

TALLINNA TEHNIKAÜLIKOOL

Majandusteaduskond

Majandusarvestuse instituut

Finantsarvestuse õppetool

Saale Põldoja

**VARA VÄÄRTUSE MÕÕTMINE DIREKTIIVI 2013/34/EL
JÕUSTAMISEL**

Bakalaureusetöö

Juhendaja: lektor Monika Nikitina-Kalamäe

Tallinn 2015

Olen koostanud töö iseseisvalt.

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

Saale Põldoja

Üliõpilase kood: 052818

Üliõpilase e-posti aadress: saale.poldoja@gmail.com

Juhendaja lektor Monika Nikitina-Kalamäe:

Töö vastab bakalaureusetööle esitatud nõuetele

.....

(allkiri, kuupäev)

Kaitsmiskomisjoni esimees:

Lubatud kaitsmisele

.....

(ametikoht, nimi, allkiri, kuupäev)

SISUKORD

ABSTRAKT	4
SISSEJUHATUS	5
1. FINANTSARVESTUSE REGULEERIMINE NING VARA MÕISTE JA OLEMUS.....	7
1.1. Finantsarvestuse reguleerimine rahvusvahelisel tasandil ja Eestis.....	7
1.2. Vara mõiste ja olemus	10
2. VARA VÄÄRTUSE MÕÕTMINE LÄHTUVALT KEHTIVATEST ÕIGUSAKTIDEST	13
2.1. Mõõtmisalused lähtuvalt Eesti heast raamatupidamistavast	15
2.1.1. Finantsvara mõõtmine	15
2.1.2. Varude mõõtmine	16
2.1.3. Materiaalse ja immateriaalse põhivara mõõtmine	17
2.1.4. Kinnisvarainvesteeringute mõõtmine	18
2.2. Mõõtmisalused lähtuvalt rahvusvahelistest standarditest.....	19
2.2.1. Finantsvara mõõtmine	19
2.2.2. Varude mõõtmine	20
2.2.3. Materiaalse ja immateriaalse põhivara mõõtmine.....	21
2.2.4. Kinnisvarainvesteeringute mõõtmine	23
3. VARA VÄÄRTUSE MÕÕTMINE LÄHTUVALT EUROOPA LIIDU RAAMATUPIDAMISE DIREKTIIVIST 2013/34/EL.....	25
3.1. Uue direktiivi tutvustus	25
3.2. Mõõtmisalused lähtuvalt direktiivist	30
3.3. Eesti sammud uue direktiivi suunas	35
KOKKUVÕTE	39
VIIDATUD ALLIKAD	42
SUMMARY	45
LISAD	48
Lisa 1. Ettevõtete jagunemine Eestis	48

ABSTRAKT

Töö pealkiri on: Vara väärtuse mõõtmine direktiivi 2013/34/EL jõustamisel

Käesoleva töö eesmärgiks oli välja selgitada, kas Euroopa Parlamendis heakskiidetud uuenenud raamatupidamise direktiivi jõustamisel tuleb vara mõõtmise alused võrreldes Eesti hea raamatupidamistavaga muuta või mitte. Esmalt on tutvustatud finantsarvestuse reguleerimist käsitlevaid õigusakte ning põhimõtteid, samuti on toodud vara mõiste ja olemus. Järgnevalt on võrreldud vara väärtuse mõõtmise aluseid vastavalt Raamatupidamise Toimikonna juhendites ja rahvusvahelistes finantsaruandluse standardites toodud käsitlusele. Viimases peatükis on toodud Euroopa Liidu raamatupidamise direktiivi 2013/34/EL tutvustus, uued regulatsioonid ja finantsaruandluse põhimõtted. Uus direktiiv liigitab ettevõtted kategooriatesse, millest lähtuvalt sätestatakse, kui suures mahus peab aruannetes kajastatud informatsioon olema avalikustatud. Finantsaruannete fookus on nihkunud lühikestelt põhiaruannetelt ja mitmetelt lisadelt vastupidises suunas, see tähendab detailseid põhiaruandeid ja vähe lisasid. Uus lähenemine vähendab ja lihtsustab finantsaruandluse nõudeid väikeste ettevõtjate jaoks. Võrdlusanalüüside tulemusena selgus, et direktiiv ei too liikmesriikidele kaasa muudatusi, mis on vara väärtuse mõõtmisel rakendamiseks kohustuslikud. Samas on näiteks sätestatud võimalus õiglase väärtuse meetodi kasutamise loa või kohustuse kehtestamiseks üksnes konsolideeritud finantsaruannetele. Veel on võimalus nõuda kõigi või mis tahes liiki ettevõtjate põhivara mõõtmist ümberhinnatud väärtuses. Direktiiv annab liikmesriikidele võimaluse kas nõuda või lubada rakendada erinevaid põhiprintsiipe. Seega sõltub riigist, kas tal on soov midagi muuta või mitte.

Võtmesõnad: vara mõiste, vara väärtuse mõõtmine, raamatupidamise direktiiv 2013/34/EL, raamatupidamise seadus, Eesti hea raamatupidamistava, rahvusvahelised finantsaruandluse standardid

SISSEJUHATUS

Varale võib omistada mitmeid erinevaid tähendusi nii majanduslikust seisukohast kui ka igapäevases keelekasutuses. Majanduslikus mõttes on vara eelkõige asjad ja õigused, mis on tulude allikad. Laiemas tähenduses on nad objektid, mis rahuldavad inimeste tarvet, teisisõnu on nad tarbimisväärtuse kandjad. Käesolevas töös käsitletakse terminit "vara" kogumi tähenduses.

Ettevõtja jaoks on oluline, et finantsaruanded annaksid tõese ja ausa ülevaate vara, kohustiste, finantsseisundi ning kasumi või kahjumi kohta. Raamatupidamise aruanded on ettevõtete peegliks, mis aitavad kujundada organisatsioonide mainet ja peavad andma rahuldava ülevaate info tarbijatele nii sees kui ka väljaspool ettevõtet. Järjest olulisemaks muutub finantsaruannetes sisalduva info tõlgendamine rahvusvahelisel tasandil. Seetõttu on vajalik ühtlustada kohalikud arvestusalased printsiibid ja –meetodid rahvusvaheliste standarditega.

Raamatupidamise seaduse eesmärk on luua õiguslikud alused ning kehtestada nõuded kooskõlas rahvusvaheliselt tunnustatud arvestuse ja aruandluse põhimõtetega ning mida täiendavad juhendid, mis täpsustavad ja selgitavad finantsaruandluse arvestuspõhimõtteid. Tänapäeval on võimalik valida, kas koostada aruandeid vastavuses Euroopa Komisjoni poolt vastu võetud rahvusvaheliste finantsaruandluse standarditega ehk IFRSidega või Eesti hea raamatupidamistavaga, milleks on Raamatupidamise Toimkonna juhendid ehk RTJid.

Euroopa Liidus on oluline, et piiriülene äri oleks lihtne ja selge. Selleks on vaja saavutada finantsaruandluse parem võrreldavus ja muuta erinevad käsitlused ühtsemateks ja sarnastel aluspõhimõtetel toimivateks. Et seda saavutada, võeti Euroopa Liidus vastu uus raamatupidamise direktiiv. Euroopa Parlamendi ja nõukogu direktiiv 2013/34/EL avaldati Euroopa Liidu Teatajas 29. juunil 2013, jõustus 20. juulil ja mille peavad Euroopa Liidu liikmesriigid jõustama 2015 aasta juulis.

Käesoleva töö eesmärgiks on välja selgitada, kas Euroopa Parlamendis heakskiidetud uuenenud raamatupidamise direktiivi jõustamisel tuleb vara mõõtmise alused võrreldes Eesti

hea raamatupidamistavaga muuta või mitte. Eesmärgi täitmiseks analüüsitakse ja võrreldakse definitsioone ning põhiprintsiipe.

Esimeses peatükis tutvustatakse finantsarvestuse reguleerimist käsitlevaid õigusakte ning põhimõtteid, millest lähtutakse nii rahvusvahelisel tasandil kui ka Eestis. Peatüki teises osas tuuakse vara mõiste ja olemus. Võrreldakse termini „vara“ käsitlust lähtuvalt Eesti heast raamatupidamistavast, rahvusvahelistest finantsaruandluse standarditest ning väike- ja keskmise suurusega ettevõtete rahvusvahelisest finantsaruandlusstandardist (SME IFRS). Lisaks tuuakse vara finantsaruandluses kajastamise põhimõtted ja klassifikatsioon.

Teises peatükis võrreldakse vara väärtuse mõõtmise aluseid vastavalt RTJides ja IFRSides toodud käsitlusele. Eesti hea raamatupidamistava põhimõtted esitatakse lähtuvalt RTJides number 3, 4, 5 ja 6 ning rahvusvahelist tava lähtuvalt IASides 2, 16, 32, 38, 39 ja 40 sätestatust. Kuna Raamatupidamise Toimkonna juhendid lähtuvad suures osas SME IFRSist, siis ei tooda eraldi võrdlust SME IFRSis kajastatud arvestuspõhimõtetest.

Viimane peatükk käsitleb Euroopa Liidu raamatupidamise direktiivi 2013/34/EL. Esimene osa tutvustab direktiivis sätestatud uusi regulatsioone ja finantsaruandluse põhimõtteid. Teises võrreldakse ja analüüsitakse vara definitsioone ja mõõtmisaluseid Eestis kehtiva hea raamatupidamistavaga. Selgitakse välja, kas uus direktiiv toob liikmesriikidele vara väärtuse mõõtmisel kaasa muudatusi, mis on rakendamiseks kohustuslikud. Antud töö ei käsitle konsolideeritud finantsaruandlust sätestavaid peatükke, samuti valitsemissektori üksustele tehtud maksete aruandlust. Kolmandas osas esitatakse, millised peaksid olema Eesti sammud selleks, et siseriiklikud regulatsioonid oleksid kooskõlas uue direktiiviga.

1. FINANTSARVESTUSE REGULEERIMINE NING VARA MÕISTE JA OLEMUS

1.1. Finantsarvestuse reguleerimine rahvusvahelisel tasandil ja Eestis

Finantsaruandlus on üks olulisemaid kommunikatsioonivahendeid ettevõtete ja info-tarbijate vahel. Igas riigis on väljatöötatud finantsaruandluse arvestusreeglid ja põhi-printsiibid. Lähtudes globaliseeruvast maailmast ning järjest enam loodavatest rahvusvahelistest kontsernidest ja välisinvestorite huvist, muutub oluliseks finantsaruannetes sisalduva info tõlgendamine rahvusvahelisel tasandil. Seetõttu on vajalik ühtlustada kohalikud arvestusalased printsiibid ja –meetodid rahvusvaheliste standarditega. (Neumann 2011)

Euroopa Liidus (EL) korraldab finantsaruandlusega seonduvaid regulatsioone Euroopa Komisjon (EK), kelle pädevuses on aruandlusdirektiivide väljatöötamine ja harmoniseerimine rahvusvahelisel tasandil. 1978. aastal jõustus nõukogu 4. direktiiv (78/660/EMÜ), mis käsitleb finantsaruannetega seonduvat ning nõuab kõikidelt piiratud vastutusega äriühingutelt vara, kohustisi, finantsseisundit ja tulemit õigesti ja õiglaselt kajastavate raamatupidamise aastaaruannete koostamist. 1983. aastal jõustus 7. direktiiv (83/349/EMÜ), mis kohustab emaettevõtteid lisaks oma finantsandmetele koostama ka konsolideeritud majandusaasta aruandeid. Liikmesriikide siseriiklikud seadused tuli viia kooskõlla direktiividega, mille eesmärgiks oli saavutada ettevõtete finantsaruandluse ühtlustamine. (Gornik-Tomaszewski 2005, 73)

Rahvusvaheline Arvestusstandardite Komitee (*International Accounting Standards Committee* ehk IASC) loodi 1973. aastal kümne riigi (Austraalia, Kanada, Prantsusmaa, Saksamaa, Jaapan, Mehhiko, Holland, Suurbritannia, Iirimaa, USA) arvestusspetsialistide poolt selleks, et formuleerida ja publitseerida ülemaailmselt aktsepteeritud finantsaruandluse standardeid ja normatiivakte ning neid täiustada ja harmoniseerida. Esialgne IASC struktureeriti ümber ja 2001. aastal hakkas Londonis tegutsema Rahvusvaheline Arvestus-

standardite Nõukogu (*International Accounting Standards Board* ehk IASB) ehk Rahvusvaheliste Arvestusstandardite Toimkond. Varem kehtinud rahvusvahelised arvestusstandardid (*International Accounting Standards* ehk IAS) jäid jõusse, uusi standardeid hakati tähistama akronüümiga IFRS (*International Financial Reporting Standards* ehk Rahvusvaheline Finantsaruandluse standard). (Alver L., Alver A. 2009, 51-52)

Rahvusvahelised raamatupidamisstandardid on võrreldes riikide rahvuslike üldtunnustatud arvestuspõhimõtetega palju detailsemad ja spetsiifilisemad. Suured ülemaailmsedel turgudel tegutsevad ettevõtted peavad finantsaruandluse kvaliteedi tagamiseks lisaks siseriiklikule aruandlusele koostama IFRS-i põhinevaid aruandeid. (Gornik-Tomaszewski 2005, 74) Euroopa Komisjon võttis vastu otsuse, mille kohaselt majandusaastatele, mis algavad 01. jaanuarist 2005, muudetakse rahvusvaheliste raamatupidamisstandardite järgi koostatud aruandlus kohustuslikuks kõikidele Euroopa Liidu börsidel noteeritud ettevõtetele ja lubatakse IFRS-i lähtuvat aruandlust kõigile ülejäänud ettevõtetele. Samas säilitatakse Euroopa Liidu 4. ja 7. direktiivi primaarsus IFRS-i suhtes. Arvestusstandardite loomine on delegeeritud IASB-le. (Haldma 2003, 502)

Eesti jaoks olulise tähtsusega sündmus leidis aset 1990. aastate keskel, kui otsustati liituda Euroopa Liiduga. Finantsmaailma suurimaks küsimuseks oli, kuidas ehitada tulevikku suunatud ja paindlik majandusarvestuse süsteem, mis võimaldab ühtlustumist Euroopa raamatupidamisalase raamistikuga. (Haldma, Lääts 2012, 16) Eesti Vabariigi esimene raamatupidamise seadus (RPS) jõustus 1. jaanuaril 1995. Töötati välja esimesed Raamatupidamise Toimkonna juhendid (RTJ). Raamatupidamise seaduse eesmärk oli ja on ka praegu luua õiguslikud alused ning kehtestada nõuded, mis on kooskõlas rahvusvaheliselt tunnustatud arvestuse ja aruandluse põhimõtetega. Raamatupidamise Toimkonna juhendid täpsustavad ja selgitavad finantsaruandluse arvestuspõhimõtteid. (Tikk 2010, 346) Sellega oli loodud baas võrreldava informatsiooni tekkeks ettevõtete, majandusharude, kogu riigi ja ka rahvusvahelisel tasandil (Haldma 2003, 505).

Eestis on finantsarvestus alates raamatupidamise seaduse vastuvõtmisest 1995. aastal toetunud rahvusvaheliselt tunnustatud arvestuse ja aruandluse põhimõtetele, milledeks on Euroopa Liidu raamatupidamise direktiivid ja Rahvusvahelise Arvestusstandardite Komitee poolt kinnitatud ja väljatöötatud põhimõtted ning standardid ja soovitused. Raamatupidamise Toimkonna juhendid ja otsused olid suures osas vastavuses IAS-i põhimõtetega. Eesti ja rahvusvaheliste ettevõtete aruandluses oli siiski mitmeid ebaselgusi, mis võimaldasid paljudel

juhtudel näidata erinevat finantsseisundit või -tulemust. Suurim vahe seisnes selles, et Eestis kehtivad juhendid jätsid paljud valdkonnad reglementeerimata ja investoreid huvitava finantsinformatsiooni aruannetes avaldamata. Siseriiklikult on seadusandlusesse ja standarditesse sisse viidud ajavahemikus 1995-2002 mitmeid muudatusi. 2001. aastal muutunud Eesti Raamatupidamise Toimkond näitas oma tugevat toetust IFRSile ning võttis eesmärgiks lubada rahvusvahelisi standardeid kasutada ka Eestis nendel ettevõtetel, kes seda ise soovisid. (Lutsoja K., Lutsoja M. 2002, 524-525)

Tänaasel päeval töötavad ja juhitud raamatupidajad juba uue seaduse järgi. Kõikidel ettevõtetel on võimalik valida, kas koostada oma aruandeid vastavuses Euroopa Komisjoni poolt vastu võetud rahvusvaheliste finantsaruandluse standarditega (IFRSidega) või Eesti hea raamatupidamistavaga, milleks on Raamatupidamise Toimkonna juhendid. (RTJ 0, § 2)

Uus Raamatupidamise seadus võeti vastu 20. novembril 2002. aastal ja jõustus 01. jaanuaril 2003, mis oli järjest enam kooskõlastatud rahvusvaheliste raamatupidamisstandarditega ja aitas kaasa majanduskeskkonna paremale korraldamisele. Finantsaruandlus oli informatiivsem ning võimaldas huvigruppidel saada parema ülevaate ettevõtte varast ja kohustistest. (Tikk 2010, 348) 2003. aastal jõustunud raamatupidamise seadus sätestas, et kasutatavad arvestuspõhimõtted ning informatsiooni esitusviis peab lähtuma kas Eesti heast raamatupidamistavast või rahvusvahelistest finantsaruandluse standarditest. Raamatupidamise Toimkonna juhendid olid kooskõlas Rahvusvahelise Arvestusstandardite Toimkonna poolt välja antud IFRSidega. Alates 2005. aastast jõustunud muudatuste kohaselt lubati lähtuda kas Eesti heast raamatupidamistavast või Euroopa Komisjoni poolt vastu võetud rahvusvahelistest finantsaruandluse standarditest.

Eesti hea raamatupidamistava järgi kirjeldatud juhendid on mõeldud rakendamiseks eelkõige sellistele ettevõtetele, kellel puudub vajadus täismahus IFRSi aruannete koostamiseks. Nendeks on peamiselt väiksemad ja keskmise suurusega ettevõtted. IFRS on mõeldud eelkõige suurettevõtetele, näiteks börsid või pangad. Kuna eespool mainitud juhendid võivad osutada väiksematele või keskmise suurusega ettevõtetele liiga keeruliseks, siis andis Rahvusvaheliste Raamatupidamise Standardite Nõukogu 2009. aastal välja eraldi standardi väikeste ja keskmise suurusega ettevõtetele (*IFRS for Small and Medium-Sized Entities* või SME IFRS), mille väljatöötamisel lähtuti IFRSist, kuid lubati mitmeid lihtsustatud arvestuspõhimõtteid ja vähendatud mahus nõudeid avalikustatavale informatsioonile. (RTJ 0, § 2)

Algselt oli plaanis Eestis kasutusele võtta RTJide ja IFRSide kõrval kolmanda ametliku finantsaruandlust reguleeriva juhendina ka SME IFRS. Kuna Euroopa Komisjon leidis, et viimased standardid ei sobi kasutamiseks mikroettevõtetele ning ei ole kooskõlas 4. ja 7. direktiiviga, siis sellist luba ei antud. Seega on Raamatupidamise Toimkonna juhendeid uuendatud ja viidud enamuse osas kooskõlla SME IFRSiga, mis rakenduvad finantsaruannetele, mida koostatakse alates 01. jaanuarist 2013. (Alver L., Alver J., Talpas L. 2014, 246-247) Eesti hea raamatupidamistava võib teatud valdkondades lubada või nõuda ka SME IFRSist erinevaid käsitlusi ning esitada erinevaid nõudeid lisades avalikustatavale informatsioonile (RTJ 0, § 2).

Seoses asjaoluga, et Euroopa Liidus on 29. juunil 2013 vastu võetud uus finantsaruandlust käsitlev õigusakt, milleks on Euroopa Parlamendi ja nõukogu direktiiv 2013/34/EL, peab Eesti üle vaatama vastavad siseriiklikud õigusaktid ja viima oma regulatsiooni kooskõlla direktiiviga. Liikmesriigid jõustavad vajalikud õigus- ja haldusnormid hiljemalt 20. juuliks 2015 ja võivad ette näha, et uued sätted kohaldatakse majandusaasta aruannetele, mis algavad 01. jaanuaril 2016.

1.2. Vara mõiste ja olemus

Vastavalt Eesti Vabariigi Raamatupidamise seadusele on vara raamatupidamiskohustuslasele kuuluv rahaliselt hinnatav asi või õigus (RPS, § 3) ehk teisisõnu raamatupidamiskohustuslase valduses olevad ressursid. Raamatupidamise Toimkonna juhend number üks sätestab, et vara on raamatupidamiskohustuslase poolt kontrollitav ressurss, see tähendab asi või õigus, mis on tekkinud minevikus toimunud sündmuste tagajärjel ja tõenäoliselt osaleb tulevikus majandusliku kasu tekitamisel (RTJ 1, § 10). Kui seadus sätestab, et vara kuulub raamatupidamiskohustuslasele, siis juhendi käsitlus näeb ette raamatupidamiskohustuslase poolset kontrolli. Seega võivad bilansis kajastuda varaobjektid, mis ei ole ettevõtte omanduses. Samuti viitab Raamatupidamise Toimkonna juhend majanduslikule kasule tulevikus, mida seadus ei sätesta.

Vastavalt rahvusvahelistele raamatupidamisstandarditele on vara vahend, mida ettevõtte kontrollib minevikus toimunud sündmuste tulemusena ja millest oodatakse tulevast majanduslikku kasu (IAS 38, § 8). Eesti hea tava käsitleb vara ressursi ehk asja või õigusena,

mis tõenäoliselt osaleb tulevikus majandusliku kasu tekitamisel. Samas sätestavad rahvusvahelised standardid ootused tulevaste perioodide tulude tekkimisele.

SME IFRSis on toodud järgnev definitsioon: vara on ressurs, mida ettevõtte kontrollib minevikus toimunud sündmuste tulemusena ja millest ettevõtte saab eeldatavasti tulevikus majanduslikku kasu (IFRS SME, § 2 p 15). Raamatupidamise Toimkonna juhendid käsitlevad vara samuti ressursina, mis on tekkinud minevikus toimunud sündmuste tagajärjel, samas sätestavad osalemise tõenäosuse tulevikus majandusliku kasu tekitamisel. SME IFRSist lähtuvalt eeldatakse varalt tulevikus majandusliku kasu saamist.

Majanduslikus mõttes on vara tulude allikas, mis koosneb asjadest ja varalistest õigustest ning osaleb tulevaste perioodide tulude tekkimises. Füüsilisele või juriidilisele isikule kuuluv vara moodustab tema omandi. Populaarses kõnepruugis loetakse vara hulka ka inimese omadused nagu tervis, oskused ja inimene ise. Laiemas tähenduses võib varana käsitleda ka kliimat ja kaunist maastikku. Üldises äripraktikas arvatakse vara hulka kõik see, millel on rahaline väärtus. (Mereste 2003, 499) Seega võib omistada terminile „vara“ erinevaid tähendusi vastavalt sellele, kes seda kasutab ja mis eesmärgil.

Varaobjektiks võib olla lisaks materiaalsele ka mittemateriaalne vorm. Näiteks ettevõtte omanduses või muul viisil kontrollitav tegevuslitsents või lepinguline õigus, millega määratakse ära teiselt osapoolelt saadaolev raha või varaobjekt. Varaobjektide bilansis kajastamisel tuleb lähtuda selle sisulisest kontrollist. Selle määramisel on olulise tähtsusega kellele kuulub valdav osa varaobjektiga seotud majanduslikust kasust ja kes kannab valdava osa varaobjektiga seotud riskidest. Tavaliselt ühtib sisuline kontroll varaobjektide juriidilise kuuluvusega. Erandiks on kapitalirendilepingud, mille puhul on omanikuks rendileandja, kuid kasutusvaldus on rentnikul. Sellised varaobjektid kajastatakse rentniku bilansis. Kui puudub piisav kindlus selle kohta, et teatud varaobjekt osaleb majandusliku kasu tekitamisel või muude eesmärkide täitmisel, siis kajastatakse seda bilansiväliselt kui tingimuslikku vara. Bilansis kajastatakse ainult selliseid varaobjekte, mille soetusmaksumus või muu bilansis kajastamise aluseks olev väärtus on usaldusväärselt määratletav. (RTJ 1, § 11-16)

Bilanss on raamatupidamisaruanne, mis kajastab teatud kuupäeva seisuga raamatupidamiskohustuslase finantsseisundit (vara, kohustisi ja omakapitali). Kasumiaruanne (tulude ja kulude aruanne) on raamatupidamisaruanne, mis kajastab raamatupidamiskohustuslase aruandeperioodi majandustulemust (tulusid, kulusid ja kasumit või kahjumit) (RPS, § 15). Bilansil on kaks poolt - vara ehk aktiva ning kohustised ja omakapital ehk passiva. Bilansi

aktivas esitatakse rahalises väljenduses ettevõtte vara koostis ja paigutus. Bilansi passivas esitatakse rahalises väljenduses vara moodustamise allikad (kohustised ja omakapital). Vara klassifitseeritakse bilansis lühi- ja pikaajaliseks varaks. Lühiajalist vara nimetatakse käibevaraks ning pikaajalist vara nimetatakse põhivaraks. Käibevarana kajastatakse raha ja ekvivalente, vara, mis tõenäoliselt suudetakse realiseerida lähema 12 kuu jooksul bilansi-päevast või eeldatavasti realiseeritakse ettevõtte tavapärase äritsükli käigus (võib olla pikem, kui 12 kuud) ning vara, mida hoitakse eelkõige kauplemise eesmärgil. Kõiki ülejäänud varaobjekte kajastatakse põhivarana. (Kodasma 2006) Käesolev töö käsitleb vara ehk aktiva poolt, sellepärast kohustiste ja omakapitali ehk passiva poole juures pikemalt ei peatuta.

Vara liigitatakse järgmiselt (RPS, lisa 1):

- 1) käibevara:
 - a) raha,
 - b) lühiajalised finantsinvesteeringud,
 - c) nõuded ja ettemaksed,
 - d) varud;
- 2) põhivara:
 - a) pikaajalised finantsinvesteeringud,
 - b) kinnisvarainvesteeringud,
 - c) materiaalne põhivara,
 - d) immateriaalne põhivara.

Järgmises peatükis käsitletakse vara väärtuse mõõtmise aluseid lähtuvalt kehtivatest õigusaktidest.

2. VARA VÄÄRTUSE MÕÕTMINE LÄHTUVALT KEHTIVATEST ÕIGUSAKTIDEST

Vara võetakse esmasel kajastamisel arvele soetusmaksumus. Edaspidi on lubatud järgmised mõõtmisalused: soetusmaksumus, õiglane väärtus, korrigeeritud soetusmaksumus või neto realiseerimisväärtus.

Vastavalt Eesti heale tavale on mõõtmisalused defineeritud järgmiselt (RTJ 3, 4, 5, 6):

- 1) **soetusmaksumus** on vara omandamisel selle eest makstud raha või mitterahalise tasu õiglane väärtus;
- 2) **õiglane väärtus** on summa, mille eest on võimalik vahetada vara või arveldada kohustist teadlike, huvitatud ja sõltumatute osapoolte vahelises tehingus;
- 3) **korrigeeritud soetusmaksumus** on finantsvara või finantskohustise algne soetusmaksumus, mida on vajadusel korrigeeritud järgmiste summadega:
 - a) põhiosa tagasimaksetega (näiteks võetud või antud laenu puhul),
 - b) algse soetusmaksumuse ja lunastusmaksumuse vahelise võimaliku erinevuse puhul kumulatiivse amortisatsiooniga (näiteks võlakirjade või laenude tehingukulutuste puhul) ja
 - c) väärtuse langusest või laekumise ebatõenäosusest tingitud võimaliku allahindlusega (ebatõenäoliselt laekuvate finantsvarade puhul);
- 4) **neto realiseerimisväärtus** on toote hinnanguline müügihind tavapärase äritegevuse käigus, millest on maha arvatud hinnangulised kulutused, mis on vajalikud toote müügivalmidusse viimiseks ja müügi sooritamiseks.

Arvestuspõhimõtted, mida ettevõtte on valinud, tuleb rakendada järjepidevalt aastast aastasse. Neid tohib muuta ainult siis, kui arvestuspõhimõtte muutus on tingitud uuest või muudetud raamatupidamise seadusest, Raamatupidamise Toimkonna juhendist või SME IFRSist või uus arvestuspõhimõtte võimaldab objektiivsemalt kajastada raamatupidamiskohustuslase finantsseisundit ja majandustulemust. (RTJ 1, § 69)

Vastavalt rahvusvahelistele raamatupidamisstandarditele on vara mõõtmisalused defineeritud järgmiselt (IAS 2, 16, 38):

- 1) **soetusmaksumus** on vara omandamiseks makstud raha või raha ekvivalentide summa või muu makstud tasu õiglane väärtus selle omandamise või ehitamise ajal, või kui see on rakendatav, siis summa, mis on sellele varale omistatav esmasel kajastamisel kooskõlas teiste IFRSide konkreetsete nõuetega;
- 2) **õiglane väärtus** on hind, mis saadakse vara müügil või makstakse kohustise üleandmisel mõõtmiskuupäeval turuosaliste vahelises tavapärasel tehingus ja
- 3) **neto realiseerimisväärtus** on netosumma, mida ettevõtte loodab saada varude müügist tavapärase äritegevuse käigus.

Varude soetusmaksumuselt neto realiseerimisväärtuseni allahindamise praktika on kooskõlas seisukohaga, et vara ei tohiks kajastada suuremas väärtuses, kui on nende hinnanguline müügi- või kasutusväärtus. Erinevalt Eesti heast tavast ei ole korrigeeritud soetusmaksumuse terminit sätestatud. Neto realiseerimisväärtuse definitsiooni võrdlemisel selgub, et IFRSi kohaselt on see hind, mida loodetakse saada tavapärase äritegevuse käigus, kuid vastavalt RTJidele hinnanguline müügihind, millest on maha arvatud kulutused, mis on vajalikud toote müügi valmidusse viimiseks ja müügi sooritamiseks.

Rahvusvaheliste raamatupidamisstandardite kohaselt peavad finantsaruanded kajastama õiglaselt ettevõtte finantsseisundit, finantstulemust ja rahavoogusid (IAS 1, § 13). Majandusüksus valib ja rakendab oma arvestusmeetodeid järjepidevalt samalaadsetele tehingutele, muudele sündmustele ja olukordadele. Juhul, kui mõni standard või tõlgendus konkreetselt nõuab või lubab objektide liigitamist, millele võivad sobida erinevad meetodid, siis valitakse sobiv arvestusmeetod ja rakendatakse seda järjepidevalt igale vastavale objekti liigile (IAS 8, § 13). Asjakohaste IFRSide rakendamisega on võimalik peaaegu kõikides olukordades saavutada õiglane esitus. Ebasobivate arvestusmeetodite kasutamist ei heasta kasutatavate arvestusmeetodite avalikustamine, lisad ega selgitav materjal. (IAS 1, § 15-16)

Mõlemas standardis on mõõtmisaluste definitsioonid esitatud alguse osas. Rahvusvahelised raamatupidamisstandardid on palju põhjalikumad erinevate finantsarvestuse valdkondade reguleerimisel, seetõttu ka keerulisemad ja mahukamad. Viimaseid kasutavad peamiselt börsi- ja rahvusvahelised ettevõtted, kelle finantsaruandlus peab olema läbipaistev ja detailne. Siiski definitsioonid on sarnased ja finantsandmete kajastamisel suuri erinevusi sisse ei too.

2.1. Mõõtmisalused lähtuvalt Eesti heast raamatupidamistavast

2.1.1. Finantsvara mõõtmine

Finantsvaraks loetakse raha, nõuded ostjate vastu, viitlaekumised ning muud lühi- ja pikaajalised nõuded, mis kuuluvad arveldamisele rahas ning lühi- ja pikaajalised investeeringud väärtpaberitesse (näiteks aktsiad, võlakirjad, obligatsioonid jne), välja arvatud sellised osalused tütar- ja sidusettevõtetes, mida kajastatakse konsolideerimise või kapitali-osaluse meetodil. Bilansis võetakse eespool loetletud vara algselt arvele soetusmaksumuses, mis sisaldab kõiki soetamisega otseselt kaasnevaid tehingukulutusi välja arvatud selliste finantsvarade puhul, mida kajastatakse õiglasel väärtuses, väärtuse muutustega läbi kasumi-aruande. Tehingukulutusteks võib lugeda näiteks tasusid vahendajatele ja nõustajatele, tehinguga kaasnevaid mittetagastatavaid makse ning muid tehinguga otseselt kaasnevad kulutusi. (RTJ 3, § 4, 7, 10)

Korrigeeritud soetusmaksumuses kajastatakse nõudeid ostjate vastu, viitlaekumised ning muud lühi- ja pikaajalised nõuded sealhulgas laenuõuded. Samuti ka lunastustähtajani hoitavad finantsinvesteeringud (näiteks börsil noteeritud võlakirjad), kui ettevõtte on valinud arvestusmeetodiks korrigeeritud soetusmaksumuse meetodi. Reeglina kattub antud bilansi-kirjete väärtus sellega, mis on kajastatud arvel, lepingus või muul alusdokumendil. Vastasel korral tuleb kajastada neid investeeringuid õiglasel väärtuses. Korrigeeritud soetusmaksumuse meetodi rakendamisel korrigeeritakse algset soetusmaksumust näiteks antud laenude puhul põhiosa tagasimaksetega. Juhul, kui finantsinstrument makstakse tagasi ühes osas võrdub korrigeeritud soetusmaksumus tema algse soetusmaksumusega. Pikaajaliste nõuete korrigeeritud soetusmaksumuse arvestamiseks võetakse nad algselt arvele saadaoleva tasu õiglasel väärtuses, arvestades järgnevatel perioodidel nõudelt intressitulu kasutades reaalsel intressimäära meetodit. (RTJ 3, § 8, 11, 19)

Õiglasel väärtuses kajastatakse lühi- ja pikaajalised finantsinvesteeringud aktsiatesse ja teistesse omakapitaliinstrumentidesse, mille õiglase väärtus on usaldusväärset hinnatav, lühi- ja pikaajalised finantsinvesteeringud börsil noteeritud võlakirjadesse ja teistesse võla-instrumentidesse (sõltumata asjaolust, kas neid hoitakse lunastustähtajani või mitte) ning positiivse õiglase väärtusega tuletisinstrumentid. Mõõtmine teostatakse igal bilansipäeval nende hetkel kehtivale õiglasele väärtusele. Väärtuse muutusest tulenevad kasumid/kahjumid

kajastatakse kasumi või kahjumina aruandeperioodi kasumiaruandes. Parimaks indikaatoriks finantsinstrumendi õiglasest väärtusest on tema turuväärtus. (RTJ 3, § 12, 15-17)

Soetusmaksumuse meetodil kajastatakse investeeringud aktsiatesse ja teistesse omakapitaliinstrumentidesse, mis ei ole avalikult kaubeldavad ja millel pole aktiivset turgu ning mille õiglast väärtust ei ole võimalik usaldusväärset mõõta (RTJ 3, § 18)

2.1.2. Varude mõõtmine

Varudeks loetakse vara, mida hoitakse müügiks või mida parajasti toodetakse müügiks tavapärase äritegevuse käigus. Varudena võivad olla kajastatud ka materjalid või tarvikud, mida tarbitakse tootmisprotsessis või teenuste osutamisel, lisaks sellised objektid nagu kinnisvara ja teenuse osutamisega otseselt seotud kapitaliseeritud kulud, mille osas ei ole veel võimalik kajastada tulu valmidusastme meetodil. Varud võetakse bilansis arvele soetusmaksumuses, mis koosneb ostukulutustest, tootmiskulutustest ja muudest kulutustest, mis on vajalikud nende viimiseks olemasolevasse asukohta ja seisundisse. Nendeks on näiteks otsesed transpordikulud, tollimaksud ja muud mittetagastatavad maksud. Varude tootmiskulutused sisaldavad nii otseseid toodetega seotud kulutusi (materjali maksumus, töötajate palgad jne) kui ka proportsionaalset osa tootmise üldkuludest (tootmiseadmete amortisatsioon, remondikulu, tootmisega seotud juhtkonna palgad jne). Püsivaid tootmise üldkulusid jagatakse toodete soetusmaksumusele lähtudes normaalsest tootmismahust. (RTJ 4, § 6- 10)

Varud mõõdetakse bilansis kas soetusmaksumuses või neto realiseerimisväärtustes, sõltuvalt sellest, kumb on madalam. Neto realiseerimisväärtus on toote hinnanguline müügihind tavapärase äritegevuse käigus, millest on maha arvatud hinnangulised kulutused, mis on vajalikud toote müügivalmidusse viimiseks ja müügi sooritamiseks. Varude allahindlusi nende neto realiseerimisväärtusele kajastatakse aruandeperioodi kuluna. Juhul kui varem allahindatud varude neto realiseerimisväärtus hilisematel perioodidel tõuseb, tuleb varasem allahindlus tühistada. Varude soetusmaksumuse mõõtmisel võib kasutada ka standardhinna või jaehinna meetodit. Esimese puhul võetakse arvesse materjalide ja tarvikute, tööjõu, efektiivsuse ja tootmisvõimsuse kasutamise normtasemed. Neid vaadatakse üle regulaarselt ja vajadusel korrigeeritakse vastavalt tegelikele tingimustele. Jaehinna meetodil varude soetusmaksumuse määramiseks vähendatakse varude müügihinna vastava brutomarginaali protsendi võrra. (RTJ 4, § 14, 19-22)

Varude soetusmaksumuse viimine vastavusse neto realiseerimismaksumusega vastab arvestusprintsibile, mille kohaselt vara ei tohi olla arvel kõrgema väärtusega, kui loodetakse saada tulu selle müügist. Hea raamatupidamistava kohaselt peaks allahindlus toimuma individuaalselt erinevate kaupade või toodete lõikes. Vastavalt individuaalmaksumuse meetodile lähtutakse soetusmaksumuse kuluks kandmisel konkreetselt iga objekti soetamiseks tehtud kulutustest. Juhul kui üksikud varude objektid ei ole üksteisest selgelt eristatavad, kasutatakse soetusmaksumuse kuluks kandmisel kas FIFO või kaalutud keskmise soetusmaksumuse meetodit. FIFO (*first-in, first-out*) meetodi rakendamisel kantakse esmalt kuluks algjääk, seejärel esimesena saabunud partii soetusmaksumus jne. Kaalutud keskmise soetusmaksumuse meetodi puhul loetakse iga üksiku objekti soetusmaksumuseks perioodi algjäägi soetusmaksumuse ja perioodi jooksul soetatud objektide soetusmaksumuste kaalutud keskmine. (RTJ 4, § 15-18)

2.1.3. Materiaalse ja immateriaalse põhivara mõõtmine

Materiaalne põhivara on vara, mida ettevõtte kasutab toodete tootmisel, teenuste osutamisel või halduseesmärkidel ja mida kavatakse kasutada pikema perioodi jooksul kui üks aasta. Lähtudes olulisuse printsiibist ei kajastata bilansis põhivarana väheväärtuslikku vara, isegi juhul, kui kasutusiga ületab ühte aastat. Iga ettevõtte kehtestab oma raamatupidamise sise-eeskirjas alampiiri, millest kõrgema soetusmaksumusega vara tuleb kapitaliseerida põhivarana ja madalamaga kanda kuluks nende kasutuselevõtmise hetkel. Väheväärtusliku, kuid pika kasutusega vara üle võib vajadusel arvestust pidada bilansiväliselt. Materiaalse põhivara mõiste alla kuuluvad muuhulgas maa ja hooned ning nendega seotud õigused, mida ettevõtte kasutab enda majandustegevuses, samuti näiteks arhiivide, raamatukogude või muuseumite poolt alalhoidmisele määratud vara. Sinna ei kuulu maa ja hooned, mida ettevõtte hoiab renditulu teenimise või turuväärtuse tõusmise eesmärgil ja mida ta ei kasuta enda majandustegevuses. (RTJ 5, § 7-9, 11)

Materiaalne põhivara võetakse algselt arvele tema soetusmaksumuses, mis koosneb ostuhinnast (kaasa arvatud tollimaks ja muud mittetagastatavad maksud), soetamisega otseselt seotud kulutustest ja vara tulevase demonteerimisega ja asukoha taastamisega (näiteks maa rekultiveerimine) seotud hinnanguliste kulutuste nüüdisväärtusest. Soetamisega otseselt seotuks loetakse kulutused, mis on vajalikud vara viimiseks tema tööseisundisse ja -asukohta, on projekteerimisega ning valmistamisega seotud tasud, kasutatud materjalid, töövahendid,

transpordikulud, ettevalmistamise, installeerimise ja testimisega seotud kulutused ning otsesed teenustasud. (RTJ 5, §13-14)

Edaspidi mõõdetakse kõiki materiaalse põhivara objekte soetusmaksumuses, millest on maha arvatud akumulieeritud kulum ja akumulieeritud kahjumid vara väärtuse langusest. Objektide amortiseeritav osa kantakse kuluks kasuliku eluea jooksul, mis peegeldab saadava majandusliku kasu jaotumist ajas. Kõige levinumalt kasutatakse lineaarset meetodit. Põhivara amortiseerimisel on võimalik alternatiivselt kasutada näiteks kahaneva jäägi ja tootmisühiku meetodit juhul, kui need peegeldavad objektiivsemalt varast saadava majandusliku kasu jagunemist kasulikule elueale. Erandiks on piiramata kasutusega objektid, mida ei amortiseerita. Selliseks varaks võib olla näiteks maa, püsiva väärtusega kunstiteosed, muuseumieksponaadid ja raamatud. (RTJ 5, § 22-25)

Immateriaalne vara on eristatav mitterahaline objekt, millel puudub füüsiline vorm. Näiteks arvuti tarkvara, kaubamärgid, patendid, litsentsid, kasutusõigused, kliendinimekirjad, kvoodid ja muu. Antud vara kajastatakse bilansis siis, kui objekt on ettevõtte poolt kontrollitav, on tõenäoline, et ettevõtte saab selle kasutamisest tulevikus majanduslikku kasu ja soetusmaksumus on usaldusväärselt hinnatav. Immateriaalne põhivara võetakse algselt arvele tema soetusmaksumuses, mis koosneb ostuhinnast ja soetamisega otseselt seotud kulutustest. Näiteks väljaminekud, mis on vajalikud vara viimiseks tema tööseisundisse ja – asukohta, projekteerimis ja valmistamisega seotud tasud, materjalid, töövahendid ning transpordiväljaminekud. Immateriaalset põhivara kajastatakse bilansis tema soetusmaksumuses, millest on maha arvatud akumulieeritud kulum ja võimalikud väärtuse langusest tulenevad allahindlused. Eeldatakse, et kõikidel objektidel on piiratud kasulik eluiga. Kui ettevõttel ei ole võimalik usaldusväärselt hinnata eespool sätestatud, amortiseeritakse see vara kuni kümne aasta jooksul. (RTJ 5, § 10, 33-36, 44-47) Antud tingimus kuluks kandmise kohta jõustus alates 01. jaanuarist 2013 algavatele majandusaasta aruannetele, mis esitatakse 2014. aastal. Enam ei ole kasutuses termin “piiramatu kasuliku elueaga immateriaalne vara“. (Villems 2014)

2.1.4. Kinnisvarainvesteeringute mõõtmine

Kinnisvarainvesteering on kinnisvaraobjekt, see tähendab kas maa või hoone või mõlemad, mida ettevõtte hoiab renditulu teenimise või turuväärtuse tõusmise eesmärgil ja mida ta ei kasuta muus majandustegevuses. Selleks võib olla ka hoonestusõigus.

Kinnisvarainvesteering võetakse bilansis algselt arvele tema soetusmaksumuses, mis sisaldab ka soetamisega otseselt seotud kulutusi, milleks on näiteks notaritasud, riigilõivud, nõustajatele makstud tasud ja muud kulutused, ilma milleta ei oleks ostutehing saanud aset leida. (RTJ 6, § 6-7, 12-13)

Kinnisvarainvesteeringu mõõtmisel rakendatakse järjepidevalt ühte järgnevatest põhimõtetest (RTJ 6, § 15):

- 1) kinnisvarainvesteeringuid, mille õiglast väärtust on võimalik usaldusväärset hinnata mõistliku kulu ja pingutusega, kajastatakse õiglase väärtuse meetodil;
- 2) ning kõiki ülejäänud kinnisvarainvesteeringuid, mida pole võimalik hinnata mõistliku kulu ja pingutusega, kajastatakse soetusmaksumuse meetodil.

Eespool nimetatud põhimõtet on täiendatud võrreldes varasemaga ja jõustus majandusaasta aruannetele, mis algavad 01. jaanuarist 2013 või hiljem. Muudatus otsustati teha, kuna väiksemate ettevõtete hulgas on soetusmaksumuse meetod praktikas väga levinud ning õiglase väärtuse, aga ka mõistliku kulu ja pingutuse hindamine tekitaks neile lisakoormust, millest saadav kasu ei pruugi seda õigustada (Raamatupidamise Toimkonna ettepanekud... 2014).

Õiglase väärtuse mõõtmisel on parimaks indikaatoriks turuväärtus, mis on soodsaim hind, mida müüja võiks saada avatud turul objekti müümisel või ostja selle ostmisel. Turuväärtuseks ei loeta näiteks kiirmüügihinda. Soetusmaksumuse meetodi rakendamisel kajastatakse kinnisvarainvesteeringut soetusmaksumuses, millest on maha arvatud akumuleeritud kulum ja võimalikud allahindlused väärtuse langusest. (RTJ 6, § 18-19, 27)

2.2. Mõõtmisalused lähtuvalt rahvusvahelistest standarditest

2.2.1. Finantsvara mõõtmine

Finantsinstrument on igasugune leping, millega tekib ühele ettevõttele finantsvara ja teisele finantskohustis või omakapitaliinstrument. Finantsvaraks loetakse raha, teise majandusüksuse omakapitaliinstrumenti, saadaolevat lepingulist õigust ja lepingut, mida arveldatakse või mida võidakse arveldada ettevõtte enda omakapitaliinstrumentidega. (IAS 32, § 11) Edasiseks mõõtmiseks ning kasumi ja kahjumi kajastamiseks on tehtud liigitus, milleks on õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatavad finantsvarad,

lunastustähtajani hoitavad investeeringud, laenud ja nõuded ning müügivalmis vara. Finantsvara kajastatakse finantsseisundi aruandes siis ja ainult siis, kui majandusüksusest saab instrumendi lepinguline osapool. Esmasel kajastamisel mõõdab ettevõtte finantsvara õiglasest väärtuses, millele liidetakse ka tehingukulud, mis on otseselt seotud finantsvara või -kohustise omandamise või emiteerimisega. Kui ettevõtte kasutab arvelduspäevapõhist arvestust vara suhtes, mida mõõdetakse kas soetusmaksumuses või amortiseeritud soetusmaksumuses, kajastatakse vara esmaselt õiglasest väärtuses tehingupäeval. Pärast esmast kajastamist mõõdab ettevõtte finantsvara, sealhulgas varana käsitletavaid tuletisinstrumente nende õiglasest väärtuses, arvamata maha võimalikke tehingukulusid, mis võivad tekkida seoses vara müügi või sellest muul viisil loobumisega. Parim õiglase väärtuse tõendus on noteeritud hind aktiivsel turul. Kui finantsinstrumendi turg ei ole aktiivne, tehakse õiglase väärtuse kindlaks kasutades hindamistehnikat. Laenud ja nõuded ning müügivalmis vara kajastatakse samuti nende õiglasest väärtuses. (IAS 39, § 14, 43-45, 48, 50)

Nõuded ja lunastustähtajani hoitavad investeeringud mõõdetakse amortiseeritud soetusmaksumuses kasutades efektiivse intressimäära meetodit. Investeeringuid omakapitaliinstrumentidesse, millel puudub noteeritud turuhind aktiivsel turul ning mille õiglast väärtust ei saa usaldusväärset mõõta ja selliste omakapitaliinstrumentidega seotud tuletisinstrumentidesse, mida tuleb arveldada noteerimata omakapitaliinstrumentide üleandmise teel mõõdetakse soetusmaksumuses. (IAS 39, § 46)

2.2.2. Varude mõõtmine

Varud on vara, mida hoitakse müügiks tavapärase äritegevuse käigus, mida parajasti toodetakse müügi eesmärgil või mis esinevad materjalide või tarvikutena, mida vajab tootmisprotsess või teenuste osutamine. Varudena võib olla kajastatud ostetud ja edasimüügiks hoitavad kaubad, samuti edasimüügi eesmärgil hoitav maa ja muu kinnisvara. Samuti loetakse varudeks ettevõtte poolt toodetud valmistoodang või tootmises olev lõpetamata toodang ning ka materjalid ja tarvikud, mis ootavad kasutamist tootmisprotsessis. Teenuse osutaja puhul hõlmavad varud teenusele tehtud kulutusi. Varude soetusmaksumus sisaldab kõiki ostu-, töötlemis- ja muid kulutusi, ilma milleta varud ei oleks olemasolevas asukohas ega tööseisundis. Ostukulutuste hulka kuuluvad ostuhind, imporditollimaksud ja muud maksud, ning transpordi-, käitlemis- ja muud valmistoodangu, materjalide ja teenuste omandamisega otseselt seotud kulutused. Töötlemiskulutuste hulka kuuluvad toodangu-

ühikutega otseselt seotud kulud, nagu otsesed tööjõukulud, samuti süstemaatilised püsivad ja muutuvad üldkulud, mis on vajalikud materjali muutmisel valmistoodanguks. (IAS 2, § 10-12)

Varusid mõõdetakse kas soetusmaksumusel või neto realiseerimisväärtuses, olenevalt sellest, kumb on madalam. Soetusmaksumusel netorealiseerimisväärtuseni allahindamise praktika on kooskõlas seisukohaga, et varasid ei tohiks kajastada suuremas väärtuses, kui on nende hinnanguline müügi- või kasutusväärtus. Juhul kui üksikud varude objektid on üksteisest selgelt eristatavad, lähtutakse kaupade ja teenuste soetusmaksumuse kindlaksmääramisel iga objekti soetamiseks tehtud kulutustest. Varude soetusmaksumuse mõõtmise meetodeid, nagu normkulutuse meetod või jaehinna meetod, võib kasutada praktilistel kaalutlustel, kui tulemused on ligilähedased soetusmaksumusele. Normkulutuste puhul võetakse arvesse materjali ja tarvikute, tööjõu, efektiivsuse ja tootmisvõimsuse kasutamise normtasemed, mida vaadatakse regulaarselt üle ning vajaduse korral korrigeeritakse vastavalt tegelikele tingimustele. Jaehinna meetodit kasutatakse sageli jaekaubanduses, et mõõta varusid, mis sisaldavad suurt arvu kiiresti muutuvaid sarnaste marginaalidega objekte, mille suhtes on ebaotstarbekas kasutada teisi soetusmaksumuse mõõtmise meetodeid. Varude soetusmaksumus määratakse, vähendades varude müügi- või kasutusväärtust vastava brutorentaablusmäära protsendi võrra. Kasutatav protsent võtab arvesse varud, mis on hinnatud nende esialgselt müügihinnast madalamaks. Varude soetusmaksumus, määratakse kindlaks, kasutades lihtjärjekorra (FIFO) või kaalutud keskmise soetusmaksumuse arvestusvalemit. (IAS 2, §9, 21-23, 25, 28)

Vastavalt eespool toodule, on varude definitsioon sama, mida lubavad ka Eestis välja antud raamatupidamisstandardid. Küll aga on ära toodud täpsem kirjeldus selles osas, mida võib sisaldada termin „varud“ erineva tegevusvaldkonna ettevõtetele. Samuti ei erine ka varude mõõtmisalused RTJides toodud käsitlusest.

2.2.3. Materiaalse ja immateriaalse põhivara mõõtmine

Materiaalsed põhivarad on materiaalsed objektid, mida kasutatakse kaupade tootmiseks või teenuste osutamiseks, rendile andmiseks või halduseesmärkidel ja mida eeldatavasti kasutatakse rohkem kui ühe perioodi jooksul. Materiaalse põhivara objekti soetusmaksumus sisaldab selle ostuhinda, mille hulka kuuluvad impordimaksud ja tagastamatud maksud. Samuti tuleb sisse arvata otsesed kulutused, mis on seotud vara juhtkonna

poolt ette nähtud asukohta ja tööseisundisse viimisega ja objekti demonteerimise ja teisdamise ning selle asukoha taastamise kulutused. Omavalmistatud põhivara puhul on teatud tingimustel võimalik lülitada soetusmaksumusse ka võetud laenude intressikulud, mis on ettevõttel seoses ehitustegevusega. (IAS 16, §6, 16-17)

Materiaalse põhivara objekt, mis vastab varana kajastamise nõuetele, kajastatakse esmalt selle soetusmaksumuses, mis on võrdne makstud raha nüüdisväärtusega arvele võtmise kuupäeval. Ettevõtte võib mõõtmisalusena valida kas soetusmaksumuse või ümberhindluse mudeli. Materiaalse põhivara objekti mõõdetakse pärast esmast kajastamist soetusmaksumuses, millest on maha arvatud akumulieeritud kulum ja vara väärtuse langusest tulenevad akumulieeritud kahjumid. Amortiseerimisele kuuluv osa jaotatakse korrapäraselt vastavalt vara kasulikule elueale, mis vaadatakse üle vähemalt korra iga majandusaasta lõpus. Põhivara, mille õiglast väärtust saab usaldusväärselt mõõta, kajastatakse pärast esmast kajastamist ümberhinnatud väärtuses. See on võrdne selle õiglase väärtusega ümberhindluse kuupäeval, millest on maha arvatud akumulieeritud kulum ja hilisemad väärtuse langusest tulenevad akumulieeritud kahjumid. Ümberhindlusi on vaja teha piisavalt korrapäraselt, et bilansiline maksumus ei erineks oluliselt sellest bilansiliselt maksumusest, mis määratakse õiglase väärtuses alusel aruandeperioodi lõpus. Kui kasutatakse eespool kirjeldatud ümberhindluse mudelit, siis hinnatakse ümber kõik samasse liiki kuuluvad materiaalsed põhivarad. (IAS 16, § 15, 29-31)

Vastavalt rahvusvahelistele raamatupidamisstandardite on võimalik põhivara kajastada kas soetusmaksumuse või ümberhindluse mudeli alusel. Lisaks saab soetusmaksumusesse kapitaliseerida laenukasutuse kulud, mida Eesti hea tava rakendaja alates 01. jaanuarist 2013 algavatele majandusaasta aruannetele enam teha ei saa.

Immateriaalne vara on eristatav mitterahaline vara, millel puudub materiaalne vorm. Vara on eristatav, kui seda saab majandusüksusest eraldada või lahutada või koos seotud lepingu, vara või kohustistega müüa, üle anda, litsentseerida, rentida või vahetada või tuleneb lepingupõhistest või muudest juriidilistest õigustest, olenemata sellest, kas neid õigusi saab üle anda või muudest õigustest ja kohustistest eraldada. (IAS 38, § 8-11)

Immateriaalne vara võetakse finantsseisundi aruandes arvele siis ja ainult siis, kui on tõenäoline, et ettevõtte saab eeldatavasti sellest varast tulevast majanduslikku kasu ja vara soetusmaksumust on võimalik usaldusväärselt mõõta. Immateriaalset vara mõõdetakse esmalt soetusmaksumuses. Peale esmast kajastamist mõõdetakse vara soetusmaksumuses, millest on

maha arvatud akumulieeritud kulum ja akumulieeritud kahjumid vara väärtuse langusest. Ümberhindluse mudeli kohaselt mõõdetakse immateriaalne vara ümberhinnatud väärtuses, mis on selle õiglase väärtus ümberhindluse kuupäeval ja millest on maha arvatud hilisem akumulieeritud kulum ja hilisemad akumulieeritud kahjumid vara väärtuse langusest. Õiglase väärtus mõõdetakse aktiivse turu põhjal. Valitud meetodit rakendatakse järjepidevalt kõikidele samasse rühma kuuluvatele varaobjektidele. (IAS 38, § 22, 74-76, 81)

Ettevõtte hindab, kas immateriaalse vara kasulik eluiga on piiratud või piiramatu. Kui see on piiratud, siis selle ajalisk pikkust ning toodete või muude sarnaste ühikute arvu, mis moodustavad vara kasuliku eluea. Varale kehtestatakse piiramatu kasulik eluiga juhul, kui ei tule ilmsiks ühtegi ettearvatavat piirangut perioodile, mille jooksul ettevõtte võiks varast eeldatavasti positiivseid netorahavooge saada. Piiratud kasuliku elueaga immateriaalset vara amortiseeritakse, piiramatu kasuliku elueaga immateriaalset vara aga mitte. (IAS 38, § 88-89)

Nagu eeltoodust näha, lubavad rahvusvahelised raamatupidamisstandardid kehtestada immateriaalsele varale piiramatu kasuliku eluea, mida Raamatupidamise Toimkonna juhendid ei võimalda. Kui ettevõttel ei ole võimalik hinnata, milline on vara kasulik eluiga, siis kantakse vara kuluks kümne aasta jooksul.

2.2.4. Kinnisvarainvesteeringute mõõtmine

Kinnisvarainvesteering on kinnisvara, see tähendab kas maa, ehitised või osa ehitistest või mõlemad, mida hoitakse eelkõige renditulu teenimise, kinnisvara väärtuse kasvu või mõlemal eesmärgil. Kinnisvarainvesteeringut kajastatakse varana ainult siis kui on tõenäoline, et ettevõtte saab tulevikus sellelt kinnisvarainvesteeringult majanduslikku kasu ja kinnisvarainvesteeringu soetusmaksumust on võimalik usaldusväärselt mõõta. Kinnisvarainvesteering võetakse esmalt arvele soetusmaksumuses, mille hulka kuuluvad kõik tehingukulutused. Nendeks on näiteks teenustasud juriidiliste teenuste eest, kinnisvara võõrandamisega seotud maksud ja muu. Edaspidi kajastab ettevõtte kinnisvarainvesteeringuid kas õiglases väärtuses või soetusmaksumuses ja rakendab seda meetodit kõikidele oma kinnisvarainvesteeringutele. (IAS 40, § 5, 16, 20-22, 30)

Rakendades kinnisvarainvesteeringu õiglast väärtust, tagab majandusüksus selle, et õiglase väärtus kajastab muu hulgas olemasolevatest rendilepingutest saadavat renditulu ja muid eeldusi, mida turuosalist kasutaksid kinnisvarainvesteeringu hinna määramisel hetkel kehtivatel turutingimustel. Kui tekib olukord, et kinnisvarainvesteeringut ei ole võimalik

järjepidevalt usaldusväärset mõõta, see tähendab, et võrreldavate kinnisvaraobjektide turg ei ole aktiivne ning alternatiivsed usaldusväärsed õiglased väärtused ei ole kättesaadavad, mõõdab ettevõtte kinnisvarainvesteeringut soetusmaksumuses. (IAS 40, § 32, 40, 53)

Ka rahvusvaheline standard lubab kinnisvarainvesteeringut mõõta nii õiglases väärtuses kui ka soetusmaksumuses. Eesti hea raamatupidamistava lubab investeeringuid mõõta soetusmaksumuses, kui selle õiglase väärtus ei ole leitav mõistliku kulu ja pingutusega, kuid rahvusvahelise standardi järgi saab seda teha ainult siis, kui kinnisvarainvesteeringul puudub aktiivne turg.

3. VARA VÄÄRTUSE MÕÕTMINE LÄHTUVALT EUROOPA LIIDU RAAMATUPIDAMISE DIREKTIIVIST 2013/34/EL

Euroopa parlament võttis 12. juunil 2013 suure hääلteenamusega vastu uuenenud raamatupidamisdirektiivi, milleks on Euroopa Parlamendi ja nõukogu direktiiv 2013/34/EL, teatavat liiki ettevõtjate aruandeaasta finantsaruannete, konsolideeritud finantsaruannete ja nendega seotud aruannete kohta, mis avaldati Euroopa Liidu Teatajas 29. juunil 2013 (edaspidi direktiiv). Tunnistatakse kehtetuks nõukogu direktiivid 78/660/EMÜ, see on 4. direktiiv, mis käsitleb teatavat liiki äriühingute raamatupidamise aastaaruandeid ja 83/349/EMÜ ja 7. direktiiv, mis käsitleb konsolideeritud aastaaruandeid ning muudetakse direktiivi 2006/43/EÜ, mis käsitleb raamatupidamise aastaaruannete ja konsolideeritud aruannete kohustuslikku auditit. Uuenduste eesmärgiks oli finantsaruandluse selguse ja võrreldavuse suurendamine ning tasakaalu tagamine halduskoormuse ja saadava kasu vahel. (Melnik 2013)

Euroopa Liidu liikmesriigid on kohustatud jõustama direktiivide täitmiseks vajalikud õigus- ja haldusnormid hiljemalt 20. juuliks 2015. Liikmesriigid võivad ette näha, et direktiivist tulenevaid sätteid kohaldatakse majandusaasta aruannete suhtes, mis algavad 01. jaanuaril 2016 või hiljem. Vastavasisulise Rahandusministeeriumi ettepanekuga olid nõus ka valdav enamus arvestuseksperte, kes osalesid „Arvestusala arengud 2014-2017“ ümarlaua koosolekul. (Arvestusala arengud... 2014)

3.1. Uue direktiivi tutvustus

Euroopa Liidu uue direktiivi reguleerimisalasse jäävad aktsiaseltsid, osäühingud, täisühingud ja usaldusühingud. Välja jäävad mittetulundusühingud, riigiasutused, füüsilistest isikutest ettevõtjad ning täis- ja usaldusühingud, mille omanikeks on füüsilised isikud, keda direktiiv otseselt ei mõjuta (Dontševski 2013). Direktiivi läbivaks põhimõtteks on: "kõige-

pealt mõtle väikestele". Sellega soovitakse eelkõige tagada, et nõuded väikestele ettevõtjatele oleksid kogu liidus suures osas ühtlustatud ja ettevõtjate halduskoormus oleks väiksem. Finantsaruannete fookus on nihkunud lühikestelt põhjaruannetelt ja mitmetelt lisadelt vastupidises suunas, see tähendab detailseid põhjaruandeid ja vähe lisasid. Väikeste ettevõtjate puhul on loobutud kahe põhjaruande, see tähendab rahavoogude aruande ja omakapitali muutuste aruande esitamisest. Vähendatud on ka avalikustatava teabe mahtu, mille tõttu tohivad liikmesriigid nõuda ettevõtjatelt üksnes vähest teabe avalikustamist lisade näol, mis täiendavad aruannete kohustuslikke lisasid. (Melnik 2013)

Direktiiv liigitab ettevõtjad kategooriatesse vastavalt bilansimahule, netokäibe ja keskmisele töötajate arvule aruandeaastal. Terminid „netokäive“ asemel on Eestis kasutusel samas tähenduses sõna „müügitulu“. Järgnevalt loetletud kategooriatesse paigutatakse ettevõtjad, kelle kaks vastavat näitajat kolmest ei ületa bilansipäeva seisuga etteantud piirmäärasid, välja arvatud loetelu punktid 4 ja 7 (Alver J., Alver L. 2013, 13-14):

- 1) mikroettevõtted:
 - a) bilansimaht 350 000 eurot,
 - b) netokäive 700 000 eurot,
 - c) keskmine töötajate arv aruandeaasta jooksul 10;
- 2) väikesed ettevõtted:
 - d) bilansimaht 4 000 000 eurot,
 - e) netokäive 8 000 000 eurot,
 - f) keskmine töötajate arv aruandeaasta jooksul 50;
- 3) keskmise suurusega ettevõtted, kes ei ole mikroettevõtted ega väikeettevõtted:
 - a) bilansimaht 20 000 000 eurot,
 - b) netokäive 40 000 000 eurot,
 - c) keskmine töötajate arv aruandeaasta jooksul 250;
- 4) suurettevõtted on ettevõtted, kelle kaks vastavat näitajat kolmest ületavad bilansipäeva seisuga vähemalt kahte etteantud piirmäära:
 - a) bilansimaht 20 000 000 eurot,
 - b) netokäive 40 000 000 eurot,
 - c) keskmine töötajate arv aruandeaasta jooksul 250;
- 5) väikekontsernid on konsolideerimisse kaasatud ema- ja tütarettevõtted konsolideeritud alusel:

- a) bilansimaht 4 000 000 eurot,
 - b) netokäive 8 000 000 eurot,
 - c) keskmine töötajate arv aruandeaasta jooksul 50;
- 6) keskmise suurusega kontsernid, kes ei ole väikekontsernid ja on konsolideerimisse kaasatud ema- ja tütarettevõtted konsolideeritud alusel:
- a) bilansimaht 20 000 000 eurot,
 - b) netokäive 40 000 000 eurot,
 - c) keskmine töötajate arv aruandeaasta jooksul 250 ja
- 7) suured kontsernid on konsolideerimisse kaasatud ema- ja tütarettevõtted konsolideeritud alusel, kelle kaks vastavat näitajat kolmest ületavad bilansipäeva seisuga vähemalt kahte etteantud piirmäära:
- a) bilansimaht 20 000 000 eurot,
 - b) netokäive 40 000 000 eurot,
 - c) keskmine töötajate arv aruandeaasta jooksul 250.

Lisaks muudatustele aruandluses on direktiivis määratletud ettevõtete kategooriad: mikro-, väikesed, keskmise suurusega ja suurettevõtted. Ühtsed nõuded, mis sätestavad, kui suures mahus peab aruannetes kajastatud informatsioon olema avalikustatud, on toodud kõikidele liikmesriikidele rakendamiseks. Väikestele ettevõtjatele kehtestatakse miinimumnõuded, mida täiendavad lisareeglid, mikroettevõtjatele kehtivad väikestele ettevõtjatele mõeldud nõuete lihtsustused, kui neile ei ole erinõudeid kehtestatud. (Güldenkoh, Silberg 2014)

Direktiivis on ära toodud finantsaruandluse üldpõhimõtted, mille alusel kajastatakse ja mõõdetakse esitatud kirjed. Need on järgmised (Factsheet The New... 2014):

- 1) ettevõtelt eeldatakse, et nad tegutsevad jätkuvalt;
- 2) arvestusmeetodeid ja mõõtmisaluseid kohaldatakse järjepidevalt ühest aruandeaastast teise;
- 3) kajastamine ja mõõtmine peab toimuma konservatiivsetel alustel, eelkõige bilansipäevaks saadud kasumit, kõiki aruandeaastal tekkinud kohustisi, isegi siis kui need on ilmnunud bilansipäeva ja bilansi koostamise päeva vahel ning kõiki negatiivseid väärtuse korrigeerimisi;
- 4) kõik bilansis ja kasumiaruandes kajastatud summad tuleb arvutada tekkepõhiselt;
- 5) iga algbilanss vastab eelneva aruandeaasta lõppbilansile;

- 6) aktiva- ja passivakirjete komponendid hinnatakse eraldi;
- 7) tasaarvestused vara ja kohustiste ning tulu- ja kulukirjete vahel on keelatud;
- 8) bilansi- ja kasumiaruandekirjed võetakse arvesse ning esitatakse vastavalt tehingu sisule;
- 9) finantsaruannetes kajastatud kirjeid mõõdetakse kas soetus- või tootmismaksumuse põhimõttel ja
- 10) nõudeid kajastamise, mõõtmise, esitlusviisi, avalikustamise ja konsolideerimise kohta ei pea täitma, kui nende täitmise mõju on ebaoluline.

Siiski on liikmesriikidel lubatud konkreetsetel juhtudel võimaldada ettevõtjatele tasaarvestuse tegemist vara ja kohustiste ning tulu- ja kulukirjete vahel. Tingimuseks on, et antud summad on brutosummadena avaldatud finantsaruannete lisades. Samuti võidakse ettevõtjaid vabastada sisu ülimuslikkuse printsiibi täitmisest ning lubada piirata avalikustamise ja esitlusviisi sätteid. (Factsheet The New... 2014)

Direktiiv näeb ette mitmeid lihtsustuse võimalusi mikro- ja väikeettevõtete raamatupidamise aastaaruande koostamisele ja avalikustamisele. Näiteks võivad liikmesriigid lubada koostada lühendatud bilansi ja kasumiaruande. Lubatud on vabastada mikro- ja väikeettevõtteid kohustusest avaldada kasumiaruanne. Raamatupidamise aastaaruande lisad on kohustuslikud kõikidele ettevõtjatele. Mikro- ja väikestele ettevõtjatele on kehtestatud lisade miinimumnõuded. Samas on sätestatud täiendavate lisade esitamise kohustus keskmise suurusega ja suurettevõtete jaoks. Kui aga mikro- või väikeettevõtte soovib avalikustada täiendavat teavet, mis on nõutud keskmistele või suurettevõtetele, siis ei tohiks seda takistada. Liikmesriigid tagavad, et keskmise suurusega ja suurettevõtete finantsaruandeid auditeerib üks või mitu vannutatud audiitorit. Väikestele ettevõtetele on ette nähtud võimalus auditeerida finantsaruandeid. (Direktiiv, art 31, 36) Direktiiviga sätestatud võimalused või kohustused lähtuvalt ettevõtjate kategooriatest on toodud tabelis 1.

Tabel 1. Direktiivis sätestatud võimalused ja kohustused lähtuvalt ettevõtete kategooriatest

Kategooriad	Bilanss	Kasumi- aruanne	Rahavoogude aruanne	Omakapitali muutuste aruanne	Tegevus- aruanne	Lisad	Audit
Mikroettevõtted	K	V	V	V	V	K	V
Väikesed ettevõtted	K	V	V	V	V	K	V
Keskmise suurusega ettevõtted	K	K	K	K	K	K	K
Suurettevõtted	K	K	K	K	K	K	K

Allikas: Autori koostatud direktiivi alusel.

Tabelis näidatud tähtede tähendused on järgmised: K – kohustus, V – võimalus. Ülevaade liikmesriikide kohustustest või võimalustest on toodud eespool.

Lisaks on uus raamatupidamise direktiiv kehtestanud auditikohustuse keskmise suurusega ja suurtele ettevõtetele. Väikeste ja mikroettevõtete auditikohustuse kehtestamine on liikmesriikide pädevuses. (Güldenkoh, Silberg 2014) Antud säte võib avaldada negatiivset mõju kogu liidu ühtsele majandusturule. Just väikesed ettevõtted vajavad täiendavaid finantse, et laieneda uutele turgudele ning suurendada oma kasvu ja tööhõivet. Tõhusa sisekontrolli puudumise tagajärjel ei pruugi olla tagatud andmete õigsus, otseste ja kaudsete maksude kogumine võib olla puudulik ning on oht rahapesu, altkäemaksude ja korrupsiooni tekkimisele. (Implementing the New European Accounting Directive... 2014)

Ettevõtted esitavad nõuetekohaselt heakskiidetud aruandeaasta finantsaruanded registrile mitte hiljem kui 12 kuud pärast bilansipäeva. Uuringute tulemusena on selgunud, et praegu Euroopa Liidu liikmesriikides kehtiv aruannete esitamise tähtaeg on kolm kuni kolmteist kuud. Kõige tavalisem tähtaeg on seitse kuud. Õigeaegsus finantsaruannete esitamisel on olulise tähtsusega, et võimaldada kolmandatel isikutel teha teadlikke otsuseid. Olukorrad võivad muutuda kiiresti ja isegi seitse kuud vana teave on juba aegunud. (The Revision of the Accounting Directives... 2013) Vastavalt Eestis kehtivale seadusandlusele peavad ettevõtjad esitama registile aruande kuue kuu jooksul pärast bilansipäeva. See on

oluliselt vähem, kui uues direktiivis sätestatud. Muidugi, pikem aruande esitamise tähtaeg annab aruannete koostajatele rohkem aega, kuid kas seda oleks vaja? Ettevõtetes osaluse omajad, pangad, koostööpartnerid ja paljud teised vajavad ajakohast infot finantsseisust, et saaks vastu võtta õigeid ja vajalikke otsuseid. Aruannete esitamise tähtaja pikendamine ei ole otstarbekas väga paljude osapoolte suhtes, sest vananenud informatsioonist ei ole kasu. Tänapäeva muutuv maailmas võivad isegi ühe kuu vanused andmed olla vananenud. Teisest küljest tuleks arvestada ka aruannete koostajatega: kaalutletud, põhjaliku ja seadusega vastavuses informatsiooni kokkupanemine võtab aega. Aastaruannete esitamise lühikese tähtaja sätestamine võib viia selleni, et hakatakse kiirustamisel vigu tegema, mille tulemusena on oht, et esitataks ebaõigeid andmeid.

3.2. Mõõtmisalused lähtuvalt direktiivist

Vastavalt direktiivile mõõdetakse finantsaruannetes kajastatud objekte kas soetusmaksumuses või tootmismaksumuses. Õiglase väärtuse, korrigeeritud soetusmaksumuse ja neto realiseerimisväärtuse termineid ei ole sätestatud. Toodud definitsioonid on järgmised (Direktiiv, art 2):

- 1) **soetusmaksumus** on makstav hind ja sellega seotud lisakulud miinus soetamiskuludest tehtavad täiendavad mahaarvamised ja
- 2) **tootmismaksumus** on tooraine ja kulukaupade ostuhind ning muud asjaomase kirjega otseselt seotud kulud. Liikmesriigid lubavad või nõuavad asjaomase kirjega kaudselt seotud püsi- või muutuvate üldkulude mõistliku osa hõlmamist sel määral, mil need on seotud tootmise ajaga. See ei hõlma turustuskulusid.

Praegu Eestis kehtiv hea tava ei kasuta terminit “tootmismaksumus”. Küll aga sisaldab näiteks varude soetusmaksumus ostukulusid, tootmiskulusid kui ka muid kulusid, mis on vajalikud varude viimiseks nende olemasolevasse asukohta ja seisundisse. Eespool toodud definitsiooni kasutatakse finantsaruannetes kõikide vara liikide kohta. Täna kehtivate juhendite kohaselt on soetusmaksumuseks vara omandamisel selle eest makstud tasu õiglase väärtus. Uus direktiiv defineerib selleks makstavat hinda ja lisakulusid, millest on maha lahutatud täiendavad mahaarvamised. Jääb selgusetuks, millised võivad olla soetamiskuludest tehtavad täiendavad mahaarvamised? Kuigi definitsioone ei ole sätestatud, lubab direktiiv siiski mõõtmisalusena rakendada õiglase väärtuse, neto realiseerimisväärtuse ja korrigeeritud

soetusmaksumuse meetodit. Kui siseriiklikus õiguses on ette nähtud, siis võivad liikmesriigid nõuda või lubada põhivara mõõtmist ümberhinnatud väärtuses.

Finantsaruanded peavad andma tõese ja ausa ülevaate ettevõtte vara, kohustiste, finantsseisundi ja kasumi või kahjumi kohta. Täiendava teabe annavad aastaaruande lisad. Tagamaks usaldusväärse teabe esitamise aruandeaasta finantsaruannetes, tuleks kajastatud kirjed mõõta kas soetusmaksumuses või tootmismaksumuses. Täiendavalt võivad liikmesriigid nõuda kõigi või mis tahes liiki ettevõtjate põhivara mõõtmist ümberhinnatud väärtuses. Kui siseriiklikus õiguses on viimane mõõtmisalus ette nähtud, siis määratletakse selle sisu ja piirangud ning kasutamise eeskirjad. Sellise arvestusmeetodi kohaldamisel kantakse algselt soetusmaksumuses või tootmismaksumuses kajastatud ja ümberhindluse alusel mõõdetud põhivara väärtuste vahe bilansis "Omakapitali" osas kajastatud ümberhindlusreservi. (Direktiiv, art 6, 7) Vastavalt täna kehtivale Eesti heale raamatupidamistavale pole lubatud põhivara ümberhindamine mõõtmise alusena.

Vara näitamine põhi- või käibevarana sõltub selle otstarbest. Piiratud kasutusega põhivara soetus- või tootmismaksumust vähendatakse väärtuse korrigeerimiste võrra, mis arvutatakse sellise vara süstemaatiliseks amortiseerimiseks. Liikmesriigid saavad lubada või nõuda põhivara väärtuse korrigeerimisi selliselt, et neid hinnatakse bilansipäeva seisuga omistatavas madalamas väärtuses. Käibevara väärtust korrigeeritakse selleks, et näidata seda madalama turuväärtusega või teatavatel asjaoludel muu sellele bilansipäeval omistatava madalama väärtusega. (Direktiiv, art 12) Vastavalt heale raamatupidamistavale saab finantsvara mõõta korrigeeritud soetusmaksumuses. Varud mõõdetakse bilansis kas soetusmaksumuses või neto realiseerimisväärtustes, sõltuvalt sellest, kumb on madalam. Seega uus direktiiv muudatusi sisse ei too.

Täiendavalt võivad liikmesriigid lubada või nõuda soetusmaksumuse ja tootmismaksumuse kõrval finantsinstrumentide, sealhulgas tuletisinstrumentide kajastamisel kasutada ka õiglase väärtuse meetodit. Samas võib lubada või nõuda eespool nimetatud meetodi kasutamist finantsaruannete koostamisel ka muu teatavasse kategooriasse kuuluva vara kui finantsinstrumendi mõõtmisel kas kõikidele või teatud liiki ettevõtjatele. Liikmesriikide pädevuses on õiglase väärtuse meetodi kasutamise loa või kohustuse kehtestamise võimaluse andmine üksnes konsolideeritud finantsaruannetele. Antud mõõtmine teostatakse tuginedes usaldusväärsele turuväärtusele või vastavalt üldtunnustatud hindamismudelitele ja –meetoditele. Finantsinstrumente, mille turuväärtust pole võimalik hõlpsasti kindlaks teha,

mõõdetakse soetus- või tootmismaksumuse põhimõtte alusel. Väärtuse muutused kajastatakse läbi kasumiaruande. (Direktiiv, art 8) Vastavalt direktiivi artiklile 36 ei ole lubatud mikroettevõtjatele rakendada õiglasel väärtusel põhinevat arvestussüsteemi. Seda juhul, kui liikmesriigid kasutavad finantsaruannete koostamisel võimalust rakendada lubatud maksimumlihtustusi. Näiteks saavad mikroettevõtted koostada lühendatud bilansi ja kasumiaruande ning vabastuse avaldada kasumiaruanne tingimusel, et teatud informatsioon esitatakse lisades. (Direktiiv, art 36). Eestis on mikroettevõtted valdavas enamuses, RIK 2013. aasta andmetel 96,32% (vaata lisa 1). Seega tulenevalt direktiivist ei oleks õiglase väärtuse meetodi kasutamine lubatud suurel enamusel Eesti ettevõtetest. Seda muidugi juhul, kui mikroettevõtted rakendaksid neile lubatud maksimumlihtsustuse võimalusi. Järgnevalt on toodud tabelid direktiivi ja hea raamatupidamistava alusel sätestatud mõõtmisalustest, mida on või ei ole lubatud kasutada. Esitus on toodud vastavalt direktiivis sätestatud bilansi skeemile, kus kirjed paiknevad suureneva likviidsuse järjekorras ehk kõigepealt põhivara ja siis käibevara.

Tabel 2. Direktiivis ja Eesti heas raamatupidamistavas sätestatud põhivara mõõtmisalused

Põhivara	Soetus- maksumus miinus akumuleeritud kulum	Ümberhinnatud väärtus	Õiglane väärtus
Direktiiv	nõutud	on lubatud	on lubatud
RTJ 5	nõutud	ei ole lubatud	on lubatud

Allikas: Autori koostatud direktiivi ja hea raamatupidamistava alusel.

Eeltoodud tabelist nähtub, et nii direktiivi kui ka hea raamatupidamistava kohaselt mõõdetakse põhivara soetusmaksumuses, millest on maha arvatud akumuleeritud kulum. Samuti lubatakse selle väärtust hinnata vastavalt sellele kumb on madalam, kas soetusmaksumus või õiglane väärtus. Direktiiv sätestab võimaluse põhivara kajastada ümberhinnatud väärtuses, mida Eesti hea raamatupidamistava ei luba.

Tabel 3. Direktiivis ja Eesti heas raamatupidamistavas sätestatud varude mõõtmisalused

Varud	Soetusmaksumus	Neto realiseerimisväärtus
Direktiiv	nõutud	on lubatud
RTJ 4	nõutud	on lubatud

Allikas: Autori koostatud direktiivi ja hea raamatupidamistava alusel.

Varude mõõtmisel ei sätesta direktiiv erinevat käsitlust. Varud mõõdetakse bilansis kas soetusmaksumuses või neto realiseerimisväärtustes, sõltuvalt sellest, kumb on madalam. Seega siseriiklikusse õigusesse pole vaja muudatusi sisse viia.

Tabel 4. Direktiivis ja Eesti heas raamatupidamistavas sätestatud finantsinstrumentide mõõtmisalused

Finantsinstrumendid	Soetusmaksumus	Korrigeeritud soetusmaksumus	Õiglane väärtus
Direktiiv	nõutud	on lubatud	on lubatud
RTJ 3	nõutud	on lubatud	on lubatud

Allikas: Autori koostatud direktiivi ja hea raamatupidamistava alusel.

Ka tabelist 4 nähtub, et direktiivist ja Eesti heast raamatupidamistavast tulenevad nõuded on ühesugused. Seega muutusi mõõtmisalustes pole vaja sisse viia.

Kinnisvarainvesteeringute kajastamist uus direktiiv ei reguleeri, seega tabelit pole võimalik esitada.

Lisaks võivad liikmesriigid lubada, et ühe ja sama kategooria kaubavarude ning kõigi üksikeisega samaväärsete kirjete, sealhulgas investeeringute soetus- või tootmismaksumus arvutatakse kas kaalutud keskmise hinna alusel, FIFO-meetodil, LIFO-meetodil või üldtunnustatud head raamatupidamistava kajastaval meetodil (Direktiiv, art 12). Ka Eesti hea raamatupidamistava lubab kasutada soetusmaksumuse kuluks kandmisel eespool toodud variante, välja arvatud LIFO-meetodit (*last-in, first-out*), millist juhendit ei sätesta.

Immateriaalne vara amortiseeritakse kogu selle kasuliku kasutusea jooksul. Kui arendustegevusega seotud kulude kasulikkude eluiga ei ole võimalik usaldusväärselt hinnata, siis amortiseeritakse selline vara maksimaalse ajavahemiku jooksul. Liikmesriikide poolt sätestatud maksimaalne vahemik ei tohi olla lühem kui viis ja pikem kui kümme aastat. (Factsheet The New... 2014) Kui arenduskulud kajastatakse immateriaalse põhivarana, siis enne nende varaobjektide täielikku amortiseerimist ei ole lubatud kasumit jaotada. Lubatud on see ainult siis, kui reservid ja eelmiste perioodide jaotamata kasum on vähemalt võrdsed amortiseerimata kuludega. (Direktiiv, art 12) Praegu kehtiva Eesti hea raamatupidamistava kohaselt on arendustegevusega seotud väljaminekud võimalik kanda kuluks või kapitaliseerida, kui on täidetud teatud tingimused. Samuti on kehtestatud amortiseerimise maksimumaeg kümme aastat, kuid minimaalne aeg on määratlemata. Kui asutamiskulud on lubatud kajastada immateriaalse põhivara all, amortiseeritakse need maksimaalselt viie aasta jooksul. (Direktiiv art 12) Vastavalt Eesti heale raamatupidamistavale pole asutamiskulude väljaminekuid lubatud võtta arvele immateriaalse põhivarana.

Samuti on liikmesriikidel võimalus kas lubada või nõuda põhi- ja käibevara tootmise tarbeks võetud laenu intresside kapitaliseerimine (Factsheet The New... 2014). Rahvusvaheliste standardite kasutajatele on selline võimalus olemas ka praegu, kuid Eesti hea raamatupidamistava kohaselt laenu intresse põhivara hulka arvata ei saa.

Märgitud sissemaksmata aktsiakapital (osakapital) tuleb kajastada bilansis „Vara“ osas, sealhulgas sissenõutud kapitali osa, välja arvatud juhul, kui siseriikliku õigusega on ette nähtud, et see tuleb kajastada kirjel „Omakapital“ (Factsheet The New... 2014). Raamatupidamise Toimkonna juhendite kohaselt kajastatakse sissemaksmata kapital osas „Omakapital“.

Uue raamatupidamise direktiivi eesmärgiks on soov tagada, et nõuded väikestele ettevõtjatele oleksid kogu liidus suures osas ühtlustatud ja väheneks ettevõtjate halduskoormus. Samuti on eesmärk kogu liitu hõlmava võrreldavuse ning üldsuse usalduse parandamine finantsaruannete ja muude aruannete vastu konkreetsete andmete parema ja järjepideva avalikustamise teel (Melnik 2013). Siiski on mitmeid väga olulisi raamatupidamise sätteid, mida direktiiv ei reguleeri või ei nõua ühtset tava kogu Euroopas. Nendeks on näiteks vara ja kohustise termini puudumine, rendiarvestuse regulatsiooni puudumine, kinnisvarainvesteeringute ja muu materiaalse põhivara kajastamine ning palju muud (The

Revision of the Accounting Directives... 2013). Antud asjaolu annab liikmesriikidele palju tõlgendamise võimalusi ja ei pruugi täita harmoniseerimise eesmärki.

Ettevõtted, kes koostavad aruandeid vastavalt rahvusvahelistele finantsaruandluse standarditele, peavad lähtuma finantsaruandluse korraldamisel järgmisest: kui IFRSides puuduvad juhiseid, siis tuleb võtta aluseks direktiiv ja kui ilmnevad erisused IFRSi ja direktiivi vahel, siis tuleb lähtuda rahvusvahelistest standarditest. Puuduvad konkreetset viited SME IFRSile, sest Euroopa komisjon on seisukohal, et eespool mainitud juhend ei teeni eesmärki lihtsustada ja vähendada väiksemate ja keskmise suurusega ettevõtete (VKE) halduskoormust. Puudub konkreetne säte, mis lubaks või nõuaks liikmesriikide ettevõtjatel kasutada VKEdele mõeldud SME IFRSi. Võrreldes uue direktiiviga esinevad mittevastavused kahes valdkonnas. Üks neist on firmaväärtuse eeldatava kasuliku eluea kajastamine: SME IFRS nõuab, et amortiseeritakse kümne aasta jooksul, kuid direktiiv annab võimaluse valida amortisatsiooniperioodiks vahemikus viis kuni kümme aastat. Seega sõltub liikmesriigi otsusest, kas erinevus jääb kehtima või mitte. Teine vastuolu on seotud märgitud sisse-maksmata aktsiakapitaliga (osakapitaliga). Direktiiv nõuab selle kajastamist vara all, kuid SME IFRS näeb ette, et antud kirje peab olema omakapitali all. Loomulikult on see vaid mureks ettevõtjate jaoks, kes leiavad end sellises situatsioonis. Samas ei ole ka IASB oktoobris 2013 avaldatud standardite muutmise eelnõus vastuolu kõrvaldanud. (Factsheet The New... 2014) Lähtuvalt sellest, et Raamatupidamise Toimkonna juhendid on kooskõlas SME IFRSiga, siis võrreldes rahvusvaheliste finantsaruandluse standarditega, on erinevused endiselt olemas.

3.3. Eesti sammud uue direktiivi suunas

Käesoleva töö koostamise hetkeks on Rahandusministeeriumi esitatud raamatupidamise seaduse eelnõu väljatöötamise kavatsus kooskõlastatud, mis muudab muu hulgas kehtivat raamatupidamise seadust ja viib kooskõlla Euroopa Liidu uue raamatupidamise direktiiviga. Eelnõu eesmärgiks on luua arvestusala õigusraamistik, mis sobib avatud majandusruumiga väikeriigile, kus olulist rolli mängib mikro ja väikese suurusega ettevõtete sektor. Lisaks on vajalik tasakaalu leidmine raamatupidamiskohustuslaste halduskoormuse vähendamise ja ettevõtluskeskkonna usaldusvääruse ja läbipaistvuse vahel. (Seinberg 2014)

Uue raamatupidamisdirektiivi rakendamisega kaasnevad mitmed muudatused. Väheneb raamatupidamise aastaaruandes nõutava informatsiooni hulk võrreldes hetkel esitatavaga, senised lühikesed aruanded asenduvad pikkade põhiaruannetega ja väiksema arvu lisadega. Liikmesriikidel on võimalused sätestada lihtsustusi väikeettevõtjatele. Näiteks võidakse lubada mikroettevõtjatel avaldada majandusaasta aruande asemel bilansiteabe ning väikeettevõtjatel avalikustada lühendatud bilansi ja kasumiaruande. Raamatupidamisdirektiivi harmoneerimiseks tuleb muuta kehtivat raamatupidamise seadust, samuti ka Raamatupidamise Toimkonna juhendeid. Nendeks on näiteks RTJ 1 – Raamatupidamise aastaaruande koostamise üldpõhimõtted, RTJ 2 - Nõuded informatsiooni esitusviisile raamatupidamise aastaaruandes, RTJ 15 – Lisades avalikustatav informatsioon ja teised. RPSi ja rakendusaktide muutmise tagatakse raamatupidamisdirektiivis sätestatud normide Eesti õigusesse ülevõtmine. (Raamatupidamise seaduse eelnõu... 2014)

Eestis on Registrate ja Infosüsteemide Keskuse (RIK) 2013. aasta andmete alusel mikro- ja väikeettevõtteid kokku 99,58% (vaata lisa 1). Seega peaksid koostatavate finantsaruannete nõuded lähtuma raamatupidamisdirektiivis sätestatud maksimumnõuetest, mida on lubatud sätestada eespool toodud kategooriatesse kuuluvatele ettevõtetele. Reaalselt tähendaks see seda, et on vaja koostada bilanss, kasumiaruanne ja väikesel hulgal lisasid. Rahandusministeeriumi seisukoht raamatupidamisdirektiivist tulenevate sätete kohaldamiseks erinevatesse kategooriatesse liigitatud ettevõtjate finantsaruannete jaoks on järgmine (Raamatupidamise seaduse eelnõu... 2014):

- 1) suuretevõtted lähtuvad kas Eesti heast raamatupidamistavast või rahvusvahelistest standarditest ning esitavad finantsaruannete koostamisel 4 põhiaruannet (bilanss, kasumiaruanne, rahavoogude aruanne ja omakapitali muutuste aruanne), 15 kohustuslikku lisa ja tegevusaruande;
- 2) keskmise suurusega ettevõtted lähtuvad kas Eesti heast raamatupidamistavast või rahvusvahelistest standarditest ning esitavad finantsaruannete koostamisel 4 põhiaruannet, 15 kohustuslikku lisa ja tegevusaruande;
- 3) väike- ja mikroettevõtted lähtuvad Eesti heast raamatupidamistavast ning esitavad 2 põhiaruannete (bilanss ja kasumiaruanne), 8 kohustuslikku lisa ja tegevusaruande või lihtsustatud korras 2 lühikest põhiaruannet (lühendatud bilanss ja lühendatud kasumiaruanne) ja 8 kohustuslikku lisa.

Raamatupidamise Toimkond on avaldanud oma arvamust, et kõigile Eesti head raamatupidamistava rakendavatele ettevõtetele peaksid kehtima ühesugused nõuded, sõltumata nende suurusest. Samas nõuab raamatupidamise direktiiv, et viidaks sisse vähemalt üks uus kategooria (väike- ja mikroettevõtted), millele kehtestatakse nõuded on senisest oluliselt väiksemad. Võimalik on luua veel täiendavaid kategooriaid, näiteks nanoettevõtted. Raamatupidamise seaduses võiks finantsaruannete koostamisel lubada lähtuda kolmest arvestuspõhimõttest (Raamatupidamise seaduse eelnõu... 2014):

- 1) IFRS nagu see on vastu võetud Euroopa Liidus;
- 2) Eesti hea raamatupidamistava täisaruanne (st samas mahus nagu seni) ja
- 3) Eesti hea raamatupidamistava lühendatud aruanne (võimalik valida väike- ja mikroettevõtetele, kui nad seda soovivad).

Uue direktiiviga kehtestatud nõuded suurtele ja keskmise suurusega ettevõtetele võrreldes praeguse regulatsiooniga ei muutu. Olulised lihtsustused on ette nähtud väikestele ja mikroettevõtetele. Eestis on eelnimetatud ettevõtteid üle 99%. Tänu sellele saavad lihtsustatud korras finantsaruandeid hakata esitama peaaegu kõik ettevõtted. Ühest küljest väheneb aruannete registrile esitamise aeg, kuid teisest küljest võib kaduda usaldus ning kogu majanduskeskkonna läbipaistvus. Väiksemahuline ning vähem ülevaatlik aruandlus ei pruugi kõigi infotarbijate vajadusi rahuldada, millest tulenevalt võib tekkida olukord, kus on vaja küsida täiendavat informatsiooni. Eelkõige võib see vajadus tekkida näiteks riigil tagamaks statistika, maksude kogumise ja teiste funktsioonide täitmist. Samuti laenuandjatel, et veenduda laenude tagasimakse võimes, ning kreditoridel, et krediitmüügi puhul veenduda selle võimalikkuses ja krediitlimiitide suuruse määramisel. Suure tõenäosusega liigub aruannete esitamise koormus registrile esitatavalt aruannetelt teistesse valdkondadesse, näiteks Statistikaamet, Maksuamet. Selle asemel, et esitada üks mahukam aruanne äriregistri elektroonse aruandluskeskkonna kaudu, peab hakkama esitama mitut vähem mahukat finantsaruannet. (Kiisler, Nõmmiste 2013) Näiteks raamatupidajate jaoks tähendab see selgelt töömahu kasvu. Seega halduskoormus mitte ei vähene, vaid hoopis suureneb.

Et ära kasutada raamatupidamisdirektiivis ära toodud maksimumlihtsustusi, on Rahandusministeerium teinud ettepaneku võtta kasutusele nanoettevõtja liigituse lisaks suurtele, keskmistele, väikestele ja mikroettevõtjatele. Vastavasse kategooriasse kuuluksid ettevõtjad järgmiste näitajatega (Raamatupidamise seaduse eelnõu... 2014):

- 1) aruandeaasta kohustised ei ole suuremad kui 50% omakapitalist;

- 2) on üks osanik, kes on ka juhatuse liige;
- 3) bilansimaht on kuni 175 000 eurot.

Tulenevalt direktiivi artiklist number 36 võib liikmesriik nanoettevõtjale lubada lühendatud bilansi ja kasumiaruande, raamatupidamise aastaaruande lisade ja tegevusaruande koostamise kohustusest vabastamise võimalust ning majandusaasta aruande elektroonse aruandluskeskkonna kaudu avaldamise kohustusest vabastamist tingimusel, et nanoettevõtja avaldab elektroonse aruandluskeskkonna kaudu bilansiteabe.

Nanoettevõtjate liigituse ja finantsaruandele kehtestatud lihtsustuste lubamisega on nõustunud üle 40% „Arvestusala arengud 2014-2017“ raames koostatud küsitlusele vastanutest. Audiitorkogu on leidnud, et nanoettevõtte kategooria kasutusele võtmine võimaldab vähendada halduskoormust, kuid negatiivne on see, et ettevõtjate kategoriseerimine eri rühmadesse on juba praegu piisavalt detailne, läbipaistvus on väiksem nanoettevõtete raamatupidamisaruandluses ja halduskoormuse vähenemine on näilik. Tegelikult võib olla aruannete mahu suurenemine Statistikaameti ja muude turuosaliste poolt nõutava aruandluse näol. Kaubandus-Tööstuskoda ja Eesti Kaupmeeste Liit on ka toetanud ettepanekut võtta kasutusele nanoettevõtja mõiste. Nanoettevõtjale võiks kehtestada lihtsustatud nõuded raamatupidamise korraldamiseks. Samas peaks nanoettevõtjale jääma ka võimalus soovi korral lähtuda raamatupidamise korraldamisel nendest reeglitest, mis kehtivad mikroettevõtjatele. Raamatupidamise Toimkonna arvamusel puudub vajadus veel täiendava kategooria tekitamiseks ja aruandluse nõuete edasiseks vähendamiseks, sest raamatupidamisdirektiivis esitatud väike- ja mikroettevõtete aruandluse nõuded on niigi minimaalsed. (Raamatupidamise seaduse eelnõu... 2014) Ka töö autori arvates puudub vajadus täiendavate kategooriate lisamiseks, sest juba praegu on raamatupidamisdirektiiviga lubatud aruandlusandmete maht väike- ja mikroettevõtetele olulisel määral vähenenud.

KOKKUVÕTE

Antud töö eesmärgiks oli välja selgitada, kas Euroopa Parlamendis heakskiidetud uuenenud raamatupidamise direktiivi jõustamisel tuleb vara mõõtmise alused võrreldes Eesti hea raamatupidamistavaga muuta või mitte. Eesmärgi täitmiseks analüüsiti ja võrreldi definitsioone ning põhiprintsiipe. Samuti selgitati välja uued põhimõtted, mida iga liikmesriik peab oma õigusesse üle võtma.

Raamatupidamise standardid on üheks oluliseks arvestuse aluseks finantsaruandluse kajastamisel. Täna on Eestis võimalik valida kahe juhendi vahel, nendeks on Eesti hea raamatupidamistava ja rahvusvahelised finantsaruandluse standardid. Pidevalt on tehtud tööd selle nimel, et Euroopa Liidu liikmete raamatupidamise aruanded oleksid võrreldavad, läbipaistvad ja kehtiksid ühesugused nõuded. Selle eesmärgi saavutamiseks on Euroopa Komisjon välja töötanud uue direktiivi, mille täitmiseks vajalikud õigus- ja haldusnormid on liikmesriigid kohustatud jõustama hiljemalt 2015 aasta juulist. Direktiivist tulenevaid sätteid võidakse kohaldada majandusaasta aruannete suhtes, mis algavad 01. jaanuaril 2016 või hiljem.

Vara väärtuse mõõtmine ettevõtjate seisukohast on väga oluline, sest andmed kajastuvad finantsaruannetes, mis omakorda peegeldavad majandustulemusi. Esitatavad majandusaruanded on avalikud ja kättesaadavad kõigile huvitatud osapooltele. Vara väärtuse mõõtmisaluste defineerimisel RTJid ja IFRSid olulise erinevusi ei sätesta. Lahknevused esinevad vara liikide puhul detailide kajastamisel. Näiteks ei saa Eesti hea raamatupidamistava rakendaja põhivara soetusmaksumusesse kapitaliseerida laenukasutuse kulusid. Samuti ei saa immateriaalsele põhivarale määrata piiramatut kasulikku eluiga. Juhul, kui kasulikku eluiga ei ole võimalik määrata, kantakse vara maksumus kuluks kümne aasta jooksul. Kui kinnisvarainvesteeringu väärtust ei ole võimalik mõistliku kulu ja pingutusega usaldusväärsetl mõõta, siis Eesti hea raamatupidamistava järgi kajastatakse see soetusmaksumuses. Rahvusvahelised finantsaruandluse standardid sätestavad, et soetusmaksumuses saab kajastada kinnisvarainvesteeringut ainult siis, kui puudub aktiivne turg.

Uus direktiiv liigitab ettevõtted kategooriatesse, millest lähtuvalt sätestatakse, kui suures mahus peab aruannetes kajastatud informatsioon olema avalikustatud. Läbivaks põhimõtteks on: "kõigepealt mõtle väikestele". Sellega soovitakse eelkõige tagada, et nõuded väikestele ettevõtjatele oleksid kogu liidus suures osas ühtlustatud ja ettevõtjate halduskoormus oleks väiksem. Finantsaruannete fookus on nihkunud lühikestelt põhjaruannetelt ja mitmetelt lisadelt vastupidises suunas, see tähendab detailseid põhjaruandeid ja vähe lisasid. Uus lähenemine vähendab ja lihtsustab finantsaruandluse nõudeid väikeste ettevõtjate jaoks. Näiteks on mikroettevõtetele lubatud sätestada lühendatud bilansi ja kasumiaruande esitamise võimalus. Väikeste ettevõtjate puhul on loobutud kahe põhjaruande, see tähendab rahavoogude aruande ja omakapitali muutuste aruande esitamisest. Eestis kasutavad finantsaruannetes sisalduvaid andmeid nii pangad kui ka näiteks Statistikaamet. Kui saadav informatsioon pole piisav, siis võib tekkida olukord, kus ettevõtjad peavad hakkama esitama topeltaruandlust, mis aga omakorda suurendab halduskoormust.

Direktiiv toob vara kajastamisel finantsaruandlusesse sisse lisaks soetusmaksumusele uue termini: „tootmismaksumus“. Lisaks on mitmeid väga olulisi raamatupidamise sätteid, mida ei reguleerita. Nendeks on näiteks vara ja kohustise mõiste ning rendiarvestuse regulatsiooni puudumine, kinnisvarainvesteeringute ja muu materiaalse põhivara kajastamine. Antud asjaolu jätab liikmesriikidele ruumi tõlgendusteks, mille tulemusena võib loodetud ühtlustamise asemel välja kujuneda vastupidine efekt.

Käesoleva töö peamiseks eesmärgiks oli välja selgitada, kas Euroopa Parlamendis heakskiidetud uuenenud raamatupidamise direktiivi jõustamisel tuleb vara mõõtmise alused võrreldes Eesti hea raamatupidamistavaga muuta või mitte. Analüüside tulemusena selgus, et mõõtmisaluseid muuta ei ole vaja. Samas on sätestatud liikmesriikidele võimalus õiglase väärtuse meetodi kasutamise loa või kohustuse kehtestamiseks üksnes konsolideeritud finantsaruannetele. Veel on võimalus nõuda kõigi või mis tahes liiki ettevõtjate põhivara mõõtmist ümberhinnatud väärtuses. Direktiiv annab liikmesriikidele võimaluse kas nõuda või lubada rakendada erinevaid põhiprintsiipe. Seega sõltub riigist, kas tal on soov midagi muuta või mitte.

Täna on Rahandusministeeriumi esitatud raamatupidamise seaduse eelnõu väljatöötamise kavatsus kooskõlastatud, mis muudab muu hulgas kehtivat raamatupidamise seadust ja viib kooskõlla Euroopa Liidu uue raamatupidamise direktiiviga. Kehtestatud nõuded suurtele ja keskmise suurusega ettevõtetele võrreldes praeguse regulatsiooniga ei

muutu. Olulised lihtsustused on ette nähtud väikestele ja mikroettevõtetele. Näiteks hakkavad eespool nimetatud ettevõtted esitama kaks põhiaruannet (bilanss ja kasumiaruanne) senise nelja asemel (bilanss, kasumiaruanne, rahavoogude aruanne ja omakapitali muutuste aruanne). Raamatupidamisdirektiivi harmoneerimiseks tuleb muuta kehtivat raamatupidamise seadust, samuti ka Raamatupidamise Toimkonna juhendeid, millised puudutavad raamatupidamise aastaaruande koostamise üldpõhimõtteid, nõudeid informatsiooni esitusviisile ja lisades avalikustatavat informatsiooni. Raamatupidamise seaduse ja rakendusaktide muutmise tagatakse raamatupidamisdirektiivis sätestatud normide Eesti õigusesse ülevõtmine.

VIIDATUD ALLIKAD

Alver, J., Alver, L. (2009) Finantsarvestus: Põhikursus. 2. täiend tr. Tallinn: Deebet.

Alver, J., Alver, L. (2013). Mõningaid ääremärkusi Euroopa Liidu uuele raamatupidamisdirektiivile. - Audit, maksud, raamatupidamine ja finantsanalüüs II. Tallinn: Tallinna Tehnikaülikooli kirjastus, lk 13–25

Alver, L. Alver, J. Talpas, L. (2014). Implementation of IFRSs and IFRS for SMEs: the case of Estonia. - Accounting and Management Information Systems Vol. 13, No. 2, pp. 236–258

Arvestusala arengud 2014-2017. Rahandusministeerium.
<http://www.fin.ee/arvestusala-arengud> (07.03.2015)

Dontševski, V. (2013). Uus Raamatupidamise direktiiv: kas rohkem head või halba? - Raamatupidamine Uudised, nr. 148, lk. 13-16

Euroopa Parlamendi ja nõukogu direktiiv 2013/34/EL, 26. juuni 2013, teatavat liiki ettevõtjate aruandeaasta finantsaruannete, konsolideeritud finantsaruannete ja nendega seotud aruannete kohta. (jõustunud 19. juuli 2013). — Euroopa Liidu Teataja, 29.06.2013, L 182. 58 lk

Factsheet The New June 2013 Accounting Directive (2014). Federation of European Accountants.
http://www.fee.be/images/Factsheet_New_Accounting_Directive_1401.pdf (28.03.2015)

Gornik-Tomaszewski, S. (2005) Antecedents and expected outcomes of the new accounting regulation in the European Union. – Research in Accounting Regulation, 2005, Vol. 18, pp. 69-103

Güldenkoh, M., Silberg, U. (2014). Impact of the changing European Union regulations on Estonian accounting policies. <http://kleio.ee/index.php/TPEP/article/view/11855/6990> (06.03.2015)

Haldma, T. (2003). Harmonization of Estonian accounting system with the European framework. – Estonian Economic Policy on the Way Towards the European Union. Berlin, Tallinn: Berliner Wissenschafts-Verlag GmbH, Mattimar OÜ, pp. 503-512

- Haldma, T., Lääts, K. (2012). Account ingtradition in Estonia: The reflections of accounting changes in the dynamic context. EAA Newsletter, No. 1, pp 16-19
- Implementing the New European Accounting Directive: Making the right choices. (2014). European Federation of Accountants and Auditors for SMEs: Roundtable report. <http://www.efaa.com/14,July,2014,Brussels,257.html> (10.12.2014)
- International Accounting Standards. <http://www.iasplus.com/en/standards> (07.03.2015)
- Kiisler, V., Nõmmiste, M. (2013). Aruandluse vähenemisest ei võida keegi. <http://www.aripaev.ee/blog/2013/10/01/aruandluse-vahenemisest-ei-voida-keegi> (07.03.2015)
- Kodasma, V. (2006). Raamatupidamine II: õppematerjal. Tallinn: Sisekaitseakadeemia <http://dspace.utlib.ee/dspace/handle/10062/16830> (21.11.2014)
- Lutsoja, K., Lutsoja, M. (2002). Ühtse finantsarvestuse süsteemi olulisus majanduspoliitiliste otsuste langetamisel liitudes Euroopa Liiduga. – Euroopa Liiduga liitumise mõju Eesti majanduspoliitikale: X teadus- ja koolituskonverentsi ettekanded - artiklid: (Tartu - Värska, 27.-29. juuni 2002). Berliin, Tallinn: Mattimar; Berlin Verlag A. Spitz, lk. 521-528
- Melnik, S. (2013). Uuenenud raamatupidamise direktiiv on Euroopa Parlamendi poolt vastu võetud. <http://www.rmp.ee/uudised/raamatupidamine/uuenenud-raamatupidamise-direktiiv-on-euroopa-parlamendi-poolt-vastu-voetud-2013-07-09> (04.12.2014)
- Mereste, U. (2003) Majandusleksikon II. Tallinn: Eesti Entsüklopeediakirjastuse AS, lk. 499
- Neumann, E. (2011). Eesti ja rahvusvahelised arvestusstandardid - mis neil vahet? <http://rup.ee/raamatupidamisuudised/luhikokkuv-tted/eesti-ja-rahvusvahelised-arvestusstandardid-mis-neil-vahet> (02.05.2015)
- Raamatupidamise seadus. Vastu võetud Riigikogus 20. novembril 2002, muudetud, täiendatud, viimati jõustunud 23.03.2014). – RT I, 2002, 102, 600; RT I, 13.03.2014, 50
- Raamatupidamise seaduse eelnõu väljatöötamise kavatsus. (08.12.2014). <http://eelnoud.valitsus.ee/main#Nb5biA9v> (07.03.2015)
- Raamatupidamise Toimkonna ettepanekud juhendite nr 6 ja 12 muutmiseks. (2014). Tallinn: Raamatupidamise Toimkond. <http://www.easb.ee/index.php?id=588> (21.11.2014)
- Raamatupidamise Toimkonna juhendid (2014) <http://www.easb.ee/index.php?id=1255> (21.11.2014)
- Rahvusvahelised raamatupidamisstandardid <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ET/TXT/PDF/?uri=CELEX:02008R1126-20140101&qid=1405669743924&from=ET> (21.11.2014)

- Seinberg, T. (2014). Ettevalmistamisel uus raamatupidamise seadus.
<http://www.raamatupidaja.ee/article/2014/12/8/ettevalmistamisel-uus-raamatupidamise-seadus> (07.03.2015)
- The Revision of the Accounting Directives – Missed Opportunity? (2014). European Federation of Accountants and Auditors for SMEs: Position Paper.
<http://www.efaa.com/files/pdf/Publications/Comment%20letters/2013/EFAA%20Position%20Paper%20Missed%20Opportunity%2013%2005%202013a.pdf>
(10.12.2014)
- Tikk, J. (2010). The Internationalization of the Estonian Accounting System. – Annals of the University of Petrosani, Economics, Vol. 10, No. 2, pp. 341-352
- Villems, T. (2014). Mida toob aasta 2014 raamatupidajatele? (koolituse materjalid)
<http://www.donoway.eu/et/mida-toob-aasta-2014-raamatupidajatele-koolituse-materjalid> (03.12.2014)
- Väike- ja keskmise suurusega ettevõtete rahvusvaheline finantsaruandlusstandard (IFRS).
http://www.easb.ee/public/Vaike-SME_IFRS_tolge.pdf (21.11.2014)

SUMMARY

MEASURING THE VALUE OF ASSETS ON THE ENFORCEMENT OF DIRECTIVE 2013/37/EU

Saale Põldoja

The aim of this thesis was to find out whether the establishment of the renewed accounting directives approved by the European Parliament means that the basis of measurement of assets have to be changed in comparison with the Estonian accounting standards (Estonian GAAP) or not. Definitions and main principles were compared and analysed for the purpose of achieving the aim of this thesis. New principles to be adopted in the legislation of all member countries were also studied.

Accounting standards are an important accounting factor in financial reporting. In Estonia, it is currently possible to choose from two sets of guidelines, the Estonian accounting standards (Estonian GAAP), and International Financial Reporting Standards (IFRS). There has been constant work towards the goal that the accounting reports of European Union member countries would be comparable, transparent and the same requirements would apply to all countries. In order to achieve this goal, the European Commission has worked out a new directive and all member states are obligated to bring to force the legal and administrative provisions necessary for that directive by July 2015 the latest. The provisions arising from the directive may be applied to annual reports starting from January 1st of 2016 or later.

The measurement of value of assets is important to entrepreneurs because the data is presented in financial reports, which in turn reflect the economic outturn. The submitted annual reports are public and available to all interested parties. Estonian Accounting Standards Board Guidelines and International Financial Reporting Standards do not establish relevant differences in defining measurement principles. Differences become apparent in reflecting details of asset types. For example, borrowing costs cannot be capitalized in acquisition costs when implementing Estonian GAAP. Neither can unlimited lifetime be appointed to immaterial fixed assets. If the value of a real estate investment cannot be

measured reliably with reasonable costs and time, then according to the Estonian GAAP it is reflected in acquisition costs. International Financial Reporting Standards state that a real estate investment can only be reflected in acquisition costs when the market is not active.

The new directive classifies enterprises into categories which establish the extent in which the information included in reports must be public. The recurring principle is "think small first." The aim of this principle is to ensure that the requirements for small enterprises would be the same across the union and the enterprises' administrative burden would be lighter. The focus of financial reports has shifted from short main reports and numerous appendices to the reverse – detailed main reports and few appendices. The new approach decreases and simplifies the requirements of financial reporting for small entrepreneurs. For example, micro entrepreneurs are allowed to establish a shortened option of submitting balance and income statements. In Estonia, the data of financial reports is for example, used by banks and Statistics Estonia. When the gathered information is not enough however, it might lead to a situation where the entrepreneurs must start reporting in doubles, which in turn, increases the enterprise's administrative burden.

The main aim of this thesis was to find out whether the establishment of the renewed accounting directives approved by the European Parliament means that the basis of measurement of assets have to be changed in comparison with the Estonian accounting standards (Estonian GAAP) or not. The analysis revealed that changing the basis of measurement is not necessary. The directive provides the member countries either to demand or allow the implementation of different main principles. Therefore, it depends on the country whether they choose to change anything or not.

Today Ministry of Finance's intent of developing a new draft Act for the Accounting Act has been concerted. Among other things, the draft amends the currently valid Accounting Act and ensures its compliance with the new accounting directive of the European Union. The established requirements for large and medium-sized enterprises do not change in comparison with the current regulation. Considerable simplifications are aimed towards small and micro enterprises. For example, the aforementioned enterprises will need to submit two main reports (balance and income statement) instead of the previous four (balance statement, income statement, cash flow report and report of changes in equity). The currently valid Accounting Act has to be amended for harmonizing the accounting directive, and changes need to be made to the Estonian Accounting Standards Board Guidelines in respects of the general

principles of compiling an annual accounting report, requirements for the presentation of information and the information publicized in appendices. Changes to the Accounting Act and implementing provisions guarantee the transposition of standards in the accounting directive into Estonian national legislation.

LISAD

Lisa 1. Ettevõtete jagunemine Eestis

ETTEVÕTETE JAGUNEMINE EESTIS RIK 2013 ANDMETE PÕHJAL					
	Mikrod	Väikesed	Keskmised	Suured	Kokku
Ettevõtete arv (tk)	110 894	3 757	406	71	115 128
Müügitulu (EUR)	9 304 703 347	11 867 346 961	10 020 762 120	14 051 407 541	45 244 219 969
Töötajate arv (tk)	151 940	102 942	54 206	99 056	408 144
Vara (EUR)	16 451 947 922	10 675 325 863	8 073 575 658	14 941 264 385	50 142 113 828
Osatähtsus kõikidest ettevõtetest %	96,32	3,26	0,35	0,06	100,00
Osatähtsus kogu müügitulust %	20,56	26,23	22,15	31,06	100,00
Töötajate osatähtsuse %	37,23	25,22	13,28	24,27	100,00
Osatähtsus koguvarast %	32,81	21,29	16,10	29,80	100,00

Allikas: Raamatupidamise seaduse eelnõu väljatöötamise kavatsus, RIK 2013 andmed