

TALLINNA TEHNIKAÜLIKOOL

Majandusteaduskond

Majandusarvestuse instituut

Finantsarvestuse õppetool

Grete Remiküll

**RAAMATUPIDAMISE AASTAARUANDE LISADE  
KOOSTAMINE LÄHTUVALT 2016. AASTAL JÕUSTUNUD  
SEADUSEMUUDATUSEST**

Bakalaureusetöö

Juhendaja: lektor Monika Nikitina-Kalamäe

Tallinn 2016

Olen koostanud töö iseseisvalt.

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

Grete Remiküll .....

Üliõpilase kood: 134740TABB

Üliõpilase e-posti aadress: grete.remikyll@gmail.com

Juhendaja lektor Monika Nikitina-Kalamäe arvamus:

Töö vastab bakalaureusetööle esitatud nõuetele

.....

(allkiri, kuupäev)

Kaitsmiskomisjoni esimees:

Lubatud kaitsmisele

.....

(ametikoht, nimi, allkiri, kuupäev)

## SISUKORD

ABSTRAKT .....	5
SISSEJUHATUS .....	7
1. RAAMATUPIDAMISE AASTAARUANDE LISADE KOOSTAMINE ENNE 2016. AASTAL JÕUSTUNUD SEADUSEMUUDATUST .....	9
1.1. Raamatupidamise aastaaruande lisade koostamise olulisus .....	11
1.2. Nõuded raamatupidamise aastaaruande lisadele enne 2016. aastal jõustunud seadusemuudatust kehtinud RTJ 15 alusel .....	13
2. RAAMATUPIDAMISE AASTAARUANDE LISADE KOOSTAMINE LÄHTUVALT 2016. AASTAL JÕUSTUNUD SEADUSEMUUDATUSEST .....	15
2.1. Üldised muutused võrreldes eelnevalt kehtinud õigusaktidega .....	17
2.2. Nõuded mikroettevõtte raamatupidamise aastaaruande lisade koostamisele .....	19
2.3. Nõuded väikeettevõtte raamatupidamise aastaaruande lisade koostamisele .....	22
2.4. Nõuded keskmise suurusega ja suurettevõtete raamatupidamise aastaaruande lisade koostamisele .....	29
2.5. Probleemid raamatupidamise aastaaruande lisade koostamisel .....	30
2.5. Hinnang muutustele .....	32
3. RAAMATUPIDAMISE AASTAARUANDE LISADE KOOSTAMINE LÄHTUVALT 2016. AASTAL JÕUSTUNUD SEADUSEMUUDATUSEST ETTEVÕTETE NÄITEL .....	34
3.1. Raamatupidamise aastaaruande lisade koostamine mikroettevõtte AGG Raamatupidamisteenused OÜ näitel .....	34
3.2. Raamatupidamise aastaaruande lisade koostamine väikeettevõtte Fortum CFS Eesti OÜ näitel .....	36
KOKKUVÕTE .....	39
SUMMARY .....	41
VIIDATUD ALLIKAD .....	43
LISAD .....	45
Lisa 1. AGG Raamatupidamisteenused OÜ 2014. aasta bilanss ja kasumiaruanne .....	45

Lisa 2. AGG Raamatupidamisteenused OÜ 2014. aasta raamatupidamise aastaaruande lisad.....	47
Lisa 3. Fortum CFS Eesti OÜ 2014. aasta bilanss ja kasumiaruanne.....	54
Lisa 4. Fortum CFS Eesti OÜ raamatupidamise aastaaruande lisa „Arvestuspõhimõtted“ .....	56
Lisa 5. Fortum CFS Eesti OÜ raamatupidamise aastaaruande lisa „Materiaalne põhivara“ .....	59
Lisa 6. Fortum CFS Eesti OÜ raamatupidamise aastaaruande lisa „Immateriaalne põhivara“ .....	60
Lisa 7. Fortum CFS Eesti OÜ raamatupidamise aastaaruande lisad „Seotud osapooled“ ja „Keskmine töötajate arv aruandeaasta jooksul“ .....	61

## **ABSTRAKT**

Töö pealkiri on: Raamatupidamise aastaaruande lisade koostamine lähtuvalt 2016. aastal jõustunud seadusemuudatusest

Käesolevas bakalaureusetöös uuriti raamatupidamise aastaaruande lisade koostamist lähtuvalt 2016. aastal jõustunud raamatupidamise seaduse muudatusest. Töö eesmärk oli selgitada välja erinevused raamatupidamise aastaaruande lisade koostamisel enne 2016. aastal jõustunud seadusemuudatust kehtinud õigusaktide ning 2016. aastal kehtima hakanud raamatupidamise seaduse muudatusest lähtuvate õigusaktide vahel. Töös käsitleti raamatupidamise aastaaruande lisade koostamist lähtuvalt Eesti heast raamatupidamistavast ja seda toetavast Raamatupidamise Toimkonna juhendist nr 15. Eesmärgi saavutamiseks kasutati antud bakalaureusetöös sekundaaranalüüsi, omavahel võrreldi kahte raamatupidamise seaduse redaktsiooni (jõustumise kuupäevad: 23.03.2014 ja 01.01.2016) ning kahte erinevat versiooni Raamatupidamise Toimkonna juhendist nr 15 (Eesti hea raamatupidamistava alates 2013 ja alates 2016). Esmalt antakse töös lühiülevaade raamatupidamise korraldamisest ja majandusaasta aruande koostamisest ning esitamisest Eestis. Seejärel selgitatakse raamatupidamise aastaaruande lisade koostamise olulisust ja antakse ülevaade lisade koostamisest enne raamatupidamise seaduse muudatust kehtinud RTJ-st 15 lähtuvalt. Teises peatükis on uuritud raamatupidamise aastaaruande lisade koostamist vastavalt 2016. aastal jõustunud seadusemuudatusele. Muutunud raamatupidamise seadus lähtub Euroopa Parlamendi ja Nõukogu direktiivist 2013/34/EL. Sekundaaranalüüsi tulemusel selgus, et seadusemuudatuse kohaselt jaotatakse ettevõtted suuruskategooriatesse, esmalt kehtestatakse nõuded mikro- ja väikeettevõtetele, seejärel keskmise suurusega ja suurettevõtetele. Vastavalt uuenenud raamatupidamise seadusele võivad mikro- ja väikeettevõtted edaspidi koostada lihtsustatud raamatupidamise aastaaruande, mis koosneb vähemalt kahest põhiaruandest (bilanss, kasumiaruanne) ning lisadest. Raamatupidamise aastaaruande lisades on mikro- ja väikeettevõtelt nõutud vaid piiritletud info

esitamine. Töö kolmandas osas tuuakse välja kahe erinevasse suurskategoriasse kuuluva ettevõtte 2014. aasta majandusaasta aruande põhjal raamatupidamise aastaaruande lisade koostamine lähtudes 2016. aastal jõustunud raamatupidamise seaduse muudatusest.

Võtmesõnad: direktiiv 2013/34/EL, raamatupidamise seaduse muudatus, RTJ 15 alates 2016, nõuded mikro-, väike-, keskmise suurusega ja suuretevõtetele, raamatupidamise aastaaruande lisad

## SISSEJUHATUS

Viimase 30 aasta jooksul on Euroopa Liidu finantsaruandlust reguleerivatele õigusaktidele lisandunud hulgaliselt parandusi ja uusi nõudeid, mis on muutnud arvestusala reeglid järjest keerulisemaks ning tekitanud aja jooksul ettevõtetele lisakoormust. Lisaks sellele on pidevad täiendused muutnud erinevates liikmesriikides koostatud finantsaruanded omavahel võrreldamatuks. Majandusarvestus aga puudutab mitmeid erinevaid grupe, kes on huvitatud arvestuspraktikate võrreldavusest. Osapoolte mitmekesisus muudab arvestuspraktikate harmoneerimise vajalikuks. Seetõttu vajas Euroopa Liidus arvestusala puudutav regulatsioon kaasajastamist.

Käesoleva bakalaureusetöö temaatika on aktuaalne, sest eelnevalt kirjeldatud olukorra parandamiseks võeti 26.06.2013. aastal vastu Euroopa Parlamendi ja Nõukogu direktiiv 2013/34/EL (edaspidi raamatupidamisdirektiiv), millega viidi 2016. aasta alguses kooskõlla Eestis kehtiv raamatupidamise seadus. Lähtuvalt sellest muudeti ka Raamatupidamise Toimkonna juhendis nr 15 (edaspidi RTJ 15) esitatavaid nõudeid raamatupidamise aastaaruande lisadele. Muudatused jõustuvad raamatupidamise aastaaruannetele, mida koostatakse 1.01.2016 ja hiljem algavate aruandeperioodide kohta.

Bakalaureusetöö eesmärk on selgitada välja erinevused raamatupidamise aastaaruande lisade koostamisel enne 2016. aastal jõustunud seadusemuudatust kehtinud õigusaktide ning 2016. aastal kehtima hakanud raamatupidamise seaduse muudatusest lähtuvate õigusaktide vahel. Töös käsitletakse raamatupidamise aastaaruande lisade koostamist lähtuvalt Eesti heast raamatupidamistavast ning seda täiendavast Raamatupidamise Toimkonna juhendist nr 15. Käesolevas bakalaureusetöös kasutatakse eesmärgini jõudmiseks sekundaaranalüüsi ehk juba olemasolevate andmete analüüsi, omavahel võrreldakse kahte raamatupidamise seaduse redaktsiooni (jõustumise kuupäevad: 23.03.2014 ja 01.01.2016) ning kahte erinevat versiooni RTJ-st 15 (Eesti hea raamatupidamistava alates 2013 ja alates 2016). Analüüsi tulemusel selgitatakse välja erinevused uuritavate õigusaktide vahel.

Töö on jaotatud kolmeks peatükiks, mis omakorda koosnevad alapeatükkidest. Esimeses peatükis antakse lühiülevaade raamatupidamise korraldamisest ning majandusaasta aruande koostamisest ning esitamisest Eestis. Seejärel tuleb juttu raamatupidamise aastaaruande lisade koostamise olulisusest ning lisade koostamisest enne 2016. aastal jõustunud raamatupidamise seaduse muudatust kehtinud RTJ-st 15 lähtuvalt.

Teine peatükk käsitleb raamatupidamise aastaaruande lisade koostamist lähtuvalt muutunud raamatupidamise seadusest ning 2016. aastal kehtima hakanud Raamatupidamise Toimkonna juhendist nr 15. Selles peatükis tuuakse välja muutused raamatupidamise aastaaruande lisade koostamisel mikro-, väike- ning keskmise suurusega ja suurettevõtete jaoks. Samuti kirjeldatakse selles peatükis probleeme, mis ilmsid lisade koostamisel enne 2016. aastal jõustunud seadusemuudatust ning probleeme, mis autori arvates võivad tekkida seoses muutunud raamatupidamise seadusega. Lisaks antakse antud peatükis hinnang muutustele raamatupidamise aastaaruande lisade koostamisel.

Kolmandas peatükis toob autor kahe Eesti head raamatupidamistava järgiva ettevõtte näitel välja, kuidas koostada raamatupidamise aastaaruande lisasid lähtudes muutunud raamatupidamise seadusest ning 2016. aastal kehtima hakanud Raamatupidamise Toimkonna juhendist nr 15.

Käesoleva bakalaureusetöö raames on mõisteid mikroettevõtja ja mikroettevõtte, väikeettevõtja ja väikeettevõtte ning suurettevõtja ja suurettevõtte kasutatud samatähenduslikult. Antud töös on läbivalt kasutatud mõistet „kohustus“ mitte „kohustis“, töö autor on küll teadlik, et raamatupidamise seaduse muudatusega võeti kasutusele termin „kohustis“, kuid uues RTJ-s 15 on endiselt kasutatud terminit „kohustus“. Kuna töös võrreldakse kahte erinevat raamatupidamise seaduse redaktsiooni, siis viitamisel 23.03.2014 jõustunud redaktsioonile esineb viites redaktsiooni jõustumise kuupäev, viidates 01.01.2016 jõustunud ehk kehtivale redaktsioonile, viites kuupäeva ei kasutata.

Antud töös ei käsitleta Raamatupidamise Toimkonna juhendis nr 15 esitatud nõudeid likvideerimisaruande lisades avalikustatava informatsiooni ning mittetulundusühingute ja sihtasutuste aruannetes avalikustatava informatsiooni kohta. Samuti ei hõlma töö konsolideeritud finantsaruannete lisasid.



# **1. RAAMATUPIDAMISE AASTAARUANDE LISADE KOOSTAMINE ENNE 2016. AASTAL JÕUSTUNUD SEADUSEMUUDATUST**

Eestis reguleerib raamatupidamise korraldamist raamatupidamise seadus (RPS), mille eesmärk on õiguslike aluste loomine ning põhinõuete kehtestamine rahvusvaheliselt tunnustatud põhimõtetest lähtuva raamatupidamise ja finantsaruandluse korraldamiseks (RPS, § 1).

Raamatupidamise seaduse § 17 sätestab, et raamatupidamiskohustuslasel on võimalik valida, millisest raamatupidamistavast lähtudes ta oma raamatupidamist korraldab, kas Eesti heast raamatupidamistavast või rahvusvahelistest finantsaruandluse standarditest (inglise keeles *International Financial Reporting Standards - IFRS*) lähtudes. Hoolimata raamatupidamiskohustuslase kasutatavast raamatupidamistavast, defineerib raamatupidamise seaduse § 16 kümme alusprintsipi, mis on rahvusvaheliselt tunnustatud arvestuse ja aruandluse põhimõtete osaks ning millest tuleb raamatupidamise korraldamisel lähtuda kõikidel ettevõtetel (Villems 2008, 9). Iga raamatupidamiskohustuslane on kohustatud korraldama oma raamatupidamist kooskõlas raamatupidamise korraldamise põhinõuetega, mille kohaselt peab olema tagatud aktuaalse, olulise, objektiivse ja võrreldava informatsiooni saamine ettevõtte finantsseisundist, majandustulemustest ja rahavoogudest. (Palmipuu 2014, 9)

Raamatupidamise seaduse § 14 kohaselt on kõigile ettevõtetele kohustuslik lõppenud majandusaasta kohta majandusaasta aruande koostamine ja esitamine ning see peab vastama seadusega fikseeritud vormile. Raamatupidamiskohustuslane lähtub majandusaasta aruande koostamisel majandusaasta aruande taksonoomiast ning aruandevormidest. Taksonoomia on kokkulepitud elementide loend sinna juurde kuuluvate reeglitega. Taksonoomia sisaldab bilansi, kasumiaruande, koondkasumiaruande, rahavoogude aruande, omakapitali liikumise aruande, raamatupidamise aastaaruande lisade ja majandusaasta aruandega koos esitatavate dokumentide elemente (Majandusaasta aruande Taksonoomia § 3 lg 1). Majandusaasta aruanne

tuleb esitada äriregistrile kuue kuu jooksul pärast majandusaasta lõppu. Aruande koostamise reeglite järgimine lihtsustab koostaja tööd ning aitab infotarbijat selle lugemisel ja mõistmisel.

Erinevatele huvigruppidele peab ettevõtte majandusaasta aruanne andma selge ja ülevaatliku pildi vaadeldavast raamatupidamiskohustuslasest. Ettevõtte majandusaasta aruandega võivad kõik soovijad tutvuda, seega tuleks aruannet kokku pannes mõelda koostatavale dokumendile kui oma parimale visiitkaardile: jälgida vormistust, korrektsust, laiapõhjalisust ja informatiivsust.

01.01.2016. aastal jõustus raamatupidamise seaduse muudatus. Muudatuse aluseks on Euroopa Parlamendi ja Nõukogu direktiiv 2013/34/EL, mis avaldati 29.06.2013. aastal ning Euroopa Liidu liikmesriikides oli selle jõustamiseks aega kaks aastat. Enne 2016. aastal jõustunud seadusemuudatust toimus majandusaasta aruande koostamine kõikide ettevõtete jaoks ühtmoodi: lõppenud majandusaasta kohta koostati majandusaasta aruanne, mis sisaldas raamatupidamise aastaaruannet ja tegevusaruannet. (RPS 23.03.2014, § 14 lg 1) Tegevusaruanne on dokument, milles ettevõtte juhtkond annab ülevaate raamatupidamiskohustuslase tegevusest ja asjaoludest, millel on määrav tähtsus finantsseisundi ja majandustegevuse hindamisel.

Raamatupidamise aastaaruande koostamise ja avaldamise eesmärk on anda aruande kasutajale, kellel piisavad finantsalased teadmised, raamatupidamiskohustuslase finantsseisundi, -tulemuse ja rahavoogude kohta asjakohast ning tõepäraselt esitatud informatsiooni, mida aruande lugeja saaks oma majandusotsuste tegemisel kasutada. (RPS, § 15 lg 1)

Nii nagu toimus enne 01.01.2016. aastal jõustunud seadusemuudatust kõikide ettevõtete jaoks ühtmoodi majandusaasta aruande koostamine, oli kõikidele ettevõtete jaoks ühesugune ka raamatupidamise aastaaruande koostamine. Raamatupidamise aastaaruanne koosnes neljast põhiaruandest (bilansist, kasumiaruandest, rahavoogude aruandest, omakapitali muutuste aruandest) ja lisadest (RPS 23.03.2014, § 15 lg 2). Aruande koostamisel järgiti kümmet põhimõttelist printsiipi (RPS, §16): majandusüksuse, jätkuvuse, arusaadavuse, olulisuse, järjepidevuse ja võrreldavuse, tulude ja kulude vastavuse, objektiivsuse, konservatiivsuse, avalikustamise ja sisu ülimuslikkuse printsiip.

Peale majandusaasta aruande koostamist tuleb juhatusel korraldada majandusaasta aruande esitamine, mis hõlmab järgmisi tegevusi: audiitorkontroll (kui see on ettevõttele kohustuslik), majandusaasta kasumi jaotamise või kahjumi katmise ettepaneku koostamine ja majandusaasta aruande esitamine kinnitamiseks. (RPS, § 14 lg 2<sup>1</sup>)

## 1.1. Raamatupidamise aastaaruande lisade koostamise olulisus

Raamatupidamise aastaaruande koostamise aluseks on raamatupidamisregistrites kirjendatud majandusaasta majandustehingud ja reguleerimiskanded. Aruande koostamiseks inventeeritakse raamatupidamiskohustuslase varade ja kohustuste saldod, hinnatakse registrites kajastatud varade ja kohustuste väärtuse vastavust raamatupidamise aastaaruande koostamise alusprintsipiidele ja rakendatavale raamatupidamistavale, tehakse reguleerimis- ja lõpetamiskanded ning koostatakse põhjaruanded ja lisad. (RPS, § 15 lg 3)

Tihti ei süvene aruande lugejad lisadesse, sest need on väga tehnilised, kuid tegelikult on lisad raamatupidamise aastaaruande väga tähtsad osad. Raamatupidamise aastaaruande lisad aitavad võimendada ning selgitada põhjaruandeid, andes asjakohast teavet konkreetsete aruande kirjete kohta. Lisaks võivad nad anda täiendavat informatsiooni. Samuti võivad aastaaruande lisad selgitatada piiraguid, mis on kehtestatud finantseerimisele. Kuigi lisad võivad olla tehnilised ja raskesti mõistetavad, annavad need olulist informatsiooni finantsaruannete kasutajatele. (Kieso 2011, 1316-1317)

Raamatupidamise aastaaruande lisade eesmärk on avalikustada kogu vajalik informatsioon, mis aastaaruande muudes osades ei kajastu või ei ole küllaldaselt täpsustatud, et avalikustatud info oleks tarbija jaoks piisav majanduslike otsuste langetamiseks ning ettevõtte edukuse hindamiseks. Lisadel on peamiselt kolm funktsiooni (Raigla 2007, 118):

1. Interpreteerimisfunktsiooni eesmärk on selgitada raamatupidamise aastaaruande koostamisel kasutatud arvestusmeetodeid ja hindamisaluseid ning tagada finantsaruannete sisuline mõistmine.
2. Korrigeerimisfunktsiooni eesmärk on avalikustada kvantitatiivsed andmed hálvetest eelmise aasta suhtes (nt arvestusmeetodite muutmise mõjul) eelkõige ajalise ja ettevõtetevahelise võrreldavuse tagamiseks.
3. Täiendusfunktsiooni eesmärk on anda täiendavat infot nii finantsaruannete eri kirjete kohta kui ka teavitada aruande lugejaid asjaoludest, mis finantsaruannetes veel ei kajastu (nt tulevased finantskohustused liisinglepingutest).

Finantsaruannete üks väljundeid on muuhulgas pakkuda investoritele ja kreditoridele informatsiooni otsustamiseks, kas ja kui palju ning millal oleks mõistlik paigutada oma raha konkretsesse ettevõttesse või seda üldse mitte teha. Raamatupidamise aastaaruande lisad peaksid sel puhul pakkuma täiendavat informatsiooni põhjaruannetes kajastatule. (Holzmann,

Munter 2014, 78) Ettevõtte raamatupidamise aastaaruande lisadest saadavat informatsiooni kasutavad investorid ja kreditorid, et teha investeerimis- ja laenuandmise otsuseid, mis langetatakse tulenevalt hinnangutest ettevõtte potentsiaalsetele rahavoogudele. Kuna finantsaruannetes endas on informatsioonihulk investorite ja kreditoride jaoks limiteeritud, saavad nad lisadest otsustamiseks vajaliku informatsiooni näiteks tagatiste, intressimäärade ja muu asjakohase teabe kohta. (Weiss 2012, 2)

Raamatupidamise aastaaruande lisades avalikustatakse ka korrigeerimised, mis abistavad huvitatud osapooli finantsaruannete analüüsimisel. Korrigeerimised parandavad puuduvaid või valesti klassifitseeritud kulu- ja tulukirjeid ja sellest tulenevalt korrigeerivad kasumiaruannet. Parandatud tulemus kajastab ettevõtte majandustulemust tõepärasemalt. Ühest uuringust selgus, et finantsaruannete esitamise perioodi järel on aktsiatulu positiivselt seotud raamatupidamislike parandustega, mis tehti lisades avalikustatud informatsiooni põhjal. (De Franco *et al* 2011, 1578-1579) Samuti on uuringutulemused tõestanud, et kvaliteetseid raamatupidamise aastaaruande lisasid koostavate ettevõtete börsihinnad peegeldavad paremini ettevõtte rahakäibe püsivust. (Drake *et al* 2009, 358)

Peale investorite ja kreditoride võivad infotarbijateks olla ka konkurendid, töötajad, tarnijad, kliendid, Eesti riik maksuhalduri esinduses ja paljud teised. Kõigil neil on erinev eesmärk ja huvi, mistõttu peaks majandusaasta aruanne looma kõigile ühtse arusaama. (Palmipuu 2014, 5)

Raamatupidamise aastaaruande koostamisel on oluliseks informatsiooniks ka juhtkonna raamatupidamislikud hinnangud finantsnäitajatele. Hinnang võib olla täpsem kui matemaatiline raamatupidamislik arvestus, sest juhtkonna informatsioon finantsnäitajatest peaks olema reaalsem ja objektiivsem. Samas ei ole võimalik, et kõik hinnangud realiseeruksid täpselt plaanirituna, uute asjaolude selgumisel tuleb hinnangut muuta. Raamatupidamislike hinnangute muutmisel tuleb raamatupidamise aastaaruande lisades avalikustada muudatuse põhjus ja mõju aruandeperioodi varadele, kohustustele, tuludele ja kuludele. Näiteks on kajastatud varud bilansis soetusmaksumus, kuid inventuuri käigus selgub, et varude netorealiseerimisväärtus on oluliselt madalam kui nende soetusmaksumus. Seega tuleb varud hinnata alla nende netorealiseerimisväärtusele. Hinnangu mõju kasumiaruandele ja bilansikirjetele tuleb avalikustada asjakohases raamatupidamise aastaaruande lisas. (Palmipuu 2014, 12-13)

## **1.2. Nõuded raamatupidamise aastaaruande lisadele enne 2016. aastal jõustunud seadusemuudatust kehtinud RTJ 15 alusel**

Vastavalt raamatupidamise seadusele on ettevõtetal võimalik valida, kas koostada majandusaasta aruandeid vastavuses Euroopa Komisjoni poolt vastu võetud rahvusvaheliste finantsaruandluse standarditega (IFRS) või Eesti hea raamatupidamistavaga, mis on rahvusvaheliselt tunnustatud arvestuse ja aruandluse põhimõtetele tuginev raamatupidamistava. (RPS, § 17 lg 1)

Eesti hea raamatupidamistava, mida kirjeldatakse Raamatupidamise Toimkonna juhendites, on mõeldud rakendamiseks eelkõige väiksematele ja keskmise suurusega ettevõtetele, kellel puudub vajadus täismahus IFRSi põhjal aruannete koostamiseks. Raamatupidamise Toimkonna juhendite eesmärgiks on selgitada raamatupidamise seaduses defineeritud termineid ja alusprintsippe ning sätestada konkreetsed reeglid rakendatavate arvestuspõhimõtete ja informatsiooni avalikustamisele Eesti hea raamatupidamistava kohaselt koostatavates raamatupidamise aruannetes. (RTJ 0, punkt 1)

Lähtuvalt raamatupidamise seaduse redaktsioonis kehtivusega kuni 31.12.2015 esitatud põhinõuetest pidid raamatupidamiskohustuslased enne seadusemuudatust aastaaruande lisades avaldama järgmist informatsiooni (RPS 23.03.2014, § 21):

1. Millisest raamatupidamise seaduses sätestatud raamatupidamistavast lähtuvalt on aastaaruanne koostatud (kas IFRSi või RT juhendites kirjeldatud Eesti heast raamatupidamistavast).
2. Aastaaruande koostamisel kasutatud põhiliste arvestuspõhimõtete kirjeldus.
3. Selgitused põhjaruannete oluliste kirjete ning nende muutumise kohta aruandeperioodil (põhjaruanded tuleb varustada viidetega lisadele, mis selgitavad lähemalt põhjaruannetes esitatud andmeid).
4. Muud asjaolud, mis on olulised õige ja õiglase ülevaate andmiseks raamatupidamiskohustuslase finantsseisundist, majandustulemusest ja rahavoogudest (näiteks tingimuslikud kohustused, tehingud seotud osapooltega, sündmused pärast bilansi-päeva).

Kuni 2016. aastani kehtinud Eesti heast raamatupidamistavast lähtunud RTJ 15 sätestas üldnõuded kõikidele raamatupidamiskohustuslastele, sõltumata nende suurusest. Kohustuslik oli raamatupidamise aastaaruande lisades avalikustada asjaolu, et raamatupidamise aas-

taaruanne on koostatud kooskõlas Raamatupidamise Toimkonna juhendites kirjeldatud Eesti hea raamatupidamistavaga. Mõne RTJ sätte mittejärgimise korral õige ja õiglase kajastamise eesmärgil tuli avalikustada säte, mida ei järgitud ning vastava arvestuspõhimõtte kirjeldus. Samuti mittejärgimise põhjendus ning kasutatud arvestuspõhimõtte kirjeldus ja mõju bilansi- ja kasumiaruande kirjetele. (RTJ 15 2013, § 7)

Lähtuvalt 2016. aastani kehtinud RTJ-s 15 kehtestatud nõuetest tuli raamatupidamise aastaaruande lisades avaldada täiendavat informatsiooni järgmistes kategooriates: arvestuspõhimõtted; raamatupidamislike hinnangute muutused; vigade korrigeerimine; bilansipäevajärgsed sündmused; tegevuse jätkuvus; seotud osapoolte kohta avalikustatav informatsioon; muu informatsioon; omakapital; finantsinstrumendid; maksukohustused ja -nõuded; varud; materiaalne ja immateriaalne põhivara; kinnisvarainvesteeringud; bioloogilised varad; eraldised, tingimuslikud varad ja tingimuslikud kohustused; tulumaks; kapitali- ja kasutusrendid; müügitulu; äriühendused ning tütar- ja sidusettevõtted; valitsusepoolne abi; teenuste kontsessioonkõkkulepped. (RTJ 15 2013)

Eespool loetletud lisade puhul oli vaja andmed avalikustada siis, kui informatsioon bilansi- või kasumiaruandekirjena oli olemas. Kui ettevõtte majandustegevuses teatud liiki majandustehinguid ei teostatud, siis puudus vajadus lisa koostamiseks. Näiteks, kui ettevõtte ei omanud võrreldaval majandusperioodil kinnisvarainvesteeringuid, siis ei olnud vaja vastavat lisa koostada. Samuti tuli arvestuspõhimõtetes kirjeldada ainult selliseid põhimõtteid, mida ettevõtte oma majandustegevuses järgis. Polnud vaja kirjeldada arvestuspõhimõtteid tuletisinstrumentidest, saadud dotatsioonidest, sisemistest intressimääradest jne, kui ettevõttes nimetatud majandustehingud puudusid.

Lisaks eelnevale sätestas enne 2016. aasta seadusemuudatust kehtinud RTJ 15, et kui raamatupidamiskohustuslase majandusaasta alguskuupäeva muutumisel on majandusaasta lühem või pikem kui 12 kuud, avalikustab raamatupidamiskohustuslane selle asjaolu ning selgituse, et võrdlusandmed ei pruugi olla täielikult võrreldavad. Samuti tuli avalikustada põhjendus, juhul kui ettevõtte jooksvate tehingute arvestusvaluuta või aruannete esitusvaluuta erines Eestis ametlikult kehtivast vääringust. (RTJ 15 2013, § 8, 11)

Eelnev RTJ 15 kehtestas nõuded ka likvideerimisaruande lisades avalikustatava informatsiooni ning mittetulundusühingute ja sihtasutuste aruannetes avalikustatava informatsiooni kohta, kuid antud bakalaureusetöö raames neid ei käsitleta.

## **2. RAAMATUPIDAMISE AASTAARUANDE LISADE KOOSTAMINE LÄHTUVALT 2016. AASTAL JÕUSTUNUD SEADUSEMUUDATUSEST**

1978. aastal anti esimest korda välja direktiiv, mis puudutas finantsaruandeid Euroopa Liidu tasandil (neljas direktiiv). Antud õigusakti sisu aga ei viidanud kontserni ettevõtjatele, mistõttu täiendati seda 1983. aastal avaldatud uue direktiiviga (seitsmes direktiiv). Need kaks direktiivi reguleerisid paralleelselt küsimusi, mis puudutasid nii üksikute ettevõtete kui ka kontsernide raamatupidamise aastaaruannete koostamist. (Rus, Farcas 2014, 625)

Viimase 30 aasta jooksul on Euroopa Liidu olemasolevatele raamatupidamisdirektiividele lisandunud hulgaliselt parandusi ja uusi nõudeid, mis on muutnud arvestusala reeglid järjest keerulisemaks ning tekitanud aja jooksul ettevõtetele lisakoormust. Vähem on tähelepanu pööratud küsimusele, kas olemasolevaid nõudeid saaks lihtsustada või tühistada. Kõige rohkem on nõuete lisandumise tõttu kannatanud väikesed ja keskmise suurusega ettevõtted, mis on Euroopa majanduse selgrooks ning põhilised töökohtade loojad Euroopa Liidus. Muuhulgas on pidevad täiendused muutnud erinevates Euroopa Liidu liikmesriikides koostatud finantsaruanded omavahel võrreldamatuks. Seetõttu vajab Euroopa Liidus arvestusala puudutatav regulatsioon kaasajastamist. (Financial reporting ... 2013, 2)

Alates 2008. aastast hakkasid kujunema vaatenurgad, mis puudutasid vajadust välja töötada ja avaldada regulatsioonid, mis lihtsustaksid ja vähendaksid ettevõtjate halduskoormust. Selle tulemusel anti 29.06.2013. aastal välja Euroopa Parlamendi ja Nõukogu direktiiv 2013/34/EL. (Ibid.)

Muutunud Euroopa Liidu õigusraamistik tingis muudatused ka arvestusvaldkonda reguleerivates Eesti õigusaktides. 01.01.2016. aastal jõustus raamatupidamise seaduse muudatus. Kõnealune muudatus lähtub raamatupidamisdirektiivist 2013/34/EL. Direktiivi sätteid kohaldatakse esmalt finantsaruannetele aruandeaasta kohta, mis algab 01.01.2016 (2013/34/EL).

Seadusemuudatusega võeti Eesti õigusesse üle raamatupidamisdirektiivis sätestatud nõuded viisil, mis on kohased avatud majandusruumiga väikeriigile, kus olulist rolli mängib mikro- ja väikeettevõtjate sektor. (Seletuskiri ... 41) Uuenenud raamatupidamise seadusega võeti mikro- ja väikeettevõtjate jaoks kasutusele erikord, mis vähendab märkimisväärselt nende halduskoormust finantsaruannete koostamisel.

Raamatupidamisdirektiiv on koostatud põhimõttel "kõigepealt mõtle väikestele" ning sellega soovitakse eelkõige tagada, et nõuded väikestele ettevõtetele oleksid kogu Euroopa Liidus suures osas ühtlustatud (2013/34/EL). Seni kehtinud raamatupidamisdirektiivid on põhinenud „ülevalt-alla“ lähenemisel. See tähendab, et direktiiviga kehtestatakse finantsaruandluse nõuded suurtele ettevõtetele. Direktiivides sätestatud reeglitest võivad liikmesriigid teha valikuid ja lubada erandeid väikestele ja keskmise suurusega ettevõtetele. Uus direktiiv aga on koostatud „alt-üles“ lähenemise põhimõttel selliselt, et esmalt sätestatakse reeglid väikestele ettevõtetele, seejärel täiendavad reeglid keskmise suurusega ettevõtete jaoks ja lõpuks täiendavad reeglid suurtele ettevõtetele. (J. Alver, L. Alver 2013, 13)

Direktiiv keskendub tasakaalu leidmisele läbipaistva finantsaruandluse ning selle tagamiseks vajaliku halduskoormuse vahel. Euroopa Liit on põhjalikult analüüsinud nii mikro-, väike- kui ka keskmise suurusega ettevõtetel lasuvat finantsaruandlusega seotud halduskoormust ning jõudnud järeldusele, et liigne koormus pidurdab kõnealuste ettevõtete arengut, rahvusvahelistumist ja keskendumist konkurentsieelise saavutamisele või selle hoidmisele. Siiski on direktiivi peamiseks tähtsuseks tagada, et ettevõtete finantsalane informatsioon oleks korrektset ja läbipaistvalt esitatud kõigile osapooltele, kes on sellest huvitatud. (D'Angelo 2015)

Uue raamatupidamisdirektiivi eesmärgid on (Seletuskiri ... 2):

- 1) vähendada halduskoormust ja lihtsustada nõudeid peamiselt väikeettevõtete jaoks;
- 2) suurendada finantsaruannete arusaadavust ja võrreldavust ettevõtete puhul, mille osas on see elavama piiriülese majandustegevuse ja suurema väliste sidusrühmade arvu tõttu oluline;
- 3) kehtestada piiratud vastutusega äriühingutele finantsaruannete koostamise nõue ja miinimumnõuded finantsaruannete võrreldavuse parandamiseks kogu Euroopa Liidus;
- 4) kaitsta kasutajate olulisi vajadusi, et säilitada neile vajalik arvestusteave.



## 2.1. Üldised muutused võrreldes eelnevalt kehtinud õigusaktidega

Suurim muutus direktiivi 2013/34/EL ja sellest lähtuva seadusemuudatuse ning eelnevalt kehtinud õigusaktide vahel on see, et vastavalt suurusele hakatakse jagama ettevõtteid mikro-, väikesteks, keskmisteks ja suurteks ettevõteteks (kategoriseerimine esitatud tabelis 1). Jaotus tehakse varade, müügitulu ja töötajate arvu põhjal, mikroettevõtete puhul lisandub veel kaks kriteeriumit: kohustused ei tohi ületada omakapitali ning ettevõttel peab olema üks osanik, kes on ka juhatuse liige. (RPS, § 3 lg 14-20)

Tabel 1. Ettevõtete kategooriad

Kategooria	Mikroettevõte	Väikeettevõte	Keskmise suurusega ettevõte	Suurettevõte
Bilansimaht (EUR)	≤175 000	≤4 000 000	≤20 000 000	>20 000 000
Müügitulu (EUR)	≤50 000	≤8 000 000	≤40 000 000	>40 000 000
Keskmine töötajate arv aruandeaasta jooksul	-	≤50	≤250	>250
Omakapitali ja kohustuste suhe	kohustused ≤ omakapital	-	-	-
Osanike arv	1	-	-	-

Allikas: Autori koostatud RPS, § 3 lg 14-17 põhjal

Mikroettevõtted liiguvad järgmisesse ettevõtete suuruskategooriasse, kui bilansipäeva seisuga kasvõi üks näitaja ületab etteantud kriteeriume. Väikeettevõtete ning keskmise suurusega ettevõtete puhul toimub liikumine juhul, kui rohkem kui üks näitaja ületab kriteeriume. (RPS, § 3 lg 14-16, 18-19)

Kui mistahes ettevõte lakkab täitmast kriteeriume, mis on seatud äriühingurühmale, kuhu ta kuulub, siis lõppeb selle äriühingu majandusaasta aruande koostamist käsitlevate erisätete kohaldamine üksnes juhul, kui äriühing ei täida nimetatud kriteeriume kahel järjestikusel bilansipäeval. (RPS, § 2 lg 6)

Tabelis 2 on välja toodud Eesti ettevõtete jagunemine kategooriatesse 2013. aasta andmete põhjal. Mikro- ja väikeettevõtted moodustavad Eestis 99% kogu ettevõtlussektorist.

Tabel 2. Ettevõtete jagunemine Eestis 2013. aasta andmete põhjal

Kategooria	Mikroettevõte	Väikeettevõte	Keskmise suurusega ettevõte	Suurettevõte	Kokku
Ettevõtete arv	16 512	98 139	406	71	115 128
Käive (EUR)	204 659 108	20 967 391 200	10 020 762 120	14 051 407 541	45 244 219 969
Töötajate arv	6 363	248 519	54 206	99 056	408 144

Allikas: Autori koostatud Raamatupidamise seaduse muutmise ... põhjal

2016. aastal jõustunud raamatupidamise seaduse muudatus lubab mikroettevõtjal, kes lähtub finantsarvestuse ja -aruandluse korraldamisel Eesti heast raamatupidamistavast, koostada majandusaasta aruande, mis koosneb üksnes raamatupidamise aastaaruandest (RPS, §14 lg 1<sup>1</sup>). Väike-, keskmise suurusega ning suurettevõtetel tuleb endiselt esitada nii raamatupidamise aastaaruanne kui ka tegevusaruanne.

Vastavalt uuenenud raamatupidamise seadusele võivad Eesti heast raamatupidamistavast lähtuvad mikro- ja väikeettevõtted koostada lihtsustatud raamatupidamise aastaaruande, mis koosneb vähemalt kahest põhiaruandest (bilanss, kasumiaruanne) ning lisadest. Mikroettevõtja eesmärk lühendatud raamatupidamise aastaaruande koostamisel ja avaldamisel on anda aruande kasutajale informatsiooni oma finantsseisundi ja -tulemuse kohta. Väikeettevõtja eesmärk on anda aruande kasutajale oma finantsseisundi ja -tulemuse kohta asjakohast ning tõepäraselt esitatud informatsiooni, mida aruande kasutaja saaks oma majandusotsuste tegemisel kasutada. (RPS § 15 lg 2<sup>1</sup>, 2<sup>2</sup>, 2<sup>3</sup>) Suurettevõtja ja keskmise suurusega ettevõtja raamatupidamise aastaaruanne peab jätkuvalt andma asjakohast ja tõepäraselt infot raamatupidamiskohustuslase finantsseisundist, -tulemusest ja rahavoogudest.

2016. aastal jõustunud Raamatupidamise Toimkonna juhendi nr 15 analüüsimisel selgus, et mikro- ja väikeettevõtete jaoks esineb olulisi muudatusi nii avalikustatava informatsiooni sisu kui ka mahu osas võrreldes eelnevalt kehtinud RTJ-ga 15. Ka keskmise suurusega ja suurettevõtete jaoks jõustusid mõningad muudatused raamatupidamise aastaaruande lisade koostamisel võrreldes eelnevat kehtinud RTJ-ga 15. Järgnevad alapeatükid käsitlevad neid muutusi.

## **2.2. Nõuded mikroettevõtte raamatupidamise aastaaruande lisade koostamisele**

Rahandusministeerium peab põhjendatuks rakendada raamatupidamisdirektiivis võimaldatavat maksimaalset majandusaasta aruande lihtsustust mikroettevõtetele arvestusala info minimaalse avaliku huvi tõttu. Selliselt õnnestuks Eestis tegutsevate mikroettevõtete halduskoormust vähendada, ilma et kahjustuks ettevõtluskeskkonna usaldusväärsus ja läbipaistvus. Arvesse tuleb võtta siiski direktiivi eessõnas sätestatud, mille kohaselt, kui mikro- või väikeettevõtte leiab, et on kasulik avalikustada täiendavat teavet, mida nõutakse keskmise suurusega ja suurettevõtetest, ei tohiks tal takistada seda teha. Vastava regulatsiooni kohaldamine on ettevõtte otsustusküsimus. (Seletuskiri ... 10-11)

Peamised muudatused mikroettevõtjate jaoks majandusaasta aruande koostamisel on (Ibid.): tegevusaruannet ei pea enam esitama, raamatupidamise aastaaruandes on nõutud kaks põhjaruannet: lühike bilanss seaduses nimetatud kohustuslike ridadega ja kasumiaruanne (mis on sisuliselt sama eelnevalt kehtinud kasumiaruandega) ning väga piiritletud lisad.

Tabelis 3 on välja toodud kohustuslikud raamatupidamise aastaaruande lisad mikroettevõtetele lähtuvalt 2016. aastal jõustunud raamatupidamise seaduse muudatusest ning väljavõtted vastavatest lisadest eelnevalt kehtinud õigusaktis, rasvases trükis on esitatud nendevahelised erinevused.

2016. aastal jõustunud Raamatupidamise Toimkonna juhendis nr 15 ei ole mikroettevõtete lühendatud aastaaruande lisades avalikustatav informatsioon jaotatud kategooriatesse, kuid selguse huvides on töö autor tabelis lisade kategooriaid kasutanud, et tagada võrreldavus eelnevalt kehtinud Raamatupidamise Toimkonna juhendiga nr 15.

Tabel 3. Muutused lisades „Finantsinstrumendid“, „Eraldised, tingimuslikud varad ja kohustused“, „Seotud osapooled“ ning „Omakapital“

Lisa kategooria	RTJ 15 (2013)	RTJ 15 (2016)
Finantsinstrumendid	Avalikustatakse <b>korrigeeritud soetusmaksumuses kajastatavad kohustused</b> ja nende tagatiseks panditud varade <b>bilansiline maksumus vara rühmade kaupa</b> .	Avalikustatakse <b>tagatisega pikaajalised kohustused</b> ning nende tagatiseks panditud varade <b>kirjeldus ja bilansiline väärtus</b> .
Eraldised, tingimuslikud varad ja kohustused	Avalikustatakse tingimuslike kohustuste ja <b>varade</b> (näiteks antud ja <b>saadud garantiid</b> ) <b>kirjeldus ja hinnang nende võimaliku suuruse ja realiseerumise tõenäosuse kohta</b> .	Avalikustatakse <b>bilansivälised siduvad kohustused</b> (sh antud garantiid) ja tingimuslikud kohustused.
Seotud osapoolte kohta avalikustatav informatsioon	Avalikustatakse informatsioon <b>seotud osapooltega</b> tehtud tehingute kohta: laenude ja garantii või tagatise andmine või saamine. Avalikustatakse <b>saldod seotud osapooltega bilansikuupäeva seisuga</b> ning nende <b>saldode lepingulised tingimused</b> (sh intressimäärad ja <b>info tagatiste kohta</b> ) ning seotud osapoolte vastu olevate nõuete allahindlused ja <b>vastav kulu aruandeperioodil</b> .	Avalikustatakse <b>juhtkonnale antud</b> laenude, ettemaksude ja garantiide kirjeldus, <b>sh summad, intressimäärad, maksetähtajad, tagasimaksed</b> ja allahinnatud nõuded.
Omakapital	Avalikustatakse majandusaasta kestel omandatud või tagatiseks võetud ja võõrandatud ning majandusaasta kestel omandatud või tagatiseks võetud ning võõrandamata aktsiate või osade arv, <b>nimiväärtus ja osakaal osa- või aktsiakapitalis</b> , aktsiate või osade eest makstud tasu ja nende omandamise või tagatiseks võtmise põhjus.	Avalikustatakse majandusaasta kestel omandatud või tagatiseks võetud ja võõrandatud ning majandusaasta kestel omandatud või tagatiseks võetud ning võõrandamata aktsiate või osade arv, nimiväärtus ( <b>nimiväärtuse puudumisel osakaal osa- või aktsiakapitalis</b> ), nende eest makstud tasu ja omandamise või tagatiseks võtmise põhjus.

Allikas: Autori koostatud RTJ 15 2013, § 19, 21, 29, 30, 45 ja RTJ 15 2016, § 63 põhjal

Eelnevalt kehtinud RTJ 15 alusel tuli ettevõtetal lisas „Finantsinstrumendid“ avalikustada kõik korrigeeritud soetusmaksumuses kajastatavad kohustused. 2016. aasta alguses jõustunud RTJ 15 sätestab, et kohustuslik on avalikustada vaid tagatisega pikaajalised kohustused ning tagatiseks panditud varade kirjeldus ja bilansiline väärtus, kusjuures mikroettevõtteid ei ole kohustatud tagatiseks panditud vara avalikustama rühmade kaupa nagu seda pidi varem tegema. (RTJ 15 2013, § 30; RTJ 15 2016, § 63 lg b) Uuenenud raamatupidamise seaduses puu-

dub aga nõue, et mikroettevõtted peaksid esitama tagatiseks panditud varade bilansilise väärtuse, kohustuslik on esitada vaid tagatise liik ja kirjeldus. (RPS, § 21 lg 3 p 6)

Lisas „Eraldised, tingimuslikud varad ja kohustused“ ei pea uue RTJ 15 kohaselt enam esitama informatsiooni eraldiste ja varade kohta, vaid ainult kohustuste kohta. Eelnevalt kehtinud RTJ-s 15 aga ei olnud nõutud esitada informatsiooni bilansiväliste siduvate kohustuste kohta, mida praegune õigusakt sätestab. 2016. aastal kehtima hakanud RTJ 15 kohaselt, vastupidi eelnevalt kehtinud õigusaktile, ei pea esitama hinnangut tingimuslike kohustuste võimaliku suuruse ja realiseerumise tõenäosuse kohta. (RTJ 15 2013, § 45; RTJ 15 2016, § 63 lg c)

Kolmas mikroettevõtete jaoks kohustuslik lisa sisaldab informatsiooni seotud osapoolte kohta. Edaspidi tuleb uue RTJ 15 kohaselt esitada infot vaid juhtkonnale antud laenude, ettemaksude ja garantiide kohta (RTJ 15 2016, § 63 lg d). Võrreldes omavahel RTJ-s 15 ja 2016. aastal jõustunud raamatupidamise seaduses sätestatud selgub, et seaduses ei ole märgitud vajadust esitada infot juhtkonnale antud garantiide kohta. Üldjoontes aga on nii praegu kehtiva kui ka eelneva RTJ 15 kohaselt esitatav informatsioon sarnane, kuid sõnastuses esineb erinevusi. Tänapäevaks kehtetu RTJ 15 järgi tuli ettevõtetel esitada informatsiooni nii tagatiste kui ka allahinnatud nõuetest tuleneva kulu kohta aruandeperioodil, praegune õigusakt vastavat nõuet ei sätesta. (RTJ 15 2013, § 19, 20)

Viimase kohustusliku lisana peavad mikroettevõtted uue RTJ 15 kohaselt avalikustama informatsiooni majandusaasta kestel omandatud või tagatiseks võetud ja võõrandatud või võõrandamata aktsiate või osade kohta. Ka eelnevalt kehtinud Raamatupidamise Toimkonna juhend nr 15 sätestas sama, ainuke erinevus kahe õigusakti vahel on see, et eelnevalt pidi avaldama nii omandatud aktsiate/osade nimiväärtuse kui ka osakaalu osa- või aktsiakapitalis, praegu peab avaldama ainult nimiväärtuse ning selle puudumisel osakaalu osa- või aktsiakapitalis. Lisaks eelnevale pidid ettevõtted varem andma infot ka perioodi jooksul emiteeritud ja märgitud, tagasi ostetud, müüdud ja tühistatud aktsiate ja osade kohta ning omakapitalis kajastatud reservide ning muutuste kohta. (RTJ 15 2013, § 28, 29; RTJ 15 2016, § 63 lg e) 2016. aastal jõustunud raamatupidamise seaduse muudatuse kohaselt tuleb avalikustada informatsiooni majandusaasta kestel omandatud või tagatiseks võetud ja võõrandatud või võõrandamata aktsiate või osade kohta tegelikult hoopis tegevusaruandes (RPS § 24 lg 5). Kuna mikroettevõtted tegevusaruannet enam esitama ei pea, siis tuleb neil nõutud informatsioon edaspidi esitada raamatupidamise aastaaruande lisades.

2016. aastal jõustunud raamatupidamise seaduse muudatus sätestab siiski, et kui ettevõtte tegevjuhtkond jõuab järeldusele, et Eesti hea raamatupidamistava järgimisest ei piisa raamatupidamise aastaaruande eesmärgi saavutamiseks, tuleb raamatupidamise aastaaruande lisas anda täiendavat informatsiooni, mis on vajalik asjakohase ja tõepäraselt esitatud finantsinformatsiooni saamiseks. (RPS, § 21 lg 6) Eelnev nõue aga tekitab vastuolu raamatupidamise seaduse §-ga 15 lg 2<sup>2</sup>, mille kohaselt mikroettevõtja eesmärk lühendatud raamatupidamise aastaaruande koostamisel ja avaldamisel on anda aruande kasutajale seaduses nõutud informatsiooni oma finantsseisundi ja -tulemuse kohta. Seega üks seaduse paragrahv sätestab, et vajadusel tuleb anda täiendavat informatsiooni, teine aga, et mikroettevõtetal tuleb avalikustada vaid seaduses nõutud informatsiooni.

### **2.3. Nõuded väikeettevõtte raamatupidamise aastaaruande lisade koostamisele**

Väikeettevõtete osas on Rahandusministeerium arvamusel, et raamatupidamisdirektiivis 2013/34/EL sätestatud maksimaalne lihtsustus põhjustab selguse vähenemist aruandluses ning see mängib sedavõrd suurt rolli Eesti majanduses, et maksimaalset lihtsustamise võimaluse lubamist ei saa lugeda põhjendatuks. (Seletuskiri ... 6)

Peamised muutused väikeettevõtete osas on: majandusaasta aruandes, erinevalt mikroettevõtetest, on nõutud ka tegevusaruande esitamine, raamatupidamise aastaaruandes on nõutud kaks põhjaruannet – pikk ja detailne bilanss ning kasumiaruanne (mis on sisuliselt sama eelnevalt kehtinud kasumiaruandega) ning lisad, mille täitmine on kohustuslik vaid juhul, kui ettevõttel on selliseid kirjeid ja need on olulised. (Seletuskiri ... 12)

2016. aastal jõustunud raamatupidamise seaduse muudatuses sätestatud regulatsiooni kohaselt võib väikeettevõtte esitada bilansiskeemi kirjete ja kasumiaruande skeemi kirjete alaliigendused bilansi ja kasumiaruande asemel lisades. Suurtele ja keskmise suurusega ettevõtetele säilib eelnevalt kehtinud olukord ning nemad peavad esitama bilansiskeemi kirjete ja kasumiaruande skeemi kirjete alaliigendused bilansi ja kasumiaruande asemel lisades. (RPS, § 18 lg 3<sup>2</sup>, 3<sup>3</sup>)

Raamatupidamise Toimkonna juhendi nr 15 2016. aastal jõustunud redaktsiooni kohaselt ei pea väikeettevõtted enam avalikustama informatsiooni järgmiste raamatupidamise aas-

taaruande lisade kohta: raamatupidamislike hinnangute muutused; vigade korrigeerimine; tegevuse jätkuvus; omakapital; maksukohustused ja -nõuded; varud; tulumaks; kapitali- ja kasutusrendid; müügitulu; äriühendused ning tütar- ja sidusettevõtted; teenuste kontsessioonkokkulepped.

Nagu ka mikroettevõtete puhul, sätestab 2016. aastal jõustunud raamatupidamise seaduse muudatus siiski, et kui väikeettevõtte tegevjuhtkond jõuab järeldusele, et Eesti hea raamatupidamistava järgimisest ei piisa raamatupidamise aastaaruande eesmärgi saavutamiseks, tuleb raamatupidamise aastaaruande lisas anda täiendavat informatsiooni, mis on vajalik asjakohase ja tõepäraselt esitatud finantsinformatsiooni saamiseks. (RPS, § 21 lg 6)

Väikeettevõtete puhul, erinevalt mikroettevõtetest, ei teki ebakõla seaduse paragrahvide vahel. Väikeettevõtja eesmärk lühendatud raamatupidamise aastaaruande koostamisel ja avaldamisel on anda aruande kasutajale, kellel on aruandest arusaamiseks piisavad finantsalased teadmised, oma finantsseisundi ja -tulemuse kohta asjakohast ning tõepäraselt esitatud informatsiooni, mida aruande kasutaja saaks oma majandusotsuste tegemisel kasutada. (RPS, § 15 lg 2<sup>3</sup>) Seega väikeettevõtted võivad raamatupidamise aastaaruande lisades esitada täiendavat infot, sest nende eesmärk ei ole avalikustada vaid seadusega nõutud informatsiooni.

Järgnevatel tabelites nr 4, 5 ja 6 on välja toodud kohustuslikud lisad väikeettevõtetele lähtuvalt 2016. aastal jõustunud Raamatupidamise Toimkonna juhendist nr 15 ja väljavõtted vastavatest lisadest eelnevalt kehtinud RTJ-s 15 ning rasvases trükis nendevahelised erinevused. Väikeettevõtete puhul ei ole 2016. aastal kehtima hakanud Raamatupidamise Toimkonna juhendis nr 15 väikeettevõtete lühendatud aastaaruande lisades avalikustatav informatsioon jaotatud kategooriatesse, kuid selguse huvides on töö autor tabelis lisade kategooriaid kasutanud, et tagada võrreldavus eelnevalt kehtinud Raamatupidamise Toimkonna juhendiga nr 15.

Tabel 4. Muutused lisades „Arvestuspõhimõtted“, „Bilansipäevajärgsed sündmused“, „Seotud osapooled“ ning „Muu informatsioon“

Lisa kategooria	RTJ 15 (2013)	RTJ 15 (2016)
Arvestuspõhimõtted	Avalikustatakse oluliste arvestuspõhimõtete kirjeldus ning arvestuspõhimõtete ja/või informatsiooni esitustuviisi muutmine.	Avalikustatakse ainult oluliste arvestuspõhimõtete kirjeldus.
Bilansipäevajärgsed sündmused	Avalikustatakse pärast bilansipäeva toimunud olulised sündmused ja nende võimalik mõju järgmiste perioodide finantsnäitajatele.	Avalikustatakse olulised sündmused pärast bilansipäeva.
Seotud osapoolte kohta avalikustatav informatsioon	<p><b>Avalikustatakse: ettevõtet kontrolliva osapoolte nimetus; tehtud tehingute liik ja maht; saldod ja nende lepingulised tingimused seotud osapooltega bilansikuupäeva seisuga;</b> seotud osapoolte vastu olevate nõuete allahindlused ja <b>vastav kulu aruande perioodil.</b></p> <p>Info avalikustatakse järgmiste rühmade lõikes: ettevõtted, millel on kontroll või oluline mõju ettevõtte üle, tütar- ja sidusettevõtted; ettevõtte või emaettevõtte juhtkond ja eraisikutest omanikud, kellel on kontroll või oluline mõju ettevõtte üle, mainitud isikute lähedased pereliikmed ning isikute poolt kontrollitavad või nende olulise mõju all olevad ettevõtted; muud seotud osapooled.</p> <p>Info avalikustatakse järgmiste tehinguliikide lõikes: kaupade, kinnisvara ja muu vara, teenuste ost-müük; laenude, garantii või tagatise andmine või saamine; muud tehingud.</p> <p><b>Avalikustatakse juhtkonna liikmetele aruandeaastal arvestatud tasu, olulised soodustused ja nendega seotud tingimuslikud kohustused. Info esitatakse selliselt, et see oleks kokku viidav põhiaruannetega.</b></p>	<p><b>Juhul, kui ettevõtte kuulub konsolideerimisgruppi, siis avalikustatakse väikseima seda konsolideeriva kontserni emaettevõtte nimi ja registrijärgne asukoht.</b></p> <p>Info avalikustatakse järgmiste rühmade lõikes: ettevõtted, millel on kontroll või oluline mõju ettevõtte üle, tütar- ja sidusettevõtted; ettevõtte või emaettevõtte juhtkond ja eraisikutest omanikud, kellel on kontroll või oluline mõju ettevõtte üle, mainitud isikute lähedased pereliikmed ning isikute poolt kontrollitavad või nende olulise mõju all olevad ettevõtted; muud seotud osapooled.</p> <p>Info avalikustatakse järgmiste tehinguliikide lõikes: kaupade, kinnisvara ja muu vara, teenuste ost-müük; laenude, garantii või tagatise andmine või saamine; muud tehingud.</p> <p><b>Avalikustatakse juhtkonnale antud laenude, ettemaksude ja garantiide kirjeldus, sh summad, intressimäärad, maksetähtajad, tagasimaksed ja allahinnatud nõuded.</b></p>
Muu informatsioon	Avalikustatakse <b>töötajatele arvestatud tasu üldsumma</b> ja keskmine töötajate arv lõppenud majandusaastal.	Avalikustatakse keskmine töötajate arv aruande aasta jooksul.

Allikas: Autori koostatud RTJ 15 2013, § 12, 13, 16, 19-23, 26 ja RTJ 15 2016, § 62 lg b, l, m, o, p põhjal



Lähtuvalt eelnevalt kehtinud RTJ-st 15 pidid kõik ettevõtted esitama teavet nii aastaaruande koostamisel rakendatud oluliste arvestuspõhimõtete kirjelduse kui ka arvestuspõhimõtete ja/või informatsiooni esitusviisi muutmise kohta. Uue RTJ 15 kohaselt väikeettevõtted arvestuspõhimõtete ja/või informatsiooni esitusviisi muutmise kohta teavet enam esitama ei pea. (RTJ 15 2013, § 12, 13; RTJ 15 2016, § 62 lg b)

Autori hinnangul võib arvestuspõhimõtete ja/või informatsiooni esitusviisi muutmise kohta informatsiooni ärajätmine muuta aruanded läbipaistmatuks ja anda ettevõtetele võimaluse majandustulemustega manipuleerida. Kuna arvestuspõhimõtete muutuse mõju kajastatakse üldjuhul tagasiulatuvalt ning eelmise perioodi võrdlusandmed viiakse vastavusse uue arvestuspõhimõttega, siis aruande kasutaja ei saa kuskilt teada, et eelnevalt on kasutatud teistsugust arvestuspõhimõtet ja selle muutmine võib omada olulist mõju ettevõtte majandustulemusele.

Eelnevalt avalikustati pärast bilansipäeva toimunud olulised sündmused ja nende võimalik mõju järgmiste perioodide finantsnäitajatele. 2016. aastal jõustunud õigusakti kohaselt ei pea väikeettevõtted edaspidi esitama infot bilansipäevajärgsete sündmuste võimaliku mõju kohta järgmiste perioodide finantsnäitajatele, piisab ainult sündmuse kirjeldusest. (RTJ 15 2013, § 16; RTJ 15 2016, § 62 lg p) Autori arvates tuleks siiski avalikustada ka bilansipäevajärgsete sündmuste võimalik mõju järgmiste perioodide finantsnäitajatele. Näiteks kui pärast bilansipäeva toimub tulekahju, milles hävib tootmishoone, siis tuleks raamatupidamise aastaaruande lisades avaldada selle õnnetuse mõju. Sellisel juhul oskaks aruande kasutaja hinnata, millisesse suurusjärku jääb võrreldavate perioodide finantsnäitajate erinevus, ainult sündmuse kirjeldus ei pruugi olla piisavalt informatiivne.

Lisas „Seotud osapooled“ ei pea väikeettevõtted varasemaga võrreldes avalikustama juhtkonna liikmetele aruandeaastal arvestatud tasu, olulisi soodustusi (tekkepõhiselt arvestatuna) ja nendega seotud tingimuslikke kohustusi. (RTJ 15 2013, § 22) Küll aga tuleb lähtuvalt uuest RTJ-st 15 esitada informatsiooni juhtkonnale antud laenude, ettemaksude ja garantiide kohta. Samuti ei ole edaspidi kohustusik avalikustada saldodsid seotud osapooltega bilansikuupäeva seisuga ning saldode lepingulisi tingimusi. (RTJ 15 2013, § 19)

Enne 2016. aastal toimunud seadusemuudatust sätestas RTJ 15, et lisades avalikustatakse töötajatele arvestatud tasu üldsumma ja keskmine töötajate arv lõppenud majandusaastal. Uus õigusakt sätestab, et väikeettevõtted peavad edaspidi avalikustama ainult keskmise töötajate arvu aruandeaasta jooksul ning tasu ei ole vaja avalikustada. (RTJ 15 2013, § 26;

RTJ 15 2016, § 62 lg o) Autori arvates võiks olla kasulik töötajatele arvestatud tasu üldsumma avalikustamine, kuna ettevõtte raamatupidamise aastaaruandega võivad tutvuda ka potentsiaalsed tulevased töötajad, kes saaksid niiviisi aimu ettevõtte palgatasemest, et selle põhjal oma edasisi otsuseid teha.

Tabel 5. Muutused lisades „Finantsinstrumendid“, „Materiaalne ja immateriaalne põhivara“, „Kinnisvarainvesteeringud“ ning „Bioloogilised varad“

Lisa kategooria	RTJ 15 (2013)	RTJ 15 (2016)
Finantsinstrumendid	Avalikustatakse informatsioon <b>korrigeeritud soetusmaksumuses</b> ning õiglase väärtuse meetodil kajastatavate finantsinstrumentide kohta. Soetusmaksumuse meetodil kajastatavate investeeringute kohta avalikustatakse bilansiline väärtus rühmade lõikes perioodi alguses ja lõpus. Avalikustatakse kui ettevõtte on bilansikuupäeva seisuga rikkunud laenukohustuse tingimusi.	Avalikustatakse informatsioon õiglase väärtuse meetodil kajastatavate finantsinstrumentide kohta. Avalikustatakse tagatisega pikaajalised kohustused ning nende tagatiseks panditud varade kirjeldus ja bilansiline väärtus. <b>Avalikustatakse muud pikaajalised kohustused, mille maksetähtajani on jäänud rohkem kui 5 aastat.</b>
Materiaalne ja immateriaalne põhivara	Avalikustatakse amortiseerimisel kasutatavad amortisatsioonimeetodid ja -määrad (või kasulikud eluead) ja jääkmaksumuste muutuste analüüs ning <b>aruandeperioodil läbiviidud olulised allahindlused.</b>	Avalikustatakse amortiseerimisel kasutatavad amortisatsioonimeetodid ja -määrad (või kasulikud eluead) ning jääkmaksumuste muutuste analüüs.
Kinnisvarainvesteeringud	Avalikustatakse <b>koondsummana kinnisvarainvesteeringutelt teenitud renditulu ning kinnisvarainvesteeringute haldamisega otseselt kaasnevate kulude summa.</b> Avalikustatakse soetusmaksumuse ja õiglase väärtuse meetodil kajastatavad kinnisvarainvesteeringud.	Avalikustatakse soetusmaksumuse ja õiglase väärtuse meetodil kajastatavad kinnisvarainvesteeringud.
Bioloogilised varad	Avalikustatakse soetusmaksumuse ja õiglase väärtuse meetodil kajastatavad bioloogilised varad. <b>Koondsummades avalikustatakse kasumid ja kahjumid, mis on aruandeaastal tekkinud põllumajandusliku toodangu esmasel arvelevõtmisel ja õiglase väärtuse muutumistest.</b>	Avalikustatakse soetusmaksumuse ja õiglase väärtuse meetodil kajastatavad bioloogilised varad.

Allikas: Autori koostatud RTJ 15 2013, § 30-33, 36-43 ja RTJ 15 2016, § 62 lg c, d, e, f, g, h põhjal

Eelnevalt kehtinud RTJ 15 alusel tuli esitada informatsiooni nii korrigeeritud soetusmaksumuse (§ 30), õiglase väärtuse (§ 31) kui ka soetusmaksumuse meetodil (§ 32) kajastatavate finantsinstrumentide kohta. Lisaks pidi esitama teavet juhul, kui bilansikuupäeva seisuga oli rikutud laenukohustuse tingimusi (§ 33). Uus RTJ 15 sätestab, et kohustuslik on avalikustada teavet ainult õiglase väärtuse meetodil kajastatavate finantsinstrumentide kohta (§ 31). Kusjuures tuleb avalikustada ka õiglase väärtuse muutusest tulenevad kasumid ja kahjumid kasumiaruandes ning tuletisinstrumentide kasutamisest tulenev võimalik mõju tulevastele rahavoogudele, varem sellist infot esitama ei pidanud. Lisaks tuleb avalikustada tagatisega pikaajalised kohustused ning tagatiseks panditud varade kirjeldus ja bilansiline väärtus, samuti kohustused, mille maksetähtajani on jäänud rohkem kui viis aastat. (RTJ 15 2013, § 30-33; RTJ 15 2016, § 62 lg c, g, h) Uuenenud raamatupidamise seadus sätestab lisaks, et tuleb avalikustada õiglases väärtuses kajastatavate bilansikirjete saldode muutuste analüüs, uues RTJ-is 15 sellist nõuet ei ole (RPS, § 21 lg 3 p 3).

Materiaalse ja immateriaalse põhivara puhul tuli varem ja tuleb ka praegu kehtiva õigusakti kohaselt avalikustada muutuste analüüs (§ 36), 2016. aastal jõustunud RTJ 15 aga ei sätesta nõuet esitada teavet aruandeperioodil läbiviidud oluliste allahindluste kohta (§ 37). (RTJ 15 2013, § 36, 37; RTJ 15 2016, § 62 lg d)

Kehtiv RTJ 15 sätestab, et lisas „Kinnisvarainvesteeringud“ tuleb avalikustada, kas rakendatakse õiglase väärtuse (§ 39) või soetusmaksumuse (§40) meetodit. Lisaks eespool märgitule nõudis eelnevalt kehtinud õigusakt, et avalikustatakse koondsummana teenitud renditulu ja kinnisvarainvesteeringute haldamisega otseselt kaasnevad kulud (§ 38), Uue RTJ 15 kohaselt sellist infot avalikustama ei pea. (RTJ 15 2013, § 38-40; RTJ 15 2016, § 62 lg e) 2016. aastal jõustunud raamatupidamise seadus ei sätesta väikeettevõtetele üldse nõuet esitada raamatupidamise aastaaruande lisades informatsiooni kinnisvarainvesteeringute kohta.

Bioloogiliste varade kohta avalikustatakse samuti, kas rakendatakse õiglase väärtuse (§ 41) või soetusmaksumuse (§ 43) meetodit. Kehtiv RTJ 15 ei sätesta, et väikeettevõtted peavad esitama koondsummadena kasumid ja kahjumid, mis tekkisid aruandeaastal põllumajandusliku toodangu esmasel arvelevõtmisel ja õiglase väärtuse muutumistest, kuid eelnev nõue oli sätestatud enne 2016. aastal jõustunud seadusemuudatust kehtinud RTJ-s 15. (RTJ 15 2013, § 41-43; RTJ 15 2016, § 62 lg f) Nagu ka kinnisvarainvesteeringute puhul, ei sätesta 2016. aastal jõustunud raamatupidamise seadus väikeettevõtetele üldse nõuet esitada raamatupidamise aastaaruande lisades informatsiooni bioloogiliste varade kohta.

Tabel 6. Muutused lisades „Eraldised, tingimuslikud varad ja kohustused“ ja „Valitsusepoolne abi“

Lisa kategooria	RTJ 15 (2013)	RTJ 15 (2016)
Eraldised, tingimuslikud varad ja kohustused	Avalikustatakse tingimuslike kohustuste ja <b>varade</b> (näiteks antud ja <b>saadud garantiid</b> ) kirjeldus ja <b>hinnang nende võimaliku suuruse ja realiseerumise tõenäosuse kohta.</b>	Avalikustatakse <b>bilansivälised siduvad kohustused</b> (sh antud garantiid) ja tingimuslikud kohustused (bilansivälised ja tingimuslikud kohustused seotud osapoolte vastu avalikustatakse eraldi).
Valitsusepoolne abi	Avalikustatakse <b>summad toetuste andjate ja liikide lõikes, finantseerimisega seonduvad tingimuslikud kohustused, tagastatud või tagastamisele kuuluvad summad.</b>	Avalikustatakse <b>kasumiaruannet oluliselt mõjutavate ühekordsete tulude ja kulude kirjeldus.</b>

Allikas: Autori koostatud RTJ 15 2013, § 45 ja RTJ 15 2016, § 62 lg i, k põhjal

Raamatupidamise aastaaruande lisas „Eraldised, tingimuslikud varad ja kohustused“ ei pea uue RTJ 15 kohaselt esitama enam informatsiooni eraldiste ja varade kohta, vaid ainult kohustuste kohta. Varem kehtinud RTJ-s 15 ei olnud nõutud esitada informatsiooni bilansivälise siduvate kohustuse kohta, mida praegune dokument sätestab, kuid vastupidi eelnevalt kehtinud õigusaktile ei pea enam esitama hinnangut tingimuslike kohustuste võimaliku suuruse ja realiseerumise tõenäosuse kohta. (RTJ 15 2013, § 45; RTJ 15 2016, § 62 lg i) Autori hinnangul võiks väikeettevõtted ka edaspidi esitada raamatupidamise aastaaruande lisades hinnangu tingimuslike kohustuste võimaliku suuruse ja realiseerumise tõenäosuse kohta. Kuigi tingimuslikud kohustused ei pruugi realiseeruda, annaks nende võimaliku suuruse ja realiseerumise tõenäosuse avalikustamine huvitatud osapooltele toesema ja usaldusväärsema ettekujutuse ettevõtte finantsseisundist.

Valitsusepoolse abi kohta oli eelnevalt kehtinud RTJ-s 15 sätestatud palju täpsemad nõuded kui praegu kehtivas, mille kohaselt tuleb avalikustada kasumiaruannet oluliselt mõjutavate ühekordsete tulude ja kulude kirjeldus. Varasem RTJ 15 sätestas, et tuleb anda teavet sihtfinantseerimise summade kohta toetuste andjate ja liikide lõikes, sihtfinantseerimisega seonduvate tingimuslike kohustuste ja aruandeperioodil tagastatud või tagastamisele kuuluvate sihtfinantseerimise summade kohta. (RTJ 15 2013, § 56; RTJ 15 2016, § 62 lg k)

Lisaks eelnevalt kirjeldatud kategooriatele peavad väikeettevõtted raamatupidamise aastaaruande lisades esitama oluliste bilansis kajastamata tehingute (näiteks aktsioptsioonide) kirjelduse ning nende võimaliku mõju finantsaruannetele.

## 2.4. Nõuded keskmise suurusega ja suurettevõtete raamatupidamise aastaaruande lisade koostamisele

Keskmise suurusega ja suurettevõtete jaoks esinevad 2016. aastal jõustunud Raamatupidamise Toimkonna juhendis nr 15 vaid väga minimaalsed muudatused võrreldes varasemaga. Järgnevas tabelis nr 7 on esitataud muudatused keskmise suurusega ja suurettevõtete jaoks. Rasvases trükis on välja toodud erinevused eelnevalt kehtinud RTJ 15 ja praegu kehtiva RTJ 15 vahel.

Tabel 7. Muutused lisades „Seotud osapooled“ ning „Materiaalne ja immateriaalne põhivara“

Lisa kategooria	RTJ 15 (2013)	RTJ 15 (2016)
Seotud osapoolte kohta avalikustatav informatsioon	Avalikustatakse ettevõtet kontrolliva osapoole (näiteks emaettevõtte või enamusosalust omava isiku) nimetus.	Avalikustatakse ettevõtet kontrolliva osapoole (näiteks emaettevõtte või enamusosalust omava isiku) nimetus; <b>juhul, kui ettevõtte kuulub ise konsolideerimisgruppi, siis suurima ja väikseima seda konsolideeriva kontserni emaettevõtte nimi ja registrijärgne asukoht.</b>
Materiaalne ja immateriaalne põhivara	Avalikustatakse ostud ja parendused perioodi jooksul.	Avalikustatakse ostud ja parendused perioodi jooksul, <b>sh eraldi tuuakse välja kapitaliseeritud laenukasutuse kulutused, kui ettevõtte on valinud vastava arvestuspõhimõtte.</b>

Allikas: Autori koostatud RTJ 15 2013 § 19 lg a, § 36 lg b ja RTJ 15 2016, § 19 lg a, § 36 lg b põhjal

Esimene muudatus seisneb selles, et seotud osapoolte ja nendega tehtud tehingute kohta tuli varem avalikustada ettevõtet kontrolliva osapoole (näiteks emaettevõtte või enamusosalust omava isiku) nimetus, praegu kehtivas õigusaktis on lisatud klausel, et juhul, kui ettevõtte kuulub ise konsolideerimisgruppi, siis avalikustatakse suurima ja väikseima seda konsolideeriva kontserni emaettevõtte nimi ja registrijärgne asukoht. (RTJ 15 2013, § 19 lg a; RTJ 15 2016, § 19 lg a)

Materiaalse ja immateriaalse põhivara osas pidi varasemalt avalikustama ostud ja parendused perioodi jooksul. Uus Raamatupidamise Toimkonna juhend nr 15 sätestab ka siin lisaklausli, et eraldi tuuakse välja kapitaliseeritud laenukasutuse kulutused, kui ettevõtte on valinud vastava arvestuspõhimõtte. (RTJ 15 2013, § 36 lg b; RTJ 15 2016, § 19 lg b)

Selgub, et keskmise suurusega ja suurettevõtteid puudutab vaid kaks muudatust, seega võib öelda, et need ettevõtted saavad ka edaspidi esitada raamatupidamise aastaaruande lisasid juba harjumuspäraseks saanud viisil.

## **2.5. Probleemid raamatupidamise aastaaruande lisade koostamisel**

Toetudes Anneli Raigla artiklile „Raamatupidamise aastaaruande lisade koostamine Eestis“, tuleb välja, et seni on paljudel ettevõtetel olnud raskusi raamatupidamise aastaaruande lisade koostamisega. Enim esineb probleeme väiksematel ettevõtetel, kus sageli koostab aruande omanik või vähekokogenud raamatupidaja. Väikeettevõtete aruannete puhul on probleemiks esitatava informatsiooni vähesus, mille tõttu on väga raske teha finantsanalüüsi, et saada adekvaatset teavet ettevõtte tegevuse edukusest ja võimalikest ohtudest. Samuti on murekohaks lohakalt või lausa sihilikult ebakorrektselt koostatud aruande lisad, eesmärgiga varjata ettevõtte halba majanduslikku seisuga ja finantsraskusi. (2007, 117)

Lähtuvalt Getter Prantsi 2013. aastal bakalaureusetöö raames teostatud uuringust kümne auditeerimata Eesti ettevõtte seas, olid enne 2016. aastal jõustunud raamatupidamise seaduse muudatust levinud ka järgmised puudused ja probleemid (Prants 2013, 17-18):

1. Arvestusmeetodite ülevaade on koostatud pealiskaudselt (kopeeritud näidisaruandest, sisaldades meetodeid, mida ettevõttel ei esine). Näiteks tuleb Prantsi uurin-gust välja, et ühe ettevõtte lisad sisaldasid pool lehekülge informatsiooni varude arvestuspõhimõtete kohta, tegelikult ettevõttel varusid ei olnud.
2. Esinevad probleemid viitamise-ga: viited puuduvad või on esitatatud valed viited. Viidete puudumine ning valesti viitamine teeb aruande kasutajale informatsiooni leidmise keeruliseks ja aeganõudvaks.
3. Kajastamata jäetakse olulised bilansipäevajärgsed sündmused, eraldised või potentsiaalsed kohustused.
4. Rahakäibe- ja kasumiaruande oluliste kirjete kohta ei koostata lisasid (käibekapita-li muutus, mitterahalised tehingud, tegevuskulud jne).
5. Tihti puuduvad eelmise perioodi võrdlusandmed tehingute kohta seotud osapoolte-ga (on ainult saldod või tehingute maht).
6. Esinevad puudused oluliste varude allahindluste summade ning põhjuste osas.

7. Nõuete ning kohustuste arvestamisel rakendatakse sisemisi intressimäärasid, mis ei pruugi võrduda lepinguliste intressimääradega.
8. Nii kasutus- kui ka kapitalirendi puhul jäetakse märkimata olulised tingimused, kapitalirendi puhul lisaks ka järgmiste perioodide renditulu või -kulu ja kasutusele antud vara bilansiline väärtus.
9. Ei esitata müügitulu lisa.

Eelnevas loetelus toodud puuduste ja probleemide põhjal võib järeldada, et teooriale tugineda polegi nii lihtne. Raamatupidamise aastaaruande lisades esinevad vead ei pruugi alati olla tehtud tahtlikult tulemusega manipuleerimiseks, vaid tuleneda ka aruande koostaja oskamatusest teooriat tõlgendada.

Veel on probleemiks, et raamatupidamise aastaaruande põhjaruannetes ja lisades kasutatakse erinevat terminoloogiat. Ülevaatlikkuse ja arusaadavuse saavutamiseks tuleb siiski kogu aruandes kasutada ühesugust terminoloogiat, et see oleks hästi loetav ja mõistetav ka info välistarbijale, kes ei pruugi olla kursis ettevõtte igapäevase tegevusega. Sellest tulenevalt peaks vältima aruannetes ettevõttesisest spetsiifilist keelekasutust. (Raigla 2007, 118-119)

Lisaks sellele, et esitatakse puudulikku teavet, tuleb ette olukordi, et esitatakse üleliigset informatsiooni. Peamiselt on tegu erinevate bilansikirjete dubleeriva lahti seletamisega ning lisas „Arvestusmeetodid“ liigsete terminite esitamisega. Üleliigne info ei anna aruandele lisaväärtust ja muudab selle pikaks ja kohmakaks ning halvendab loetavust ja arusaadavust. (Prants 2013, 25)

2007. aasta andmete põhjal moodustavad raamatupidamise aastaaruande lisad majandusaasta aruandest keskmiselt 22,8% ja keskmiseks lisade kogumahuks on 2,7 lehekülge. Nii vähese info põhjal ei ole huvitatud osapooltel võimalik langetada põhjendatud majanduslikke otsuseid ega prognoosida ettevõtte tulevikku. Kui veel osa avalikustatud lisadest sisaldab puudulikku, valesti esitatatud või üleliigset informatsiooni, siis võib sellise ebakvaliteetse aruande põhjal jõuda väga lihtsalt valede järeldusteni. (Raigla 2007, 122)

Kahjuks on olukord informatsiooni avalikustamise vallas keeruline. Ühelt poolt on erinevate tarbijate huvi väga suur: kogu avalikustatav informatsioon on vajalik ja sellest jääb puudu. Teisest küljest võib aga info avalikustamise nõuete täitmine panna ettevõtte olukorda, kus peab esitama andmeid, mis on ettevõttele olulised konkurentsi säilitamiseks ja edumaa saavutamiseks. Selliste andmete avalikustamine võib halvavalt mõjuda ettevõtte edasisele käekäigule ning majandustegevusele. (Ibid.)

Lähtuvalt 01.01.2016. aastal jõustunud raamatupidamise seadusest ja uuenenud Raamatupidamise Toimkonna juhendist nr 15 võivad mõned eespool märgitud probleemid autori hinnangul mikro- ja väikeettevõtete raamatupidamise aastaaruande lisade koostamisel ära kaduda. Näiteks mikroettevõtteid, kes hakkavad kasutama majandusaasta aruande lihtsustust, ei puuduta peaaegu ükski eelnevalt välja toodud probleem, sest mikroettevõtetelt lihtsalt ei nõuta enam ühegi sellise lisa esitamist. Autori hinnangul aga võib mikroettevõtete puhul kujuneda probleemiks asjaolu, et suurel osal mikroettevõtetest ei esine üldse lisasid, mida uus RTJ 15 neile sätestab. Näiteks ei ole suurel osal mikroettevõtetest pikaajalisi kohustusi, sest pangad ei anna neile laenu, kuna nad ei ole krediitvõimelised. Autori arvates on ainuke eespool märgitud probleem, mis võiks mikroettevõtteid puudutada, terminoloogia vale kasutamine.

Samuti nagu mikroettevõtete jaoks, kaovad osad probleemid ära ka väikeettevõtja majandusaasta aruande lihtsustust kasutavate ettevõtete jaoks. Endiselt võib esineda probleeme arvestusmeetodite kirjeldamisega, viitamisega, bilansipäevajärgsete sündmuste, tingimuslike kohustuste ning soetud osapooltega tehtud tehingute kajastamisega. Lisaks arvab autor, et edaspidi võib hakata tekitama segadust ja probleeme õiglases väärtuses kajastatavate varade ja kohustuste nõue. Kui ettevõtte on senini teatud liiki varasid kajastanud näiteks korrigeeritud soetusmaksumuses ja soovib nüüd neid õiglases väärtuses kajastama hakata, siis tuleb tal muuta oma arvestuspõhimõtteid. Varem sai muudetud põhimõtted kohe ka avalikustada arvestuspõhimõtete muutuste lisas, kuid vastavalt 2016. aastal jõustunud RTJ-le 15 väikeettevõtetelt enam sellist lisa ei nõuta.

## **2.5. Hinnang muutustele**

Käesoleva bakalareusetöö autor peab õigustatuks kehtestada erinevad nõuded raamatupidamise aastaaruande lisade koostamisele ettevõtte suuruse järgi. Siiki leiab autor, et mikro- ja väikeettevõtete puhul on mõned olulised raamatupidamise aastaaruande lisad, mida tuleks kindlasti edaspidigi esitada, kuid lähtuvalt muutunud raamatupidamise seadusest ja uuest Raamatupidamise Toimkonna juhendist nr 15 need enam kohustuslikud ei ole.

Eestis moodustavad mikro- ja väikeettevõtted 99% ettevõtete koguarvust ning 54% kõigi ettevõtete müügitulust. Mikro- ja väikeettevõtetele on kohustuslik 01.01.2016 jõustunud



seadusemuudatuse kohaselt raamatupidamise aastaaruandes kahe põhiaruande ja väiksema arvu lisade esitamine, sellega väheneb Eestis esitatava finantsinfo maht.

Aruandluse vähendamine muudab autori arvates süsteemi läbipaistmatuks, kuna avalikustatava teabe hulk väheneb ning selle kvaliteedi hindamine muutub keerukamaks. Mõnedel mikroettevõtetel ei pruugi üldse olla tehinguid ega sündmusi, mille avalikustamist uuenenud RTJ 15 nõuab.

Lihtsustamise tulemusena ning rahavoogude aruande vajaduse kaotamisega on mikro- ja väikeettevõtetel lihtsam majandustulemustega manipuleerida. Bilansi ja kasumiaruande koostamisel lähtutakse mitmete kirjete kajastamisel raamatupidamislikest hinnangutest, millel on väga oluline osa usaldusväärsete aruannete koostamisel. 2016. aastal jõustunud Raamatupidamise Toimkonna juhendi nr 15 kohaselt aga ei nõuta mikro- ja väikeettevõtetelt enam raamatupidamislike hinnangute muutmise kajastamist ning see võib vähendada nimetatud ettevõtete aruannetes kajastatava informatsiooni usaldusväärsust ja läbipaistvust.

Samuti peab autor vajalikuks mikroettevõtete puhul arvestuspõhimõtete lisa esitamist ning väikeettevõtete puhul teabe esitamist, kui muudetakse arvestuspõhimõtteid. Arvestuspõhimõtted on väga oluline informatsioon, kuna see aitab aruande kasutajal kajastatud teavet tõlgendada. Mõnedes valdkondades lubavad Raamatupidamise Toimkonna juhendid valida mitme alternatiivse arvestuspõhimõtte vahel.

Arvestusmeetodite valik mõjutab ettevõtte ärikasumit ja ka bilansikirjeid. Kui ettevõtte kasutab põhivara amorsisatsioonil lineaarset meetodit, kuid soovib edaspidi kasutusele võtta tegevusmahu põhise meetodi, siis kuna põhivara on bilansis kirjas jääkmaksumuses, mõjutavad erinevad amortisatsioonimeetodid bilansikirjeid. Samuti erineb ettevõtte ärikasum kui ettevõtte kasutab varude arvestamisel FIFO või kaalutud keskmise soetusmaksumuse meetodit (Prants 2013, 15).

Hoolimata sellest, et mikro- ja väikeettevõtete vastu ei ole avalik huvi niivõrd suur, on Eesti majanduse eripära, et meil tuleb suur osa ettevõtete käibest Euroopa mõistes väikestelt ettevõtetelt. Seega on Eesti majanduse ja statistika jaoks detailseid andmeid mikro- ja väikeettevõtete kohta väga vaja. Majandusaasta aruande senises mahus koostamisest loobumisel tuleks Statistika- või Maksu- ja Tolliametile vajalike andmete esitamiseks leida alternatiivne viis, mis omakorda tooks kaasa halduskoormuse suurenemise, mitte vähenemise, ja seega direktiiv ei täidaks oma eesmärki.

### **3. RAAMATUPIDAMISE AASTAARUANDE LISADE KOOSTAMINE LÄHTUVALT 2016. AASTAL JÕUSTUNUD SEADUSEMUUDATUSEST ETTEVÕTETE NÄITEL**

Käesolevas peatükis tuuakse välja kahe erinevasse suuruskategooriasse kuuluva Eestis registreeritud ettevõtte raamatupidamise aastaaruande lisade koostamine lähtudes 2016. aastal jõustunud raamatupidamise seaduse muudatusest.

Peatükk käsitleb mikro- ja väikeettevõtte raamatupidamise aastaaruande lisade koostamist, kuna 99% Eesti ettevõtetest jaotuvad just nende kahe kategooria vahel. Keskmise suurusega ning suurettevõtteid ei vaadelda antud peatükis ka seetõttu, et nende ettevõtete jaoks ei muutu raamatupidamise aastaaruande lisade koostamisel kuigi palju ning muutused lähtuvad pigem uute nõuete sõnastusest kui sisust.

Käsitletavate ettevõtete valikukriteeriumiteks on neli põhimõtet: majandusaasta aruanne on koostatud 2014. aasta kohta, aruande koostamisel on lähtutud Eesti heast raamatupidamistavast, ettevõtte tegutses finantsvaldkonnas raamatupidamisteenuse osutajana ning on tegutsenud vähemalt viis aastat.

#### **3.1. Raamatupidamise aastaaruande lisade koostamine mikroettevõtte AGG Raamatupidamisteenused OÜ näitel**

Raamatupidamise seaduses toodud mikroettevõtja definitsioon on: osaühing, kelle näitajad vastavad aruandeaasta bilansipäeval kõikidele järgmistele tingimustele: varad kokku kuni 175 000 eurot, kohustused ei ole suuremad kui omakapital, üks osanik, kes on ka juhatuse liige ja kelle müügitulu on aruandeaastal kuni 50 000 eurot. (RPS, § 3 lg 14)

Mikroettevõtteks on bakalaureusetöös valitud AGG Raamatupidamisteenused OÜ. Ettevõtte tegeleb raamatupidamisteenuse osutamisega peamiselt väiksematele äriühendustele ja mittetulundusühingutele. AGG Raamatupidamisteenused OÜ 2014. aasta majandusaasta aruandest selgub, et ettevõtte varad kokku olid 7627 eurot, kohustused 938 eurot, omakapital 6689 eurot (vt Lisa 1) ning müügitulu 19 315 eurot (vt Lisa 1 järg) ja ettevõttel on üks osanik, kes on ka juhatuse liige (Majandusaasta aruanne AGG ... 2014). Eespool märgitud andmed vastavad mikroettevõtte nõuetele ning ettevõtte kohustused ei ole suuremad kui omakapital.

AGG Raamatupidamisteenused OÜ on 2014. aasta majandusaasta aruandes esitanud tegevusaruande, raamatupidamise aastaaruande, mis koosneb bilansist, kasumiaruandest, rahavoogude aruandest, omakapitali muutuste aruandest ja üheksast raamatupidamise aastaaruande lisast (vt Lisa 2), milleks on (Ibid.): arvestuspõhimõtted; raha; nõuded ja ettemaksed; materiaalne põhivara; immateriaalne põhivara; võlad ja ettemaksed; müügitulu; tööjõukulud; seotud osapooled.

Kui kõnealune ettevõtte hakkaks koostama majandusaasta aruannet 2016. aastal jõustunud raamatupidamise seaduse muudatusest lähtudes, siis ei peaks ta enam esitama tegevusaruannet ning raamatupidamise aastaaruande põhjaruannetest rahavoogude- ja omakapitali muutuste aruannet.

Raamatupidamise aastaaruande lisadest on mikroettevõtetel, kes kasutavad lühendatud aastaaruannet, kohustuslik avaldada (RTJ 15, § 63): tagatisega pikaajalised kohustused ning tagatiseks panditud varade kirjeldus ja bilansiline väärtus; bilansivälised siduvad kohustused (sh antud garantiid) ja tingimuslikud kohustused; juhtkonnale antud laenude, ettemaksude ja garantiide kirjeldus, sh summad, intressimäärad, maksetähtajad, tagasimaksed ja allahinnatud nõuded; majandusaasta kestel omandatud või tagatiseks võetud ja võõrandatud ning tagatiseks võetud ja võõrandamata aktsiate või osade arv, nimiväärtus (nimiväärtuse puudumisel osakaal osa- või aktsiakapitalis), nende eest makstud tasu ja omandamise või tagatiseks võtmise põhjus.

AGG Raamatupidamisteenused OÜ 2014. majandusaasta aruande kohaselt ei olnud aruandeaastal ühtegi sellist tehingut või sündmust, mida tuleks kajastada raamatupidamise aastaaruande lisades, lähtudes 2016. aastal jõustunud Raamatupidamise Toimkonna juhendist nr 15. Antud ettevõtte puhul on raamatupidamise seaduse muudatus täitnud oma eesmärgi saajaprotsendilisel: vähendada halduskoormust ja lihtsustada nõudeid peamiselt mikro- ja väikeettevõtete jaoks.

### **3.2. Raamatupidamise aastaaruande lisade koostamine väikeettevõtte Fortum CFS Eesti OÜ näitel**

Raamatupidamise seaduses toodud väikeettevõtja definitsioon on: Eestis registreeritud äriühing, kes ei ole mikroettevõtja ja kelle näitajatest võib aruandeaasta bilansipäeval vaid üks ületada järgmisi tingimusi: varad kokku 4 000 000 eurot, müügitulu 8 000 000 eurot ja keskmine töötajate arv aruandeaasta jooksul 50 inimest. (RPS, § 3 lg 15)

Väikeettevõtteks on käesolevas bakalaureusetöös valitud Fortum CFS Eesti OÜ. Ettevõtte tegeleb finantsteenuse osutamisega Fortumi kontsernile, täpsemalt osutatakse raamatupidamis-, maksundus-, reisi- ja lähetuskuluaruandluse ning palga- ja personaliarvestuse teenuseid. Fortum CFS Eesti OÜ 2014. aasta majandusaastaaruandest selgub, et ettevõtte varad kokku olid 1 146 954 eurot (vt Lisa 3), müügitulu 2 330 801 eurot (vt Lisa 3 järg) ning töötajate arv aruandeaasta jooksul oli 74 (Majandusaasta aruanne Fortum ... 2014). Seega kategoriseerub Fortum CFS Eesti OÜ väikeettevõtteks: varade ja müügitulu nõue vastab väikeettevõtte definitsioonile ning töötajate arv ületab nõuetes sätestatud 50 inimest.

Fortum CFS Eesti OÜ on 2014. aasta majandusaasta aruandes esitanud tegevusaruande, raamatupidamise aastaaruande, mis koosneb bilansist, kasumiaruandest, rahavoogude aruandest, omakapitali muutuste aruandest ja 13 raamatupidamise aastaaruande lisast, milleks on (Ibid.): arvestuspõhimõtted, nõuded ja ettemaksed, maksude ettemaksed ja maksuvõlad, materiaalne põhivara, immateriaalne põhivara, kasutusrent, võlad ja ettemaksed, võlad töövõtjatele, osakapital, müügitulu, mitmesugused tegevuskulud, tööjõukulud, seotud osapooled. Lisaks sisaldab majandusaasta aruanne audiitori aruannet.

Kui kõnealune ettevõtte hakkaks koostama raamatupidamise aastaaruannet 2016. aastal jõustunud raamatupidamise seaduse muudatusest lähtudes, siis ei peaks põhiaruannetest enam esitama rahavoogude aruannet ja omakapitali muutuste aruannet.

Raamatupidamise aastaaruande lisadest tuleks endiselt esitada „Arvestuspõhimõtted“ (vt Lisa 4), kuna Fortum CFS Eesti OÜ arvestuspõhimõtete lisas on avalikustatud, et raamatupidamise aastaaruanne on koostatud lähtuvalt soetusmaksumuselt, välja arvatud teatud varade ja finantsinstrumentide ümberhindlused, siis võib eeldada, et ettevõtte ei hakka edaspidi koostama lisa õiglasel väärtuses kajastatavate varade ja kohustuste suhtes. Samuti on ettevõtte arvestuspõhimõtetes kirjas, et rahavoogude aruandes kajastatakse rahavoogusid äritegevusest kaudsel meetodil. Investeeringu- ja finantseerimistegevusest tulenevaid rahavoogusid kajasta-

takse otsemeetodil. (Majandusaasta aruanne Fortum ... 2014) Kuna rahavoogude aruande esitamine ei ole enam lühendatud raamatupidamise aastaaruannet kasutavatele väikeettevõtetele kohustuslik, siis ei ole vaja ka seda kommentaari edaspidi esitada.

Lisad „Nõuded ja ettemaksed“, „Võlad ja ettemaksed“ ning „Võlad töövõtjatele“ liigituvad finantsinstrumentide hulka ning selle kohta sätestab väikeettevõtja lühendatud raamatupidamise aastaaruande lihtsustus, et lisa tuleb esitada juhul, kui mõõtmise aluseks on õiglane väärtus (RPS, § 62 lg c). Kuna „Nõuded ja ettemaksed“, „Võlad ja ettemaksed“ ning „Võlad töövõtjatele“ on kajastatud korrigeeritud soetusmaksumus, siis Fortum CFS Eesti OÜ neid lisasid edaspidi esitama ei pea. Samadel alustel ei pea ettevõtte esitama ka lisa „Maksude ettemaksed ja maksuvõlad“ (Ibid.). Alternatiivina võib ettevõtte muuta oma arvestuspõhimõtteid ja hakata kajastama eespool välja toodud kirjeid õiglasel väärtusel.

Lisad „Materiaalne põhivara“ (vt Lisa 5) ja „Immateriaalne põhivara“ (vt Lisa 6) tuleb Fortum CFS Eesti OÜ-l esitada ka edaspidi nii, nagu nad seda seni teinud on. Enne 2016. aastal jõustunud seadusemuudatust tuli avalikustada ka informatsiooni aruandeperioodil läbiviidud oluliste allahindluste kohta, kuid neid ettevõtetel 2014. aastal ei esinenud.

Fortum CFS Eesti OÜ on 2014. aasta raamatupidamise aastaaruande lisadena esitanud „Kasutusrent“, „Osakapital“, „Müügitulu“ ning „Tööjõukulud“. Lähtuvalt 2016. aastal jõustunud Raamatupidamise Toimkonna juhendist nr 15, ei pea väikeettevõtted, kes rakendavad lühendatud raamatupidamise aastaaruannet, avalikustama teavet ei kapitali- ega kasutusrendi kohta. Samuti ei pea lihtsustust kasutavad väikeettevõtted enam lisades esitama infot osakapitali, müügitulu ega tööjõukulude kohta. Kuna aga Fortum CFS Eesti OÜ raamatupidamise aastaaruande lisa „Tööjõukulud“ sisaldab ka töötajate keskmist arvu aruande aasta jooksul, siis see tuleks ümber nimetada ning eraldi lisana esitada (vt Lisa 7).

Ettevõtte on lisana esitanud „Mitmesugused tegevuskulud“, mis sisaldavad üüri ja renti, bürookulusid, lähetus- ja koolituskulusid, IT-teenuseid ja personali värbamise kulusid. Kuna välja toodud kulud ei kvalifitseeru kasumiaruannet oluliselt mõjutavateks ühekordseteks tuludeks ja kuludeks, siis edaspidi ei pea Fortum CFS Eesti OÜ antud lisa esitama.

Ettevõtte on oma 2014. aasta raamatupidamise aastaaruandes esitanud ka lisa seotud osapoolte kohta. 2016. aastal jõustunud Raamatupidamise Toimkonna juhendi nr 15 kohaselt ei pea väikeettevõtted enam esitama saldosisid seotud osapooltega bilansikuupäeva seisuga ega ka juhtkonna liikmetele aruandeaastal arvestatud tasu, olulisi soodustusi (tekkepõhiselt arvestatuna) ja nendega seotud tingimuslikke kohustusi, mis on Fortum CFS Eesti OÜ-l 2014. aasta

raamatupidamise aastaaruande lisas „Seotud osapooled“ esitatud. Küll aga pidi varem ning peab ka edaspidi avalikustama informatsiooni seotud osapooltega tehtud tehingute kohta erinevate tehinguliikide lõikes, nimetatud nõudmise on Fortum CFS Eesti OÜ ka täitnud (vt Lisa 7).

Võttes aluseks väikeettevõtte Fortum CFS Eesti OÜ 2014. aastal raamatupidamise aastaaruande lisades esitatud informatsiooni ning hakates sellele toetudes koostama raamatupidamise aastaaruande lisasid, lähtudes 2016. aastal jõustunud seadusemuudatusest, selgub, et Fortum CFS Eesti OÜ peaks esitama järgmised raamatupidamise aastaaruande lisad: arvestuspõhimõtted; materiaalse ja immateriaalse põhivara muutuste analüüs; seotud osapooled sh väikseima ettevõtet konsolideeriva kontserni emaettevõtte nimi ja registrijärgne asukoht; keskmine töötajate arv aruande aasta jooksul. 2014. aastal esitatud 13 lisast peaks 2016. aastal esitama vaid viis.

Käesoleva lõputöö lisas 3 on esitatud Fortum CFS Eesti OÜ 2014. aasta bilanss ja kasumiaruanne. Lisades 4-7 on esitatud väikeettevõtte Fortum CFS Eesti OÜ raamatupidamise aastaaruande lisad koostatuna lähtuvalt 2016. aastal jõustunud raamatupidamise seaduse muudatusest. Autor ei ole Fortum CFS Eesti OÜ lisades esitatud informatsiooni sisu mingil viisil muutnud, kuna töö eesmärk ei ole lisade sisu õigsuse kontrollimine.

## KOKKUVÕTE

Majanduses toimunud muutuste peegeldamiseks finantsaruandluse valdkonna regulaatiivaktides võeti 26.06.2013 vastu Euroopa Parlamendi ja Nõukogu direktiiv 2013/34/EL, millega viidi kooskõlla ka Eestis kehtinud raamatupidamise seadus, kõne all olev muudatus jõustus 01.01.2016. Tulenevalt raamatupidamise seaduse muutmisest vajasisid kaasajastamist ka Raamatupidamise Toimkonna juhendid.

Bakalaureusetöö eesmärk oli selgitada välja erinevused raamatupidamise aastaaruande lisade koostamisel enne 2016. aastal jõustunud seadusemuudatust kehtinud õigusaktide ning 2016. aastal kehtima hakanud raamatupidamise seaduse muudatusest lähtuvate õigusaktide vahel. Töö eesmärgi saavutamiseks kasutati sekundaaranalüüsi. Eelnevalt nimetatud õigusaktide võrdlemise tulemusena selgitati välja erinevused uuritavate dokumentide vahel.

Sekundaaranalüüsi tulemusel selgus, et 2016. aastal muutunud raamatupidamise seadusega sätestatakse esmakordselt ettevõtete definitsioonid, kategoriseerides nad suuruse järgi mikro-, väike-, keskmise suurusega ning suurettevõteteks.

Vastavalt muutunud raamatupidamise seadusele rakendub mikro- ja väikeettevõtetele keskmise suurusega ja suurettevõtetest väiksemas mahus aruannete esitamise kohustus. Mikroettevõtted võivad esitada majandusaasta aruande, mis koosneb üksnes raamatupidamise aastaaruandest, kusjuures lühendatud raamatupidamise aastaaruanne sisaldab edaspidi vaid kahte põhiaruannet (bilanss, kasumiaruanne) ning väikest hulka lisasid. Väikeettevõtetel tuleb endiselt majandusaasta aruande koosseisus esitada ka tegevusaruanne, kuid sarnaselt mikroettevõtetele koosneb väikeettevõtjate raamatupidamise aastaaruanne edaspidi vaid kahest põhiaruandest (bilanss, kasumiaruanne) ning lisadest.

Eelnevalt kehtinud RTJ 15 ja uue RTJ 15 võrdluse tulemusena leidis autor, et keskmise suurusega ja suurettevõtete jaoks jäävad suures osas kehtima senised raamatupidamise aastaaruande lisade koostamise nõuded. Eelnevalt nimetatud ettevõtteid puudutab ainult kaks muudatust. Lühendatud raamatupidamise aastaaruannet kasutama hakkavad mikroettevõtted

peavad esitama neli kohustulikku lisa (juhul kui ettevõttel selliseid tehinguid esineb), mis sisaldavad informatsiooni kohustuste, seotud osapoolte ning omakapitali kohta. Väikeettevõtetel tuleb 2016. aastal jõustunud RTJ 15 kohaselt avalikustada järgmised lisad: arvestuspõhimõtted; õiglasest väärtusest kajastatavad varad ja kohustused; materiaalne ja immateriaalne põhivara; kinnisvarainvesteeringud; pikaajalise bioloogilised varad; tagatisega pikaajalised kohustused; pikaajalised kohustused, mille maksetähtajani on jäänud rohkem kui viis aastat; tingimuslikud ja bilansivälised siduvad kohustused; olulised bilansis kajastamata tehingud; ühekordsed tulu- ja kuluallikad; juhtkonnale antud laenud, ettemaksud ja garantiid; tehingud seotud osapooltega; kui ettevõtte kuulub konsolideerimisgruppi, siis väikseima seda konsolideeriva kontserni emaettevõtte nimi ja registrijärgne asukoht; keskmine töötajate arv aruandeaasta jooksul; olulised sündmused pärast bilansipäeva.

Toetudes läbiviidud sekundaaranalüüsi tulemustele, on autori hinnangul otstarbekas kehtestada erinevad nõuded raamatupidamise aastaaruande lisade koostamisele ettevõtte suuruse järgi, sest avalik huvi väiksemate ettevõtete vastu ei ole nii suur, et oleks põhjendatud seni nõutud mahus teabe esitamine. Siiski tuleks mikro- ja väikeettevõtetel esitada mõned täiendavad lisad, et tagada läbipaistvus ja kvaliteetse finantsinfo kättesaadavus.



## **SUMMARY**

### **PREPARING THE NOTES TO THE FINANCIAL STATEMENTS ACCORDING TO THE LAW AMENDMENT THAT CAME INTO FORCE IN 2016**

Grete Remiküll

In the beginning of 2016 the current Estonian Accounting Act was coordinated with the Directive 2013/34/EU of the European Parliament and of the Council which was adopted on 26 June 2013. Based on that, requirements for preparing the notes to the financial statements available in the Estonian Accounting Standards Board guide no. 15 were also amended.

The aim of this Bachelor's thesis is to determine the differences in preparing the notes to the financial statements according to the acts valid before the law amendment and the acts complying with the Accounting Act amendments that came into force in 2016. The thesis covers the preparation of the notes to the financial statements according to the Estonian best practices in accounting and the complementary Estonian Accounting Standards Board guide no. 15.

The European Union has thoroughly analysed the administrative burden placed on microbusinesses as well as small and medium-sized businesses, and has come to the conclusion that an excess burden hinders the businesses' development, internationalisation and focus on achieving or maintaining competitive advantage. The Directive 2013/34/EU is composed following the "Think Small First" principle and its main aim is to guarantee that requirements for small companies are largely harmonised within the European Union.

The greatest change between the amendment of the Accounting Act and previously valid acts is that businesses will be divided according to size: microbusinesses, small and medium-sized businesses and large businesses. The division is based on assets, net turnover and the average number of employees.

The amendment to the Accounting Act that came into force in 2016 allows the micro-businesses to prepare an annual report that solely consists of an annual accounting report. Small, medium-sized and large companies must still submit an annual accounting report, as well as an activity report. According to the updated law, micro- and small businesses may submit a simplified annual accounting report which consists of at least two main reports (balance sheet, income statement) and the notes.

According to the updated Estonian Accounting Standards Board guide no. 15, micro-businesses are only required to publish a very limited amount of information in the notes to the financial statements in the following four categories: long-term liabilities with a security and a description of the assets given as security and their carrying amount; off-balance sheet binding obligations and conditional liabilities; description of loans, advances and securities given to the management; stocks and shares acquired or taken as security and alienated or unalienated during the financial year.

In addition to the information demanded from microbusinesses, small companies are required to submit additional information in the notes to the financial statements in the following categories: accounting principles; events occurred after the balance sheet date; related parties; average number of employees during the financial year; financial instruments reflecting fair value; tangible fixed assets and intangible fixed assets; real estate investments; long-term biological assets; description of single profits and losses.

Only very minimal changes in the Estonian Accounting Standards Board guide no. 15 that came into force in 2016 will affect medium-sized and large businesses. Therefore it may be said that medium-sized and large companies may continue to submit notes to the financial statements in the usual manner.

## VIIDATUD ALLIKAD

- Alver, L., Alver, J. (2013). Mõningaid ääremärkusi Euroopa Liidu uuele raamatupidamisdirektiivile. - *Audit, maksud, raamatupidamine ja majandusanalüüs II*. Tallinn: Tallinna Tehnikaülikool Majandusarvestuse instituut, lk 13-25.
- D'Angelo, P. Directive 2013/34/EU on annual and consolidated financial statements and related reports. <http://www.newslettereuropean.eu/directive-201334eu-annual-consolidated-financial-statements-related-reports/> (27.04.2016)
- De Franco, G., Wong, M. H., Zhou, Y. (2011). Accounting Adjustments and the Valuation of Financial Statement Note Information in 10-K Filings - *The Accounting Review*, no. 5, pp. 1577-1604.
- 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, pp. 357-384.
- Euroopa Parlamendi ja Nõukogu direktiiv 2013/34/EL. Vastu võetud Euroopa Parlamendis ja Euroopa Liidu Nõukogus 26. juunil 2013. a - Euroopa Liidu Teataja, 29.06.2013, L 182.
- Farcas, M., Rus, L. (2014). European Accounting Regulation – History and Perspectives. - *Annals of the University of Oradea, Economic Science Series*, vol. 23, pp. 625-631.
- Financial reporting obligations for limited liability companies (Accounting Directive) – frequently asked questions. European Commission. [http://europa.eu/rapid/press-release\\_MEMO-13-540\\_en.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-13-540_en.htm) (25.04.2016)
- Holzmann, O. J., Munter, P. (2014). Conceptual Framework for Financial Reporting - Chapter 8: Notes to Financial Statements. - *The Journal of Corporate Accounting & Finance*, vol. 25, pp. 77-81.
- Kieso, D. E., Weygandt, J. J., & Warfield, T. D. (2011). Intermediate Accounting: IFRS Edition, volume 2. Hoboken: John Wiley & Sons.
- Majandusaasta aruanne. (2014). AGG Raamatupidamisteenused OÜ.
- Majandusaasta aruanne. (2014). Fortum CFS Eesti OÜ.
- Palmipuu, M. (2014). Majandusaasta aruande koostamine. Tallinn: Pandekt OÜ.

- Prants, G. (2013). Raamatupidamise aastaaruande lisade koostamine Eestis. Tallinna Tehnikaülikool Majandusarvestuse instituut. 61 lk. (Bakalaureusetöö)
- Raamatupidamise seadus. Vastu võetud Riigikogus 20. novembril 2002. a – RT I 2002, 102, 600; RT I, 13.03.2014, 50.
- Raamatupidamise seadus. Vastu võetud Riigikogus 20. novembril 2002. a – RT I 2002, 102, 600; RT I, 30.12.2015, 65.
- Raamatupidamise seaduse muutmise ja sellega seonduvalt teiste seaduste muutmise seaduse eelnõu seletuskirja juurde Lisa 5. <http://eelvoud.valitsus.ee/main#TzycTedS> (25.11.2015)
- Raamatupidamise Toimkonna juhend nr 0 - Eessõna. Vastu võetud Raamatupidamise Toimkonna otsusega 1. märtsil 2016. a - RT III, 02.03.2016, 1.
- Raamatupidamise Toimkonna juhend nr 15 - Lisades avalikustatav informatsioon. Vastu võetud Raamatupidamise Toimkonna otsusega 30. detsembril 2011. a - RT III, 10.01.2012, 5.
- Raamatupidamise Toimkonna juhend nr 15 - Lisades avalikustatav informatsioon. Vastu võetud Raamatupidamise Toimkonna otsusega 29. veebruaril 2016. a - RT III, 02.03.2016, 1.
- Raigla, A. (2007). Raamatupidamise aastaaruande lisade koostamisest Eestis. - *Raamatupidamiselt majandusarvestusele I*. Tallinn: Tallinna Tehnikaülikool Majandusarvestuse instituut, lk 117-123.
- Seletuskiri raamatupidamise seaduse muutmise ja sellega seonduvalt teiste seaduste muutmise seaduse eelnõu juurde. <http://eelvoud.valitsus.ee/main#TzycTedS> (25.11.2015)
- Weiss, J. (2012). Invitation to Comment: Disclosure Framework (Part 1). - *GAAP Update Service*, vol. 12, pp. 1-8.
- Villems, T. (2008). Majandusaasta aruande koostamine. Tallinn: Pandekt OÜ.

## LISAD

### Lisa 1. AGG Raamatupidamisteenused OÜ 2014. aasta bilanss ja kasumiaruanne

#### Bilanss

(eurodes)

	31.12.2014	31.12.2013	Lisa nr
Varad			
Käibevara			
Raha	3 457	2 083	2
Nõuded ja ettemaksed	1 441	1 204	3
<b>Kokku käibevara</b>	<b>4 898</b>	<b>3 287</b>	
Põhivara			
Materiaalne põhivara	507	726	4
Immateriaalne põhivara	2 222	1 303	5
<b>Kokku põhivara</b>	<b>2 729</b>	<b>2 029</b>	
<b>Kokku varad</b>	<b>7 627</b>	<b>5 316</b>	
Kohustused ja omakapital			
Kohustused			
Lühiajalised kohustused			
Võlad ja ettemaksed	938	834	6
<b>Kokku lühiajalised kohustused</b>	<b>938</b>	<b>834</b>	
<b>Kokku kohustused</b>	<b>938</b>	<b>834</b>	
Omakapital			
Osakapital nimiväärtuses	2 556	2 556	
Eelmiste perioodide jaotamata kasum (kahjum)	1 926	4 546	
Aruandeaasta kasum (kahjum)	2 207	-2 620	
<b>Kokku omakapital</b>	<b>6 689</b>	<b>4 482</b>	
<b>Kokku kohustused ja omakapital</b>	<b>7 627</b>	<b>5 316</b>	

Allikas: (Majandusaasta aruanne AGG ... 2014)

## Lisa 1 järg

### Kasumiaruanne

(eurodes)

	2014	2013	Lisa nr
Müügitulu	19 315	13 450	7
Kaubad, toore, materjal ja teenused	-6 781	-6 025	
Mitmesugused tegevuskulud	-3 139	-2 130	
Tööjõukulud	-5 300	-6 855	8
Põhivara kulum ja väärtuse langus	-1 935	-1 057	
<b>Kokku ärikasum (-kahjum)</b>	<b>2 160</b>	<b>-2 617</b>	
Intressikulud	0	-3	
Muud finantstulud ja -kulud	47	0	
<b>Kasum (kahjum) enne tulumaksustamist</b>	<b>2 207</b>	<b>-2 620</b>	
<b>Aruandeaasta kasum (kahjum)</b>	<b>2 207</b>	<b>-2 620</b>	

Allikas: (Majandusaasta aruanne AGG ... 2014)

## **Lisa 2. AGG Raamatupidamisteenused OÜ 2014. aasta raamatupidamise aastaaruande lisad**

### **Üldine informatsioon**

AGG Raamatupidamisteenused OÜ 2014. aasta raamatupidamise aastaaruanne on koostatud kooskõlas Eesti Vabariigi hea raamatupidamistavaga. Hea raamatupidamistava põhinõuded on kehtestatud Eesti Vabariigi raamatupidamise seaduses, mida täiendavad Raamatupidamise Toimkonna poolt välja antud juhendid. Raamatupidamise aastaaruande koostamisel on lähtutud soetusmaksumuse printsiibist, välja arvatud juhtudel, mida on kirjeldatud alljärgnevatel arvestuspõhimõtetes. Majandustehingud kirjendatakse soetusmaksumuse printsiibi kohaselt nende tekkimise momendil tegelikus väärtuses. Raamatupidamise aruanded koostatakse tekkepõhise arvestusprintsiibi kohaselt. (Majandusaasta aruanne AGG ... 2014)

### **Raha**

Raha ja selle ekvivalentidena on kajastatud kassas olevat sularaha, nõudmiseni hoiuseid pankades ning tähtajalisi hoiuseid tähtajaga kuni 3 kuud. Raha ja selle ekvivalentid on bilansis hinnatud õiglases väärtuses, mis baseerub bilansipäeva Eesti Panga ametlikel valuutakurssidel. Õiglase väärtuse muutustest tulenevad kasumid ja kahjumid on kajastatud kasumiaruandes real „Finantstulud- ja kulud“. (Ibid.)

### **Nõuded ja ettemaksud**

Nõuete ostjate vastu kajastatakse ettevõtte tavapärase äritegevuse käigus tekkinud lühiajalisi nõudeid, v.a nõudeid teiste kontserni ettevõtete ja sidusettevõtete vastu. Nõudeid ostjate vastu kajastatakse korrigeeritud soetusmaksumus (s.o nominaalväärtus miinus vajadusel tehtavad allahindlused). Nõuete laekumise tõenäosust hinnatakse võimaluse korral iga ostja kohta eraldi. Kui nõuete individuaalne hindamine ei ole nõuete arvust tulenevalt võimalik, siis hinnatakse individuaalselt ainult olulisi nõudeid. Ülejäänud nõudeid hinnatakse kogumina, arvestades eelmiste aastate kogemust laekumata jäänud nõuete osas. Varem alla hinnatud ebatõenäoliste nõuete laekumist kajastatakse ebatõenäoliselt laekuvate nõuete kulu vähendamisenäoliseks. (Ibid.)

### **Materiaalne ja immateriaalne põhivara**

Materiaalseks põhivaraks on ettevõtte enda majandustegevuses kasutatavad varad kasuliku tööeaga üle ühe aasta ja maksumusega alates 300 eurot. Varad, mille kasulik tööiga on üle 1 aasta, kuid mille soetusmaksumus on alla 100 eurot, on kajastatud kuni kasutusele võtmiseni väheväärtusliku inventarina (varudes) ja kantud vara kasutuselevõtmise hetkel kulusse. Kuludesse kantud väheväärtuslike inventaride üle on peetud arvestust bilansiväliselt. Materiaalne põhivara on algselt võetud arvele tema soetusmaksumuses, mis koosneb ostuhinnast (k.a tollimaks ja muud mittetagastatavad maksud) ja otseselt soetamisega seotud kulutustest, mis on vajalikud vara viimiseks tema tööseisundisse ja –asukohta. Juhul, kui materiaalse põhivara objekt koosneb üksteisest eristatavatest olulistest komponentidest, millel on erinevad kasulikud eluead, on need komponendid raamatupidamises võetud arvele eraldi varaobjektidena. Laenukasutuse kulutused on lülitatud vastava laenuga finantseeritud ja valmistatud põhivara soetusmaksumuse koosseisu. Põhivara parendusväljaminekud on lisatud põhivara soetusmaksumusele või võetud arvele parendatud varaobjekti koosseisus eraldi varaobjektina, kui need on vastanud põhivara mõistele ja vara bilansis kajastamise kriteeriumile (mh tõenäoline osalemine tulevikus majandusliku kasu saamisel). Parenduse käigus asendatud varaobjekti või selle osa algne soetusmaksumus ning vastav kulum on kantud bilansist välja. Jooksvad hooldus- ja remondikulud on kajastatud kasumiaruandes. Materiaalne põhivara kajastub bilansis tema soetusmaksumuses, millest on maha arvatud akumuliseeritud kulum ja võimalikud väärtuse langusest tulenevad allahindlused. Amortisatsiooni arvestamisel on kasutatud lineaarset meetodit. (Ibid.)

## Lisa 2 järg

### Finantskohustused

Kõik finantskohustused (võlad hankijatele, võetud laenud, viitvõlad ning muud lühi- ja pikaajalised võlakohustused) võetakse algselt arvele nende soetusmaksumuses, mis sisaldab ka kõiki soetamisega otseselt kaasnevaid kulusi. Edasine kajastamine toimub korrigeeritud soetusmaksumuse meetodil. Lühiajaliste finantskohustuste korrigeeritud soetusmaksumus on üldjuhul võrdne nende nominaalväärtusega, mistõttu lühiajalisi finantskohustusi kajastatakse bilansis maksmisele kuulavas summas. Pikaajaliste finantskohustuste korrigeeritud soetusmaksumuse arvestus toimub kasutades sisemise intressimäära meetodit. (Majandusaasta aruanne AGG ... 2014)

### Tulud

AGG Raamatupidamiteenused OÜ on kajastanud tulu teenuse müügist teenuse osutamise järel. Kui teenust osutatakse pikema ajaperioodi jooksul, siis sel juhul on lähtutud valmidusastme meetodist, so teenuse osutamisest saadavad tulud ja kasum on kajastatud proportsionaalselt samades perioodides nagu teenuse osutamisega seotud kulud. Teenuse valmidusastme määramise meetodina on kasutatud bilansipäevaks osutatud teenuse kvantitatiivset osakaalu kogu teenuse mahust. Intressitulu kajastatakse siis, kui tulu laekumine on tõenäoline ja tulu suurus on võimalik usaldusväärselt hinnata. Intressitulu kajastatakse kasutades vara sisemisest intressimäära, välja arvatud juhtudel, kui intressi laekumine on ebakindel. Sellistel juhtudel arvestatakse intressitulu kassapõhiselt. (Ibid.)

### Maksustamine

Vastavalt kehtivale seadusandlusele Eestis ettevõtete kasumit ei maksustata, mistõttu ei eksisteeri ka edasilükkunud tulumaksu nõudeid ega kohustusi. Kasumi asemel maksustatakse Eestis jaotamata kasumist väljamakstavaid dividende maksumääraga 20/80. netodividendina väljamakstud summat. Dividendide väljamaksmisega kaasnevat ettevõtte tulumaksu kajastatakse kasumiaruandes tulumaksukuluna samal perioodil kui dividendid välja kuulutatakse, sõltumata sellest, millise perioodi eest need on välja kuulutatud või millal need tegelikult välja makstakse. Maksimaalne võimalik tulumaksukohustuse summa, mis võiks kaasneda dividendide väljamaksmisega, on ära toodud aastaaruande lisa-des. (Ibid.)

## Lisa 2 Raha

(eurodes)

	31.12.2014	31.12.2013
Pangakontol	2 804	2 075
Kassas	653	8
<b>Kokku raha</b>	<b>3 457</b>	<b>2 083</b>

Allikas: (Majandusaasta aruanne AGG ... 2014)



## Lisa 2 järg

### Lisa 3 Nõuded ja ettemaksed

(eurodes)

	31.12.2014	12 kuu jooksul
Nõuded ostjate vastu	1 201	1 201
Ostjatelt laekumata arved	1 201	1 201
Ettemaksed	240	240
Tulevaste perioodide kulud	240	240
<b>Kokku nõuded ja ettemaksed</b>	<b>1 441</b>	<b>1 441</b>
	31.12.2013	12 kuu jooksul
Nõuded ostjate vastu	1 022	1 022
Ostjatelt laekumata arved	1 022	1 022
Ettemaksed	182	182
Tulevaste perioodide kulud	182	182
<b>Kokku nõuded ja ettemaksed</b>	<b>1 204</b>	<b>1 204</b>

Allikas: (Majandusaasta aruanne AGG ... 2014)

## Lisa 2 järg

### Lisa 4 Materiaalne põhivara (eurodes)

			Kokku
	Arvutid ja arvutisüsteemid	Masinad ja seadmed	
<b>31.12.2012</b>			
Soetusmaksumus	1 093	1 093	1 093
Akumuleeritud kulum	-148	-148	-148
<b>Jääkmaksumus</b>	<b>945</b>	<b>945</b>	<b>945</b>
Amortisatsioonikulu	-219	-219	-219
<b>31.12.2013</b>			
Soetusmaksumus	1 093	1 093	1 093
Akumuleeritud kulum	-367	-367	-367
<b>Jääkmaksumus</b>	<b>726</b>	<b>726</b>	<b>726</b>
Amortisatsioonikulu	-219	-219	-219
<b>31.12.2014</b>			
Soetusmaksumus	1 093	1 093	1 093
Akumuleeritud kulum	-586	-586	-586
<b>Jääkmaksumus</b>	<b>507</b>	<b>507</b>	<b>507</b>

Allikas: (Majandusaasta aruanne AGG ... 2014)

## Lisa 2 järg

### Lisa 5 Immateriaalne põhivara (eurodes)

		Kokku
	Muu immateriaalne põhivara	
<b>31.12.2012</b>		
Soetusmaksumus	4 378	4 378
Akumuleeritud kulum	-2 237	-2 237
<b>Jääkmaksumus</b>	<b>2 141</b>	<b>2 141</b>
Amortisatsioonikulu	-838	-838
<b>31.12.2013</b>		
Soetusmaksumus	4 378	4 378
Akumuleeritud kulum	-3 075	-3 075
<b>Jääkmaksumus</b>	<b>1 303</b>	<b>1 303</b>
Ostud ja parendused	2 635	2 635
Amortisatsioonikulu	-1 716	-1 716
<b>31.12.2014</b>		
Soetusmaksumus	5 710	5 710
Akumuleeritud kulum	-3 488	-3 488
<b>Jääkmaksumus</b>	<b>2 222</b>	<b>2 222</b>

Allikas: (Majandusaasta aruanne AGG ... 2014)

## Lisa 2 järg

### Lisa 6 Võlad ja ettemaksed

(eurodes)

	31.12.2014	12 kuu jooksul
Võlad tamijatele	19	19
Võlad töövõtjatele	475	475
Maksuvõlad	246	246
Saadud ettemaksed	198	198
Muud saadud ettemaksed	198	198
<b>Kokku võlad ja ettemaksed</b>	<b>938</b>	<b>938</b>
	31.12.2013	12 kuu jooksul
Võlad tamijatele	21	21
Võlad töövõtjatele	458	458
Maksuvõlad	355	355
<b>Kokku võlad ja ettemaksed</b>	<b>834</b>	<b>834</b>

Allikas: (Majandusaasta aruanne AGG ... 2014)

### Lisa 7 Müügitulu

(eurodes)

	2014	2013
<b>Müügitulu geograafiliste piirkondade lõikes</b>		
Müük Euroopa Liidu riikidele		
Eesti	19 315	13 450
<b>Müük Euroopa Liidu riikidele, kokku</b>	<b>19 315</b>	<b>13 450</b>
<b>Kokku müügitulu</b>	<b>19 315</b>	<b>13 450</b>
<b>Müügitulu tegevusalade lõikes</b>		
Raamatupidamine, maksualane nõustamine	16 325	13 450
Enda või renditud kinnisvara üürileandmine ja käitus	2 990	0
<b>Kokku müügitulu</b>	<b>19 315</b>	<b>13 450</b>

Allikas: (Majandusaasta aruanne AGG ... 2014)

## Lisa 2 järg

### Lisa 8 Tööjõukulud

(eurodes)

	2014	2013
Palgakulu	3 783	5 012
Sotsiaalmaksud	1 517	1 843
<b>Kokku tööjõukulud</b>	<b>5 300</b>	<b>6 855</b>
Töötajate keskmine arv taandatuna täistööajale	1	1

### Lisa 9 Seotud osapooled

(eurodes)

Tegev- ja kõrgemale juhtkonnale arvestatud tasud ja muud olulised soodustused	2014	2013
Arvestatud tasu	3 783	3 294

Allikas: (Majandusaasta aruanne AGG ... 2014)

### Lisa 3. Fortum CFS Eesti OÜ 2014. aasta bilanss ja kasumiaruanne

#### Bilanss

(eurodes)

	31.12.2014	31.12.2013	Lisa nr
Varad			
Käibevara			
Raha	743 032	661 707	
Nõuded ja ettemaksud	398 535	208 405	2
<b>Kokku käibevara</b>	<b>1 141 567</b>	<b>870 112</b>	
Põhivara			
Materiaalne põhivara	4 156	4 700	4
Immateriaalne põhivara	1 231	62 662	5
<b>Kokku põhivara</b>	<b>5 387</b>	<b>67 362</b>	
<b>Kokku varad</b>	<b>1 146 954</b>	<b>937 474</b>	
Kohustused ja omakapital			
Kohustused			
Lühiajalised kohustused			
Võlad ja ettemaksud	211 739	186 943	7
<b>Kokku lühiajalised kohustused</b>	<b>211 739</b>	<b>186 943</b>	
<b>Kokku kohustused</b>	<b>211 739</b>	<b>186 943</b>	
Omakapital			
Osakapital nimiväärtuses	104 815	104 815	9
Ülekurss	102 259	102 259	
Kohustuslik reservkapital	10 482	10 482	
Eelmiste perioodide jaotamata kasum (kahjum)	532 975	457 810	
Aruandeaasta kasum (kahjum)	184 684	75 165	
<b>Kokku omakapital</b>	<b>935 215</b>	<b>750 531</b>	
<b>Kokku kohustused ja omakapital</b>	<b>1 146 954</b>	<b>937 474</b>	

Allikas: (Majandusaasta aruanne Fortum ... 2014)

## Lisa 3 järg

### Kasumiaruanne

(eurodes)

	2014	2013	Lisa nr
Müügitulu	2 330 801	2 094 141	10
Mitmesugused tegevuskulud	-569 496	-501 428	11
Tööjõukulud	-1 511 314	-1 418 278	12
Põhivara kulum ja väärtuse langus	-65 543	-98 586	4,5
<b>Kokku ärikasum (-kahjum)</b>	<b>184 448</b>	<b>75 849</b>	
Muud finantstulud ja -kulud	236	-684	
<b>Kasum (kahjum) enne tulumaksustamist</b>	<b>184 684</b>	<b>75 165</b>	
<b>Aruandeaasta kasum (kahjum)</b>	<b>184 684</b>	<b>75 165</b>	

Allikas: (Majandusaasta aruanne Fortum ... 2014)

## **Lisa 4. Fortum CFS Eesti OÜ raamatupidamise aastaaruande lisa**

### **„Arvestuspõhimõtted“**

#### **Üldine informatsioon**

Fortum CFS Eesti OÜ (edaspidi ka “Ettevõtte”) 2014. aasta raamatupidamise aastaaruanne on koostatud kooskõlas Eesti hea raamatupidamistavaga, mis tugineb rahvusvaheliselt tunnustatud arvestuse ja aruandluse põhimõtetele. Hea raamatupidamistava põhinõuded on kehtestatud raamatupidamise seadusega ning seda täiendavad Raamatupidamise Toimkonna juhendid. Raamatupidamise aastaaruanne on koostatud lähtuvalt soetusmaksumuselt, välja arvatud teatud varade ja finantsinstrumentide ümberhindlused. (Majandusaasta aruanne Fortum ... 2014)

**Raha** - Rahana kajastatakse raha ettevõtte arvelduskontodel. (Ibid.)

#### **Välisvaluutas toimunud tehingud ning fikseeritud finantsvarad ja -kohustused**

Välisvaluutas fikseeritud tehingute puhul on aluseks tehingu toimumise päeval kehtinud Euroopa Keskpanka valuutakursid. Tehingutest saadud kasumid ja kahjumid on kajastatud periooditulu või -kuluna. Välisvaluutas fikseeritud kohustused on bilansipäeva seisuga ümber arvestatud vastavalt kehtivale Euroopa Keskpanka kursile. (Ibid.)

#### **Nõuded ja ettemaksud**

Nõuded ostjate vastu ja muid nõudeid (näiteks viitlaekumised) kajastatakse korrigeeritud soetusmaksumuse meetodil, st nende nüüdisväärtuses, millest arvatakse maha ebatõenäoliselt laekuvad summad. Kui ostjatelt laekumata arvete laekumine loetakse osaliselt või täielikult ebatõenäoliseks, kajastatakse allahindlust kasumiaruande real “Mitmesugused tegevuskulud”. Ostjatelt laekumata arved, mille sissenõudmiseks ei ole võimalik või majanduslikult kasulik meetmeid rakendada, hinnatakse lootusetuks ning kantakse bilansist välja. (Ibid.)

#### **Materiaalne ja immateriaalne põhivara**

Materiaalseks põhivaraks loetakse toodete tootmisel, teenuste osutamisel või halduseesmärkidel ettevõtte poolt enam kui ühe aasta jooksul kasutatavaid varasid maksumusega alates 1917 eurot. Kulumi arvestamisel kasutatakse lineaarse amortisatsiooni meetodit. Kuluminorm määratakse igale materiaalse põhivara objektile või igale selle olulisele eristatavale komponendile eraldi sõltuvalt kasulikust elueast. (Ibid.)

Immateriaalse põhivara hulka kuuluvad patendid, litsensid, kasutusõigused, tarkvara, mida ettevõtte kasutab teenuste osutamisel ja kavatseb kasutada pikema perioodi jooksul kui üks aasta ja mille soetusmaksumus on alates 320 eurot ühiku kohta. Immateriaalse põhivara amortiseerimisel kasutatakse lineaarset meetodit. (Ibid.)

Materiaalne ja immateriaalne põhivara võetakse arvele soetusmaksumuses, mis koosneb ostuhinnast ning soetamisega otseselt seotud kulutustest. Igal bilansipäeval hinnatakse, kas esineb tunnuseid, mis viitavad soetusmaksumuses või korrigeeritud soetusmaksumuses kajastatud materiaalse ja immateriaalse põhivara väärtuse langusele. (Ibid.)

Juhul, kui Ettevõtte juhatusel on kahtlusi mõne varaobjekti väärtuse langemise suhtes alla selle bilansilise väärtuse, viiakse läbi vara väärtuse test. Vara hinnatakse alla kaetavale väärtusele juhul, kui vara kaetav väärtus on väiksem selle vara bilansilisest jääkmaksumusest. Allahindlus kajastatakse tekkepõhiselt aruandeperioodi kuluna kasumiaruande kirjel “Põhivara kulum ja väärtuse langus”. (Ibid.)

#### **Rendid** - Ettevõtte rentnikuna

Kasutusrendi tingimustel renditud vara bilansis ei kajastata. Vara kasutamise eest tehtavad kasutusrendimaksud kajastatakse kuluna ühtlaselt kogu rendiperioodi jooksul, sõltumata sellest, millistel perioodidel ja kui suured maksed tegelikult aset leiavad. (Ibid.)



## Lisa 4 järg

### **Finantskohustused**

Finantsvaradeks loetakse raha, lepingulist õigust saada teiselt osapoolelt raha või muid finantsvarasid (näiteks nõuded ostjate vastu) ja lepingulisi õigusi vahetada teise osapoollega finantsvarasid potentsiaalselt kasulikel tingimustel. Finantskohustusteks loetakse lepingulisi kohustusi tasuta teisele osapoolele raha või muid finantsvarasid või vahetada teise osapoollega finantsvarasid potentsiaalselt kahjulikel tingimustel. Finantsvarad ja -kohustused võetakse algselt arvele nende soetusmaksumuses, milleks on antud finantsvara või -kohustuse eest makstava või saadava tasu õiglane väärtus. Algne soetusmaksumus sisaldab kõiki finantsvara või -kohustusega otseselt seotud tehingukulutusi. Finantsvara eemaldatakse bilansist siis, kui Ettevõtte kaotab õiguse antud finantsvarast tulenevatele rahavoogudele või ta annab kolmandale osapoolele üle antud finantsvarast tulenevad rahavood ja enamiku antud finantsvaraga seotud riskidest ja hüvedest. Finantskohustus eemaldatakse bilansist siis, kui see on kas rahuldatud, lõpetatud või aegunud. (Majandusaasta aruanne Fortum ... 2014)

Laenukohustused - pikaajaliste kohustustena on bilansis kajastatud kohustused, mille maksetähtaeg on hiljem kui üks aasta peale bilansikuupäeva. Ülejäänud kohustused on kajastatud lühiajalistena. Võetud laenud kajastatakse esmaselt saadud raha summas, millest on maha arvatud makstud tehingutasud. Edaspidi kajastatakse nimetatud finantskohustusi korrigeeritud soetusmaksumuse meetodil. Korrigeeritud soetusmaksumuse leidmiseks kasutatakse sisemist intressimäära, mis leitakse tuleviku rahavoogude diskonteerimisel bilansilise väärtuseni. (Ibid.)

Tehingukulude amortisatsiooni kajastatakse kasumiaruandes koos intressikuludega. Intressikulud kajastatakse kuluna kasumiaruande real "Finantstulud ja -kulud" nende tekkimise perioodil. Intressi mittekanvad laenud või turuintressimäärast erineva intressimääraga laenud kajastatakse kohustuse tekkimisel nüüdisväärtuses, kasutades turul kehtivat intressimäära, ning kohustuse nimiväärtuse ja nüüdisväärtuse vahet amortiseeritakse kohustuse maksmistähtajani jäänud perioodi jooksul. Esmane ümberhindlus nüüdisväärtusesse kajastatakse kasumiaruande real "Muud finantstulud ja -kulud" ning edasine kohustuse nimiväärtuse ja nüüdisväärtuse amortisatsioon kajastatakse kasumiaruande real "Finantstulud ja -kulud". (Ibid.)

### **Eraldised ja tingimuslikud kohustused**

Kehtiva tulumaksuseaduse alusel ei maksa Eestis registreeritud äriühing tulumaksu teenitud, vaid dividendina ja muus vormis jaotatud kasumilt, samuti omakapitalist tehtavatelt väljamaksetelt, mis ületavad äriühingu omakapitali tehtud rahalisi ja mitterahalisi sissemakseid. Nimetatud seaduse alusel maksustatakse äriühingu poolt dividendina ja muus vormis jaotatud kasum tulumaksuga, mille määr on alates 01.01.2015 20/80 väljamakselt. Bilansis ei kajastata potentsiaalset tulumaksukohustust Ettevõtte vaba omakapitali suhtes, mis kaasneks vaba omakapitali väljamaksmisel või kapitali vähendamisel. Väljamaksega kaasnev tulumaks kajastatakse dividendide väljakuulutamise või muude omakapitali vähendavate väljamaksete tegemise hetkel kasumiaruandes kuluna. Ettevõtte ei ole oma tegetsemisperioodi jooksul teostanud fondi emissioone, mis avaldaksid mõju potentsiaalse tulumaksu arvutamisele juhul, kui ettevõtte otsustaks vähendada osakapitali. Ettevõtte kogunenud kasum seisuga 31. detsember 2014 moodustas ca 732 900 eurot. Maksimaalne võimalik tulumaksukohustuse summa, mis kaasneks kogu jaotamata kasumi väljamaksmisel dividendidena on ca 146 580 eurot. Maksimaalse võimaliku tulumaksukohustuse arvestamisel on lähtutud eeldusest, et jaotatavad dividendid ja nende maksmisega kaasnev tulumaksu kulu ei või ületada jaotuskõlblikku kasumit seisuga 31.12.2014. (Ibid.)

### **Kohustuslik reservkapital**

Vastavalt ettevõtte põhikirja nõuetele tuleb moodustada kohustuslik reservkapital, mis moodustatakse puhaskasumist tehtavatest eraldistest. Iga-aastase eraldise suurus peab olema vähemalt 1/20 aruandeaasta kinnitatud puhaskasumist, kuni reservkapital moodustab vähemalt 1/10 osakapitalist. (Ibid.)

## Lisa 4 järg

### **Tulud**

Müügitulu kajastatakse tekkepõhiselt saadud või saadaoleva tasu õiglasest väärtusest, st. osutatud teenuste eest saadavates summades, millest on maha arvestatud hinnaalandid. Teenuse müügitulu kajastatakse teenuse osutamise perioodil, kui teenuse osutamise eest saadava tasu laekumine on tõenäoline ning müügitulu ja teenuse osutamisega seotud kulu on usaldusväärselt määratav. Intressitulu kajastatakse tekkepõhiselt. (Majandusaasta aruanne Fortum ... 2014)

### **Seotud osapooled**

Osapooli loetakse seotuks juhul, kui üks osapool omab kas kontrolli teise osapoole üle või olulist mõju teise osapoole äriotsustele, sealhulgas emaettevõtet, teisi samasse kontserni kuuluvaid ettevõtteid, omanikke ja juhatuse liikmeid, nende pereliikmeid ja ettevõtteid, mille üle eespool loetletud isikud omavad kontrolli või olulist mõju. (Ibid)

Fortum CFS Eesti OÜ emaettevõtteks on Fortum Holding BV, kellele kuulub 100% Ettevõtte hääleõigusest. Fortum Holding BV emaettevõtteks on Fortum Oyj, kellele kuulub 100% Fortum Holding BV aktsiatest. (Ibid.)

### **Bilansipäevajärgsed sündmused**

Raamatupidamise aastaaruandes kajastuvad olulised varade ja kohustuste hindamist mõjutavad asjaolud, mis ilmsid bilansi kuupäeva, 31.detsembri 2014, ja aruande koostamise kuupäeva vahemikul, kuid on seotud aruandeperioodil või varasematel perioodidel toimunud tehingutega. Bilansipäevajärgsed sündmused, mida ei ole varade ja kohustuste hindamisel arvesse võetud, kuid mis oluliselt mõjutavad järgmise majandusaasta tulemust, avalikustatakse aastaaruande lisades. (Ibid.)

**Lisa 5. Fortum CFS Eesti OÜ raamatupidamise aastaaruande lisa  
„Materiaalne põhivara“**

	Muu materiaalne põhivara	Kokku
<b>31.12.2012</b>		
Soetusmaksumus	82 410	82 410
Akumuleeritud kulum	-86 374	-86 374
<b>Jääkmaksumus</b>	16 036	16 036
Amortisatsioonikulu	-11 336	-11 336
<b>31.12.2013</b>		
Soetusmaksumus	82 410	82 410
Akumuleeritud kulum	-77 710	-77 710
<b>Jääkmaksumus</b>	4 700	4 700
Ostud ja parandused	3 568	3 568
Muud ostud ja parandused	3 568	3 568
Amortisatsioonikulu	-4 112	-4 112
<b>31.12.2014</b>		
Soetusmaksumus	83 815	83 815
Akumuleeritud kulum	-79 659	-79 659
<b>Jääkmaksumus</b>	4 156	4 156

Allikas: (Majandusaasta aruanne Fortum ... 2014)

**Lisa 6. Fortum CFS Eesti OÜ raamatupidamise aastaaruande lisa  
„Immateriaalne põhivara“**

	Muu immateriaalne põhivara	Kokku
<b>31.12.2012</b>		
Soetusmaksumus	436 249	436 249
Akumuleeritud kulum	-286 338	-286 338
<b>Jääkmaksumus</b>	149 911	149 911
Amortisatsioonikulu	-87 249	-87 249
<b>31.12.2013</b>		
Soetusmaksumus	436 249	436 249
Akumuleeritud kulum	-373 587	-373 587
<b>Jääkmaksumus</b>	62 662	62 662
Amortisatsioonikulu	-81 431	-81 431
<b>31.12.2014</b>		
Soetusmaksumus	436 249	436 249
Akumuleeritud kulum	-435 018	-435 018
<b>Jääkmaksumus</b>	1 231	1 231

Allikas: (Majandusaasta aruanne Fortum ... 2014)

**Lisa 7. Fortum CFS Eesti OÜ raamatupidamise aastaaruande lisad „Seotud osapooled“ ja „Keskmine töötajate arv aruandeaasta jooksul“**

Aruandekohustuse emaettevõtja nimetus	Fortum Holding BV
Riik, kus aruandekohustuse emaettevõtja on registreeritud	Holland
Kontserni nimetus, millesse kuulub emaettevõtja	Fortum Oyj
Riik, kus kontserni emaettevõtja on registreeritud	Soome

Allikas: (Majandusaasta aruanne Fortum ... 2014)

2014	Ostud	Müügid	Saadud laenu tagasimaksud
Teised samasse konsolideerimisgruppi kuuluvad ettevõtjad	87 757	2 330 801	0
2013	Ostud	Müügid	Saadud laenu tagasimaksud
Teised samasse konsolideerimisgruppi kuuluvad ettevõtjad	70 837	2 094 141	55 117

Allikas: (Majandusaasta aruanne Fortum ... 2014)

Töötajate keskmine arv taandatuna täistööajale	74	74
--	----	----

Allikas: (Majandusaasta aruanne Fortum ... 2014)