriti on pööratud tähelepanu väikeettevõtjate halduskoormuse vähendamisele ja seega peavad väikeettevõtjad esitama aastaaruannete lisades kõige vähem informatsiooni. Mõningates avalikustamisele kuuluvates punktides võivad liikmesriigid otsustada, kas ja millisel määral väikeettevõtjad neid avalikustama peavad.

Mitmeid kirjeid, mis praegu on raamatupidamise aastaaruande lisades nõutud, ei pea enam kajastama uuest direktiivist lähtudes, sealhulgas varud, kasutusrent, bioloogiline käibevara, tulumaks ning maksukohustised ja –nõuded. Arvestuspõhimõtted, tegevusjätkuvus, raamatupidamislike hinnangute muutused, vigade korrigeerimised, valitsuspoolne abi ja sihtfinantseerimine ning õiglasel väärtusel kajastatud finantsinstrumendid tuleb kajastada nii RTJ-i 15 järgi kui ka direktiivi järgi. Seega antud nõuded ei muutu. Ülejäänud nõuetes on palju erisusi ettevõtjate suuruse järgi.

Eesti Euroopa Liidu liikmesriigina peab oma normdokumendid direktiiviga kohandama hiljemalt 2015. aasta 20. juuliks. Direktiivi jõustamiseks vajalikud muudatused võiksid lähtuda minimaalse lisades avalikustatava teabe nõudest, mis samas ei taga raamatupidamise aastaaruannete kasutajate infovajadust ja üleüldiselt aruannete informatiivsus väheneb, kuna enamus Eestis tegutsevatest ettevõtjatest on väikeettevõtjad. Teise võimalusena oleks muuta Raamatupidamise Toimkonna juhendit 15 minimaalselt, likvideerides nõuded, mida direktiivi järgi ei tohi nõuda aga samas nõuda maksimaalset, mida on lubatud nõuda. Kolmanda variandina võidakse muuta RTJ-i 15 selliselt, et mõningaid nõudeid, mida tohib lisaks nõuda, kohaldatakse, aga näiteks kasutatakse mikroettevõtjate lisadest vabastamise võimalust koos mikroettevõtja definitsiooni muudatusega ehk vabastatakse lisade koostamisest ainult need ettevõtjad, kes vastavad eelnõu kohaselt uuele mikroettevõtja definitsioonile.

Kuna Raamatupidamise Toimkonna juhendis 15 ei ole erinevaid nõudeid väike-, keskmise suuruse ja suurettevõtjate jaoks lisade koostamisel, tuleb see kindlasti lisada. Tähelepanu peab pöörama ka asjaolule, et jõustamisele kuuluva direktiivi järgi muutuvad ettevõtjate väike-, keskmise suuruse ja suurettevõtjateks kategoriseerimise netokäibe ja bilansimahu piirmäärad allapoole.

SUMMARY

PREPARATION OF THE NOTES TO THE FINANCIAL STATEMENT ACCORDING TO EUROPEAN UNION DIRECTIVE 3013/34/EU

Kairit Ulm

In 2013, the European Parliament and the Council of the European Union adopted a new accounting Directive 2013/34/EU, which has been drawn up on the principle; Think Small First. However, since the European Union has now 28 Member States and each country has developed its own reporting formats and features, in which the European Union cannot be taken into account. The new Directive cannot uniquely prescribe what is required from enterprises in annual reports. The directive sets out the basic orientations and a number of issues are left to Member States to decide whether and what kind of information is required in the notes of the financial statement. The topic of this thesis is actual, since member States shall bring into force the laws, regulations and administrative provisions necessary to comply with this Directive by 20 July 2015.

This topic has been chosen in order to introduce a new directive and to find out what changes according to the new Directive in small, large and medium-sized enterprises for the preparation of the notes to the financial statements after the implementation of new Directive in Estonia.

In the present work has been used secondary data analysis of the text. This research method is chosen, as different legislation in being compared. In the current legislation, the Directive 2013/34/EU has not brought into force, and therefore qualitative and quantitative study of Directive 2013/34 / EU practical applications cannot be performed

The notes are full-fledged part of the financial statements. The notes are especially important to creditors and investors to better understand the basic elements of financial reporting and the accounting principles used to obtain information and make calculated decisions based on information received.

Companies operating in Estonia prepare the notes to the financial statements according to the Accounting Act, Chapter 3, and section 21 which is supplemented by the Accounting Standards Board's guideline (ASBG) 15- Disclosures in the notes. Alternatively, the guide may allow preparation of the notes according to the IFRS. Directive does not bring any new amendments to entities who already have their financial statements prepared in accordance with IFRS.

It may be pointed out that according to the directive, all undertakings disclose in the notes less information, and it reduces the administrative burdens of enterprises reports. In particular, attention is paid to reducing administrative burdens for small entities, and therefore they must provide in the notes to the financial statements the least information.

According to the new Directive, many currently required notes, are not obligatory to disclose in the notes, including inventory, operating lease, biological current assets, tax liabilities and tax receivables.

To adopt the new Directive to Estonia's legislation are many possibilities. One possibility is to insist disclosure in notes only minimum requirements, which would reduce the administrative burden especially for small entities. The second possibility is to change ASBG 15 minimal and require all information that is allowed to require. That way would be annual reports user's information needs most protected.

Since the ASBG 15 has not different requirements for small, medium-size and large enterprises, for the preparation of the notes, it must be added. Attention must be paid to the fact that the enforcement of the directive will change the limits of criteria's (balance sheet total and net turnover) of categorization undertakings to small, medium-size and large undertakings.

The Member States must adopt the Directive the way that the intention of directive, to reduce small undertakings administrative burden, will be accomplished without reducing the financial statements user's information needs.

VIIDATUD ALLIKAD

2013/34/EL. Euroopa Parlamendi ja nõukogu direktiiv. 29.06.2013.a –
Euroopa Liidu Teataja 26.06.2013, L 182/19

Alver, J., Alver, L. (2013). Mõningaid ääremärkusi Euroopa Liidu uuele raamatupidamisdirektiivile - *Audit, Maksud, raamatupidamine ja majandusanalüüs II*, Tallinna Tehnikaülikool, lk 13-25.

Alver, J., Alver, L., Talpas, L. (2014). Implementation of IFRSs and IFRS for SMEs: the case of Estonia. - *Accounting & Management Information Systems / Contabilitate si Informatica de Gestiune*, Vol. 13, Issue 2, pp. 236-258.

Breuer, A., Breuer, B. L., Lesconi-Frumusanu, N. M. (2013). Harmonization of accounting provisions for SMEs - *Analele Universitatii 'Eftimie Murgu' Resita. Fascicola II. Studii Economice*. pp. 102-110.

Drake, M. S., Myers, J. N., Myers, L. A. (2009). Disclosure Quality and the Mispricing of Accruals and Cash Flow - *Journal of Accounting, Auditing & Finance*. Vol. 24. Issue 3, pp. 357-384

European Commission Staff Working Document. 7.10.2009
http://ec.europa.eu/enterprise/policies/sme/files/sme_definition/sme_report_2009_en.pdf (20.01.2015)

Farcas, M., Rus, L. (2014). European accounting regulation – History and Perspectives. - *Annals of the University of Oradea, Economic Science Series*, Vol. 23, Issue 1, pp. 625-631

Franco, G. D., Wong, M., Zhou, Y. (2011). Accounting Adjustments and the Valuation of Financial Statement Note Information in 10-K Filings – *The Accounting Review*. Vol. 25, issue 5, pp. 1577-1604.

Kieso, D. E., Weygandt, J. J., Warfield, T. D. (2011). *Intermediate Accounting*, volume 2. IFRS ed. Hoboken: John Wiley & Sons.

Majandusaasta aruande taksonoomia määrus. Vabariigi Valitsuse määrus. 17.12.2009. a –
RT I 2009, 64, 436; RT I, 27.12.2013, 21

- Nõmmiste, M. (2013). Muudatused EL arvestuse ja finantsaruandluse direktiivides. <http://www.grantthornton.ee/publikatsioonid/muudatused-el-arvestuse-ja-finantsaruandluse-direktiivides/> (15.05.2015)
- Prants, G. (2013). Raamatupidamise aastaaruande lisade koostamine Eestis. TTÜ Majandusarvestuse instituut. 61 lk. (Bakalaureuse töö)
- Raamatupidamise seadus. Vastu võetud Riigikogus 20.novembril 2002. a – RT I, 2002, 102, 600; RT I, 13.03.2014, 50
- Raamatupidamise seaduse muutmise ja sellega seonduvalt teiste seaduste muutmise seaduse eelnõu. <http://eelnou.valitsus.ee/main#lZ2b8TUc> (27.05.2015)
- Raamatupidamise seaduse muutmise ja sellega seonduvalt teiste seaduste muutmise seaduse eelnõu seletuskiri. <http://eelnou.valitsus.ee/main#lZ2b8TUc> (27.05.2015)
- Raamatupidamise Toimkonna juhend nr. 2 – Nõuded esitusviisile. Vastu võetud Raamatupidamise Toimkonna otsusega 30. detsembril 2011. RT III, 10.01.2012, 5.
- Raamatupidamise Toimkonna juhend nr. 6 – Kinnisvarainvesteeringud, 6. Vastu võetud Raamatupidamise Toimkonna otsusega 30. detsembril 2011. RT III, 10.01.2012, 5.
- Raamatupidamise Toimkonna juhend nr. 15 - Lisades avalikustatav informatsioon. Vastu võetud Raamatupidamise Toimkonna otsusega 30. detsembril 2011. RT III, 10.01.2012, 5.
- Raigla, A. (2007). Raamatupidamise aastaaruande lisade koostamisest Eestis. *Raamatupidamiselt majandusarvestusele I*, (lk 117-123). Tallinn
- Reinberg, L. (1999). Firma aastaaruanne. Tallinn: Deebet
- Ruhl, M. J., Smith, O. M. (2013). The Accounting Entity, Relevance, and Faithful Representation: Linking Financial Statement Notes to the FASB and IASB Conceptual Frameworks. - *Issues in Accounting Education*. Vol. 28. Issue 4, pp. 1009-1029.
- Schroeder, R. G., Myrtle, W. C., Cathey, J. M. (2009). *Financial Accounting Theory and Analysis: Text and cases*. 9th ed. Hoboken: John Wiley & Sons
- Weiss, J. (2012). Invitation to Comment: Disclosure Framework (Part 1). – *GAAP Update Service*, Vol. 12, Issue 20, pp. 1-8

LISAD

Lisa 1. Väikeettevõtjalt, keskmise suurusega ettevõtjalt ja suurettevõtjalt lisades avalikustamisele kuuluv informatsioon

Kajastamisobjekt	Väike-ettevõtja	Keskmise suurusega ettevõtja	Suur-ettevõtja
Arvestuspõhimõtted	x	x	x
Põhivara, kui seda mõõdetakse ümberhinnatud väärtuses	x	x	x
Finantsinstrumendid ja/või muu vara, kui neid mõõdetakse õiglases väärtuses	x	x	x
Kõik bilansivälised sündmused	x	x	x
Haldus-, juht- ja järelevalveorganite liikmetele makstud summad	x	x	x
Üksikute erakorralise suuruse või tekkega tulu- või kulukirjete summa ja laad	x	x	x
Pikaajalised kohustised mille maksetähtajani on jäänud rohkem kui viis aastat, ning kõik ettevõtja võlad, mille eest ettevõtja on andnud tagatise, kusjuures näidatakse tagatise laad ja vorm	x	x	x
Keskmine töötajate arv aruandeaasta jooksul	x	x	x
Põhivara	v	x	x
Väikseima ettevõtjate ühenduse, kuhu ettevõtja kuulub tütar-ettevõtjana ja konsolideeritud finantsaruandeid koostava ettevõtja ärinimi ja registrijärgne asukoht	v	x	x
Bilansis kajastamata kokkulepete laad ja äriiline eesmärk ning nende finantsmõju ettevõtjale	v	x	x
Bilansipäevajärgsed sündmused, mis ei kajastu kasumiaruandes või bilansis	v	x	x
Tehingud seotud osapooltega*	v	x	x
Põhi- ja käibevara korrigeerimiste summa ja põhjendus, kui väärtust korrigeeritakse üksnes seoses maksustamisega,	-	x	x
Finantsinstrumendid, kui neid mõõdetakse soetus- või tootmismaksumuse alusel	-	x	x
Haldus-, juht- ja järelevalveorganite liikmete tasud aruandeaastal, ning kõik siduvad kohustised, mis tekivad või on võetud seoses nende organite endiste liikmete vanaduspensioniga. **	-	x	x
Aruandeaasta töötajate keskmine arv ja tööjõukulud, liigendatuna töötasudeks, sotsiaalkindlustuskuludeks ja pensionikuludeks, kui neid kulusid ei ole kasumiaruandes eraldi avalikustatud;	-	x	x

Lisa 1 järg

Kajastamisobjekt	Väike-ettevõtja	Keskmise suurusega ettevõtja	Suur-ettevõtja
Edasilükkunud tulumaksu saldo aruandeaasta lõpus ja selle saldo muutused aruandeaasta jooksul, kui bilansis kajastatakse eraldi edasilükkunud tulumaksu jaoks	-	X	X
Iga sellise ettevõtja ärinimi ja registrijärgne asukoht, milles vaadeldav ettevõtja ise või isiku kaudu, kes tegutseb enda nimel, kuid ettevõtja huvides, omab märkimisväärset osalust, kusjuures näidatakse omatava kapitali osatähtsus ning asjaomase ettevõtja kinnitatud finantsaruannetes esitatud omakapitali ja reservide suurus ning viimase aruandeaasta kasum või kahjum (va kui asjaomane ettevõtja ei avalda oma bilansse ega oma selle üle kontrolli).***	-	X	X
Lubatud kapitali piires aruandeaasta jooksul märgitud aktsiate või osade arv ja nimiväärtus või selle puudumise korral arvestuslik nimiväärtus	-	X	X
Aktsiad või osad liikide kaupa arvuliselt ja nimiväärtuses või selle puudumisel arvestuslikus nimiväärtuses	-	X	X
Kõik osalust tõendavad väärtpaberid, vahetusvõlakirjad, ostutähed, optsioonid või samalaadsed väärtpaberid või õigused, kusjuures näidatakse nende arv ja nendega kaasnevad õigused	-	X	X
Iga sellise ettevõtja ärinimi, peakorter või registrijärgne asukoht ja õiguslik vorm, milles ettevõtja on piiramatult vastutusega osanik	-	X	X
Suurima ettevõtjate ühenduse, kuhu ettevõtja kuulub tütar-ettevõtjana, konsolideeritud finantsaruandeid koostava ettevõtja ärinimi ja registrijärgne asukoht	-	X	X
Koht, kust on võimalik saada (kui ettevõtja kuulub tütar-ettevõtjana) konsolideeritud finantsaruannete ära kirju, juhul kui need on kättesaadavad	-	X	X
Ettepanek kasumi jaotamise või kahjumi käsitlemise kohta või, kui see on asjakohane, siis kasumi jaotamine või kahjumi käsitlemine	-	X	X
Netokäive	-	-	X
Vannutatud audiitori või audiitorühingu poolt nõutud kogutasud	-	-	X

Allikas: Autori koostatud direktiiv 2013/34/EL artiklite 16-18 alusel

Märkus: *Liikmesriigid võivad lubada või nõuda, et avaldatakse ainult sellised tehingud seotud osapooltega, mis ei ole tehtud tavapärasel tingimustel. Liikmesriigid võivad lubada, et kontserni ühe või mitme liikme vahelisi tehinguid ei avalikustata, tingimusel et tehingu osaliseks olevad tütar-ettevõtjad on täielikult sellise liikme omandis. Liikmesriigid võivad lubada keskmise suurusega ettevõtjal piirduda seotud osapooltega tehtud tehingute avalikustamisel ainult tehingutega, mis on tehtud omanikega, kellel on ettevõtjas märkimisväärne osalus, ettevõtjatega, kelles ettevõtjal endal on märkimisväärne osalus või ettevõtja haldus-, juht- või järelevalveorganite liikmetega.

** Liikmesriigid võivad sellise teabe avalikustamise nõudest loobuda, kui selle avalikustamine võimaldaks tuvastada sellise organi konkreetse liikme finantsseisundi.

*** Liikmesriigid võivad ka lubada kõnealuse teabe väljajätmist, kui selle laad kahjustaks oluliselt ettevõtjat, kelle kohta see käib. Liikmesriigid võivad ette näha, et selliseks väljajätmiseks on vaja eelnevat haldusasutuse või kohtu luba. Iga selline väljajätmine avalikustatakse finantsaruannete lisades.

Käesolevas tabelis tähistab „x“ kohustuslikku avalikustamist, „v“ tähistab liikmesriikide vabadust otsustada, kas on vaja avalikustada antud informatsioon ja „-“ tähistab, et liikmesriigid ei tohi nõuda sellise nõude avalikustamist. Tabeli all on toodud „*“-ga täpsustused mõningate punktide kohta, kus liikmesriikidel on erandjuhtudel õigus lubada antud informatsiooni mitte avalikustamist.

Lisa 2. Muudatused lisade koostamisel direktiiv 2013/34/EL jõustamisel

Nõue	RTJ 15 alusel lisades nõutud informatsioon	Direktiiv 2013/34/EL alusel lisades nõutud informatsioon		
		väikeettevõtjad	keskmise suurusega ettevõtjad	suurettevõtjad
Arvestuspõhimõtted	peab avalikustama, § 12-13	peavad avalikustama, ptk 4 art 16 lg 1 p a		
Raamatupidamislike hinnangute muutused	peab avalikustama, § 14	peavad avalikustama, L182/22 lg 22		
Vigade korrigeerimine	peab avalikustama, § 15	peavad avalikustama, ptk 3 art 9 lg 5		
Bilansipäevajärgsed sündmused	peab avalikustama, § 16	võib nõuda, ptk 4 art 16 lg 2	peavad avalikustama, ptk 4 art 17 lg 1 p q	
Tegevuse jätkuvus	peab avalikustama, § 17-18	peavad avalikustama, L182/22 lg 24		
Tehingud seotud osapooltega	peab avalikustama, § 19-21	võib nõuda, art 16 lg 2	peavad avalikustama, ptk 4 art 17 lg 1 p r	
Haldus-, juht- ja järelevalveorganite liikmetele makstud avansi ja neile antud krediidi summad	peab avalikustama, § 21 p d	peab avalikustama, ptk 4 art 16 lg 1 p e		
Juhtkonna liikmetele arvestatud tasu	peab avalikustama, § 22	ei tohi nõuda, ptk 4 art 16 lg 3	peavad avalikustama, ptk 4 art 17 lg 1 p d	
Töötajate arv	peab avalikustama, § 26	peab avalikustama, ptk 4 art 16 lg 1 p h		
Töötasu üldsumma	peab avalikustama, § 26	ei tohi nõuda, ptk 4 art 16 lg 3	peavad avalikustama, ptk 4 art 17 lg 1 p e	
Audiitortasud	peab avalikustama, § 27	ei tohi nõuda, ptk 4 art 16 lg 3	ei pea avalikustama	peavad avalikustama, ptk 4 art 18 lg 1 p b
Omakapital	peab avalikustama, § 28-29	ei tohi nõuda, ptk 4 art 16 lg 3	peavad avalikustama, ptk 4 art 17 lg 1 p h,i	
Õiglase väärtuse meetodil kajastatavad finantsinstrumendid	peab avalikustama, § 31	peavad avalikustama, ptk 4 art 16 lg 1 p c		
Soetusmaksumuses kajastatavad finantsinstrumendid	peab avalikustama, § 30	ei tohi nõuda, art 16 lg 3	peavad avalikustama, ptk 4 art 17 lg 1 p c	

Lisa 2. Järg

Nõue	RTJ 15 alusel lisades nõutud informatsioon	Direktiiv 2013/34/EL alusel lisades nõutud informatsioon		
		väikeettevõtjad	keskmise suurusega ettevõtjad	suurettevõtjad
Maksudkohustised- ja nõuded	peab avalikustama, § 34	ei pea avalikustama		
Varud	peab avalikustama, § 35	ei pea avalikustama		
Materiaalne ja immateriaalne põhivara	peab avalikustama, § 36-37	võib nõuda, ptk 4 art 16 lg 2	peavad avalikustama, ptk 4 art 17 lg 1 p a	
Kinnisvarainvesteering	peab avalikustama, § 38-40	võib nõuda, ptk 4 art 16 lg 2	peavad avalikustama, ptk 4 art 17 lg 1 p a	
Bioloogiline põhivara	peab avalikustama, § 41-43	võib nõuda, ptk 4 art 16 lg 2	peavad avalikustama, ptk 4 art 17 lg 1 p a	
Kapitalirent	peab avalikustama, § 48-49	võib nõuda, ptk 4 art 16 lg 2	peavad avalikustama, ptk 4 art 17 lg 1 p a	
Bioloogiline käibevara	peab avalikustama, § 41-43	ei tohi nõuda, ptk 4 art 16 lg 3	ei pea avalikustama, ptk 4 art 16-18	
Eraldised, tingimuslik vara ja tingimuslikud kohustised	peab avalikustama, § 44-45	peavad avalikustama, ptk 4 art 16 lg 1 p d		
Kasutusrent	peab avalikustama, § 50-53	ei tohi nõuda, ptk 4 art 16 lg 3	ei pea avalikustama, ptk 4 art 16-18	
Tulumaks	peab avalikustama, § 46-47	ei tohi nõuda, ptk 4 art 16 lg 3	ei pea avalikustama, ptk 4 art 16-18	
Müügitulu	peab avalikustama, RTJ 15 § 53	ei tohi nõuda, ptk 4 art 16 lg 3	ei pea avalikustama, art 16-18	peavad avalikustama, art 18 lh 1 p a
Äriühendused ning tütar- ja sidusettevõtjad	peab avalikustama, § 54-55	võib nõuda osaliselt, (art 17 lg 1 p m) art 16 lg 2	peab avalikustama, art 17 lg 1 p g, k-m	
Koht, kust on võimalik saada konsolideeritud finantsaruannete ära kirju	ei pea avalikustama	ei tohi nõuda, ptk 4 art 16 lg 3	peavad avalikustama, art 17 lg 1 p n	
Valitsuspoolne abi ja sihtfinantseerimine	peab avalikustama, § 56	peab avalikustama, ptk 4 art 16 lg 1 p f		
Teenuse kontsessioonkokkulepped	peab avalikustama, § 57	võib nõuda, ptk 4 art 16 lg 2	peavad avalikustama, art 1 lg 1 p n	

Allikas: Autori koostatud direktiiv 2013/34/EL artiklite 16-18 ja RTJ 15 alusel