

TALLINNA TEHNIKAÜLIKOOL

Majandusteaduskond

Ärikorralduse instituut

Kristiina Malm-Olesk

**IFRS FOR SME JA IFRS STANDARDITE MÕJU EESTI
FINANTSARUANDLUSE STANDARDI
ARVESTUSMEETODITELE**

Magistritöö

Õppekava ärirahandus ja majandusarvestus, peeriala audiitortegevus

Juhendaja: Monika Nikitina-Kalamäe, MA

Tallinn 2019

Deklareerin, et olen koostanud töö iseseisvalt ja olen viidanud kõikidele töö koostamisel kasutatud teiste autorite töödele, olulistele seisukohtadele ja andmetele, ning ei ole esitanud sama tööd varasemalt ainepunktide saamiseks. Töö pikkuseks on 11 690 sõna sissejuhatusest kuni kokkuvõtte lõpuni.

Kristiina Malm-Olesk.....

(allkiri, kuupäev)

Üliõpilase kood: 143867TARM

Üliõpilase e-posti aadress: kristiinamalm@gmail.com

Juhendaja: Monika Nikitina-Kalamäe, MA:

Töö vastab kehtivatele nõuetele

.....

(allkiri, kuupäev)

Kaitsmiskomisjoni esimees:

Lubatud kaitsmisele

.....

(nimi, allkiri, kuupäev)

SISUKORD

LÜHIKOKKUVÕTE	5
SISSEJUHATUS	6
1. RAHVUSVAHELISED FINANTSARUANDLUSE STANDARDID	9
1.1. IFRS standardite olemus ja arvestuspõhimõtted	9
1.1.1. IFRS standardite olemus.....	9
1.1.2. IFRS standardite arvestuspõhimõtted.....	11
1.1.3. IFRS standardite olulisemad muudatused	14
1.2. IFRS for SME standardi olemus ja arvestuspõhimõtted	18
1.2.1. IFRS for SME standardi olemus.....	18
1.2.2. IFRS for SME standardi arvestuspõhimõtted.....	20
2. EESTI FINANTSARUANDLUSE STANDARDI LÄHTUMINE IFRS JA IFRS FOR SME ARVESTUSPÕHIMÕTETEST	23
2.1. Eesti finantsaruandluse standardi olemus ja võrdleva analüüsi meetoodika.....	23
2.1.1. Eesti finantsaruandluse standardi olemus.....	23
2.1.2. Eesti finantsaruandluse standardi võrdleva analüüsi meetoodika	24
2.2. Aastal 2009 jõustunud Raamatupidamise Toimkonna juhendite võrdlus rahvusvaheliste standarditega.....	26
2.3. Aastatel 2009–2013 jõustunud Raamatupidamise Toimkonna juhendite võrdlus rahvusvaheliste standarditega.....	30
2.4. Aastatel 2013–2018 jõustunud Raamatupidamise Toimkonna juhendite võrdlus rahvusvaheliste standarditega.....	35
2.4.1. Aastatel 2013–2016 jõustunud Raamatupidamise Toimkonna juhendite võrdlus	35
2.4.2. Aastatel 2016–2018 jõustunud Raamatupidamise Toimkonna juhendite võrdlus	37
2.5. Tulemuste analüüs	39
KOKKUVÕTE	45
SUMMARY	48
KASUTATUD ALLIKATE LOETELU	51
LISAD	59
Lisa 1. IAS standardite loetelu	59
Lisa 2. IFRS standardite loetelu	63
Lisa 3. Magistritöös käsitletavad arvestuspõhimõtted ja neid reguleerivad sätted.....	65

Lisa 4. IFRS for SME standardi peatükkide loetelu.....	66
Lisa 5. Raamatupidamise Toimkonna juhendite loetelu (muudetud 2009–2017).....	68
Lisa 6. RTJ, IFRS ja IFRS for SME võrdleva analüüsi allikad.....	70
Lisa 7. RTJ, IFRS ja IFRS for SME võrdlev analüüs – RTJ 3 (muudetud 2009).....	72
Lisa 8. RTJ, IFRS ja IFRS for SME võrdlev analüüs – RTJ 4 (muudetud 2009).....	78
Lisa 9. RTJ, IFRS ja IFRS for SME võrdlev analüüs – RTJ 5 (muudetud 2009).....	81
Lisa 10. RTJ, IFRS ja IFRS for SME võrdlev analüüs – RTJ 8 (muudetud 2009).....	89
Lisa 11. RTJ, IFRS ja IFRS for SME võrdlev analüüs – RTJ 9 (muudetud 2009).....	91
Lisa 12. RTJ, IFRS ja IFRS for SME võrdlev analüüs – RTJ 10 (muudetud 2009).....	94
Lisa 13. RTJ, IFRS ja IFRS for SME võrdlev analüüs – RTJ 12 (muudetud 2009).....	98
Lisa 14. RTJ redaktsioonide võrdlev analüüs – RTJ 3 (muudetud 2009, 2011, 2016, 2017).....	101
Lisa 15. RTJ redaktsioonide võrdlev analüüs – RTJ 4 (muudetud 2009, 2011, 2016, 2017).....	108
Lisa 16. RTJ redaktsioonide võrdlev analüüs – RTJ 5 (muudetud 2009, 2011, 2016, 2017).....	111
Lisa 17. RTJ redaktsioonide võrdlev analüüs – RTJ 8 (muudetud 2009, 2011, 2016, 2017).....	121
Lisa 18. RTJ redaktsioonide võrdlev analüüs – RTJ 9 (muudetud 2009, 2011, 2016, 2017).....	123
Lisa 19. RTJ redaktsioonide võrdlev analüüs – RTJ 10 (muudetud 2009, 2011, 2016, 2017).....	126
Lisa 20. RTJ redaktsioonide võrdlev analüüs – RTJ 12 (muudetud 2009, 2011, 2014, 2016, 2017).....	130

LÜHIKOKKUVÕTE

Eesti Vabariigis saab esitada finantsaruandeid Eesti finantsaruandluse standardist või rahvusvahelistest finantsaruandluse standarditest (*The International Financial Reporting Standards*, IFRS) lähtuvalt. Eesti finantsaruandluse standardi nõuded tulenevad raamatupidamise seadusest ja Raamatupidamise Toimkonna juhenditest (RTJ). 2013. aastani kehtinud RTJ-d tuginesid IFRS-le, hiljem on kohalike juhendite koostamisel kasutatud väikese ja keskmise suurusega ettevõtete rahvusvahelist finantsaruandluse standardit (*The International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities*, IFRS for SME).

Töö eesmärk on selgitada, kui palju on Eesti finantsaruandluse standardisse lisatud arvestusmeetodeid, mida IFRS for SME-s ei leidu. Magistritöö koosneb kahest peatükist, esimene peatükk on teoreetiline ja teine sisaldab autori uuringut. Magistritöö põhineb kvalitatiivsel analüüsil, mis viiakse läbi IFRS for SME ja IFRS standarditele ja Eesti finantsaruandluse standardile, erialastele teadusartiklitele ja muudele tekstidele tuginedes.

Magistritöös anti ülevaade põhilistest IFRS for SME ja IFRS arvestusmeetoditest ning standardite muudatustest. IFRS standardite puhul on toimunud mitmeid muudatusi, IFRS for SME puhul on need väheolulisemad. 2013.-2018. aastal jõustunud RTJ-des toimus kõige enam muudatusi 2013. aasta juhendites seoses IFRS põhimõtete asendumisega IFRS for SME vastu, kui mitmeid arvestusmeetodeid lihtsustati ja täpsustati. Pärast 2013. aasta juhendite alusstandardi muutust on märgatav, et iga juhendite redaktsiooniga on tagasi lisatud IFRS põhimõtteid. Näitena saab tuua laenukasutuse kulutuste kapitaliseerimise võimaldamist varude ja põhivarade juhendite 2016. aasta redaktsioonis. 2018. aastal jõustunud juhendites on põhiline IFRS mõju rendiarvestuse juhendisse IFRS 16 kajastamise põhimõtete lisamine alternatiivse arvestusmeetodi valikuna.

Võtmesõnad: IFRS, IFRS for SME, Eesti finantsaruandluse standard

SISSEJUHATUS

Eesti Vabariigis saab esitada finantsaruandeid kahest raamatupidamistavast lähtuvalt, milleks on Eesti finantsaruandluse standard ja Euroopa Komisjoni vastu võetud rahvusvahelised finantsaruandluse standardid (*The International Financial Reporting Standards*, IFRS). Eesti finantsaruandluse standardi (EFS) põhinõuded tulenevad raamatupidamise seadusest ja valdkonna eest vastutava ministri määrusega vastuvõetavatest Raamatupidamise Toimkonna juhenditest (RTJ). Kuni 2017. aastani oli Eesti finantsaruandluse standardi vaste Eesti hea raamatupidamistava, magistritöös on kasutatud eelkõige töö koostamise perioodil kehtinud nimetust või mõlemaid termineid samas tähenduses.

Kuni 2013. aastani kehtinud RTJ-d tuginesid IFRS-dele, pärast seda on kohalike juhendite koostamisel kasutatud alusreeglitrikuna väikese ja keskmise suurusega ettevõtete rahvusvahelist finantsaruandluse standardit (*The International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities*, IFRS for SME). IFRS for SME standard tugineb IFRS-dele, kuid selle nõuded on lihtsamad. EFS-s on ühtlasi valdkondi, kus lubatakse arvestusmeetodite valikul lähtuda lisaks IFRS for SME-le IFRS valikuvõimalustest ja kohati esineb üksnes EFS-le omast käsitlust.

Enamik Eesti ettevõtetest on suuruselt väiksemad, kellel puudub vajadus esitada detailsemate avalikustamisnõuetega aruandeid, suuremad ja rahvusvaheliselt tegutsevad ettevõtted juhivad finantsaruannete koostamisel kas enda või enda kontserni nõuetest tulenevalt pigem IFRS standarditest. Sellest tulenevalt võib tekkida küsimus, milleks lisatakse kohalikesse juhenditesse täiendavaid valikuvõimalusi võimaldavaid sätteid, kui puudub otsene aruandekohustuslastelt, riigiorganitelt või teistelt huvitatud osapooltelt tulenev vajadus.

Lisaks finantsarvestuse korraldamisele ja finantsaruannete esitamisele on veel mitmeid seadusaktidega reguleeritud valdkondi, millega ettevõtted peavad igapäevaselt tegelema ja milles toimuvatest seadusemuudatustest tuleb teadlik olla. Eeltoodust tulenevalt on magistritöö uurimisprobleemiks küsimus, kuivõrd oluline mõju on rahvusvahelistel finantsaruandluse standarditel Eesti finantsaruandluse standardile.

Autorile teadaolevalt on varem uuritud eraldiseisvalt IFRS for SME standardi mõju ning IFRS standardite sobivust Eesti finantsaruandlusele, kuid seni puudub mõlema standardisätete kogumi arvestusmeetodite mõju uuring siinsele finantsarvestuse ja -aruandluse tavale. Sellest tulenevalt on autori hinnangul oluline analüüsida, kuivõrd oluliselt on IFRS for SME standardist lähtuv Eesti finantsaruandluse standard mõjutatud IFRS standarditest. Töö eesmärk on selgitada, kui palju on Eesti finantsaruandluse standardisse lisatud arvestusmeetodeid, mida IFRS for SME-s ei leidu.

Töö eesmärki aitavad saavutada järgmised uurimisküsimused:

1. Millised põhilised arvestusmeetodid on lubatud vastavalt IFRS ja IFRS for SME standarditele?
2. Millised on viimased IFRS ja IFRS for SME standardite arvestusmeetodite uuendused?
3. Millised põhilised arvestusmeetodite muudatused on toimunud Eesti finantsaruandluse standardis pärast IFRS for SME alusstandardina rakendamist?

Magistritöö koosneb kahest peatükist, esimene peatükk on teoreetiline ja teine sisaldab autori uuringut. Esimeses peatükis annab autor ülevaate rahvusvaheliste finantsaruandluse standardite IFRS ja IFRS for SME arvestusmeetoditest ning nende olulisematest muudatustest. Käsitletakse põhimõtteid, mis on seotud finantsinstrumentide, varude, põhivarade, eraldiste ning tingimuslike varade ja kohustiste, rendiarvestuse, tulu ja sihtfinantseerimise kajastamisega.

Teine peatükk on rakenduslik, kus antakse ülevaade perioodil 2009–2018 jõustunud RTJ redaktsioonides lubatud arvestusmeetoditest, mida võrreldakse vastavate IFRS for SME ja IFRS standardite nõuetega. Esmalt kirjeldatakse EFS olemust ja töö rakendusliku osa metoodikat. Jaotistes 2.2.–2.4. teostatakse 2009., 2013., 2016. ja 2018. aastal jõustunud RTJ-de võrdlev analüüs, et selgitada välja juhendites lubatud põhilised arvestusmeetodid ning erinevused juhendite aluseks oleva alusstandardiga. Jaotises 2.5. esitatakse töö eesmärgi saavutamiseks leitud tulemused, kus tuuakse välja aastatel 2013–2018 jõustunud RTJ-des toimunud põhilised muudatused ja nende allikad. Selle kaudu jõutakse järelduseni, kui palju on IFRS for SME põhimõtetest lähtuvasse Eesti finantsaruandluse standardisse rakendatud IFRS sätteid.

Magistritöö põhineb kvalitatiivsel analüüsil, mis viiakse läbi IFRS for SME ja IFRS standarditele, Eesti finantsaruandluse standardile, erialastele teadusartiklitele ja muudele tekstidele tuginedes. Töö eesmärgi saavutamiseks teeb autor IFRS, IFRS for SME standardites ning RTJ-des perioodil

2009–2018 kehtinud arvestusmeetodite võrdleva analüüsi, kuhu kaasatakse põhiliselt varade ja kohustiste, rendiarvestuse, tulu ja sihtfinantseerimise põhilisemad kajastamismeetodid. Valik tuleneb sellest, et Eestis enamiku moodustavate väiksemate ettevõtete jaoks on eeltoodud teemade puhul tegemist põhiliste arvestusvaldkondadega, seega hõlmab analüüs juhendeid RTJ 3–5, 8–10 ja 12. Eri redaktsioonide arvestusmeetodite väljatoomisel on kasutatud ajakohast terminoloogiat, mida ei ole teadlikult asendatud töö koostamise perioodil kehtivate oskussõnadega.

Tulenevalt sellest, et töös kasutatakse mitmel perioodil kehtinud normdokumente, kus võib esineda samatähenduslikke eri terminite kasutust, võib töös esineda ebaühtlast terminoloogia kasutamist. Lisaks on rahvusvaheliste standardite ja tõlgenduste nimetusi IAS, IFRS, IFRIC ja SIC üldjuhul kasutatud samas tähenduses ühtse terminina „IFRS“, kui ei ole märgitud teisiti. Samatähenduslikult kasutatakse termineid „bilanss“ ja „finantsseisundi aruanne“. Eri normdokumentidest tulenevaid termineid „majandusüksus“, „(majandus)üksus“, „ettevõtja“, „ettevõtte“, „äriühing“ ja „aruandekohustuslane“ on kasutatud samas tähenduses äriühingute aspektist vaadatuna.

1. RAHVUSVAHELISED FINANTSARUANDLUSE STANDARDID

Esimeses peatükis annab autor ülevaate rahvusvahelistest finantsaruandluse standarditest, mida on Euroopa Liidus lubatud rakendada. Selle käigus antakse ülevaade IFRS ja IFRS for SME standardite arvestuspõhimõtetest ning nende olulisematest muudatustest. Käsitletakse finantsinstrumentide, varude, põhivarade, eraldiste ning tingimuslike varade ja kohustiste, rendiarvestuse, tulu ja sihtfinantseerimise kajastamisega seotud põhimõtteid.

1.1. IFRS standardite olemus ja arvestuspõhimõtted

1.1.1. IFRS standardite olemus

Iga aastakümnega üha globaliseeruv ja keerukamaks muutuv ärimaailmas on vajalik ühtse finantskeele olemasolu. See peaks olema küllaltki paindlik ja universaalne üleilmset diferentseeritud kasutajaskonda silmas pidades, samas piisavalt keerukas ja kõikvõimalikke situatsioone arvesse võttev. Sel eesmärgil on valdavas osas maailma riikides kasutusele võetud juba üle 40 aasta kehtinud rahvusvahelised finantsaruandluse standardid.

Rahvusvahelised finantsaruandluse standardite väljatöötamise ajaloos on oluline roll nende kujunemisele kaasaaidanud rahvusvahelistel arvestusorganisatsioonidel. 1973. aastal moodustati Rahvusvaheliste Arvestusstandardite Komitee (*International Standards Committee*, IASC), mille põhieesmärk oli rahvusvaheliselt tunnustatud universaalsete finantsaruandluse standardite väljatöötamine (Botzem, Quack 2009). Standardite nimetus kuni 2002. aastani oli *International Accounting Standards* ehk IAS (Novikova 2013). IAS standardite loetelu on leitav lisast 1.

2001. aastal toimunud IASC restruktureerimise järel loodi uus kolmetasandiline organisatsioon *The IFRS Foundation*. Standardite vastuvõtmise eest vastutab Rahvusvaheline Arvestusstandardite Nõukogu (*International Accounting Standards Board*, IASB) ja nende tõlgendamisega tegeleb Rahvusvaheliste Raamatupidamise Standardite Tõlgendamise Komitee (*International Financial Reporting Interpretations Committee*, IFRIC). (Borker 2012; Our ... 2018; Who ... 2018) Valitsemis- ja järelevalve tegevustega tegelevad organisatsiooni usaldusisikud (*Trustees of*

the IFRS Foundation). (Our ... 2018; Who ... 2018)

Alates 2003. aastast välja antud standardeid nimetatakse *International Financial Reporting Standards* ehk IFRS. (Novikova 2013) IFRS standardite loetelu on leitav lisast 2. Lisaks tuleb standarditega koosmõjus kasutada rahvusvaheliste finantsaruandluse standardite raamistikku *Conceptual Framework for Financial Reporting*, mida rakendatakse valdkondades, mida IAS ja IFRS standardid ei reguleeri (Conceptual ... 2018). Euroopa Liidus vastu võetud IFRS standardites on selle eestikeelne vaste „Raamatupidamisaruannete koostamise ja esitamise raampõhimõtted“ ehk „Raamistik“ (2018 määrus 1126/2008).

IFRS-de kasutuselevõtu tulemuslikkuse temaatika on palju kõneainet pakkunud. Arvatakse, et IFRS rakendamise asjaolu ei taga veel majanduskasvu samamoodi, nagu see ei juhtu ka teatava finantsinfo avalikustamise järel, aruandes olev info muutub väärtuslikuks alles siis, kui selle põhjal võetakse vastu finantsotsuseid (Ionaşcu *et al.* 2014). Mida suurem on standardi kasutajaskond, seda suurem mõju on ka selle kasutuselevõtul. Seetõttu peetakse IFRS rakendamise eeliseks standardit rakendavate äriühingute suuremat avatust rahvusvahelistele turgudele, mis aitab elavdada ka kohalikku majandust (Ionaşcu *et al.* 2014).

Ülemaailmsete finantsaruandluse standardite koostamise eesmärk oli võtta kasutusele rahvusvaheliselt aktsepteeritavad standardid (Mueller *et al.* 1991, 44). Seetõttu tuginevad standardid väheseid alternatiive pakkuvatel arvestuspõhimõtetel, et peegeldada paremini äriühingute finantspositsiooni ja tulemusi (Barth *et al.* 2008). IFRS standardite rakendamisega loodeti suurendada äriühingute finantsaruannete läbipaistvust, võrreldavust ja kvaliteeti eesmärgiga elavdada piiriülest ettevõtlust ja äriinvesteeringuid (DeFond *et al.* 2011).

IFRS on maailmas laialdaselt kasutusele võetud, esindatud on enamik suuremate maailmajagude riike. Euroopa Liidus muutus IFRS kohustuslikuks tulenevalt 2002. aastal vastu võetud Euroopa Parlamendi ja nõukogu määrusest 1606/2002 konsolideeritud aastaaruandeid koostavate börsil noteeritud ettevõtjate jaoks. Ehkki IFRS-de põhiline sihtrühm on konsolideeritud aastaaruandeid koostavad börsiettevõtted, on liikmesriikidele jäetud vabadus laiendada IFRS-de kohaldamise võimalust teistele aruannete esitajatele. (Jermakowicz, Gornik-Tomaszewski 2006) Liiduvälise kaubanduse soodustamise eesmärgil on teatud kolmandate riikide, nagu Ameerika Ühendriikide ja Jaapani börsiettevõtete konsolideeritud finantsaruannete koostamisel kasutatud aruandluspõhimõtted aktsepteeritud IFRS standarditele võrdväärsena. (Otsus 2008/961/EÜ)

Euroopa Liidu riikide börsiettevõtted võivad kohaldada üksnes IFRS standardeid, mida on Euroopa Komisjon heaks kiitnud. Selleks peavad standardid olema vastavuses Euroopa Liidu aruandlusdirektiivi, ausa ja tõese kajastamise põhimõtete ja Euroopa Liidu üldsuse huvidega. Lisaks peavad standardid vastama arusaadavuse, asjakohasuse, usaldusväärsuse ja võrreldavuse kriteeriumidele avalikustatud finantsinfo põhjal otsustuste tegemiseks. (Jermakowicz, Gornik-Tomaszewski 2006) Lisades 1 ja 2 on esitatud info Euroopa Komisjoni heakskiidetud IAS ja IFRS standardite kohta.

Finantsaruannete koostamisel kasutatavate põhimõtete harmoniseerimine rahvusvahelisel tasemel algas üle 40 aasta tagasi, mil kiideti heaks esimene rahvusvaheline finantsaruandluse standard. Kuni 2002. aastani oli standardite nimetus IAS, uus nimetus on IFRS. Standardite väljaandmisega tegeleb organisatsioon *The IFRS Foundation*. Rahvusvaheliselt universaalsete IFRS standardite kasutuselevõtmise eesmärk oli suurendada äriühingute finantsaruannete läbipaistvust, võrreldavust ja kvaliteeti. Euroopa Liidus muutus Euroopa Komisjoni heakskiidetavate IFRS standardite rakendamine kohustuslikuks alates 2002. aastast konsolideeritud aastaaruandeid koostavatele börsil noteeritud ettevõtetele, ülejäänud äriühingutele on see vabatahtlik.

1.1.2. IFRS standardite arvestuspõhimõtted

Järgnevalt antakse ülevaade IFRS standardite arvestuspõhimõtetest, mis on seotud finantsinstrumentide, varude, põhivarade, eraldiste, tingimuslike kohustiste ja varade, rendiarvestuse, tulu ning sihtfinantseerimise kajastamisega. Vaatlusele võetakse nende rahvusvaheliste standardite põhimõtted, mis olid aluseks 2009. aastal jõustunud RTJ redaktsioonide koostamisel, lisa 3 on ülevaade käsitletud standarditest. Jaotises tuuakse kokkuvõtlikult välja iga arvestusvaldkonnaga seotud olulisemad arvestuspõhimõtted, põhjalikum ülevaade on leitav lisadest 7–13.

Finantsinstrumendid võetakse arvele õiglasel väärtuses, milleks on tavaliselt tehinguhind (2008 IFRS – IAS 39 § 43). Finantsvarade edasisel kajastamisel saab rakendada kolme meetodit: õiglase väärtuse, amortiseeritud soetusmaksumuse või soetusmaksumuse (Financial ... 2018). Finantskohustisi kajastatakse amortiseeritud soetusmaksumuses reaaltressimäära kasutades või õiglasel väärtuses muutustega kasumiaruandes (NZ IAS 39 ... 2018). Finantsvarade kajastamine lõpetatakse, kui lepingujärgsed õigused finantsvarast tulenevatele rahavoogudele lõpevad või kui finantsvara kantakse üle. Erinevus finantsseisundi aruandelise (jääk)maksumuse ja saadud tasu

summa kõikide muus koondkasumis kajastatud kumulatiivsete kasumite või kahjumite summa vahel kajastatakse koondkasumiaruandes. (First ... 2018) Finantskohustiste kajastamine tuleb lõpetada, kui finantskohustis on täidetud, tühistatud või aegunud. Erinevus kustutatud või teisele osapoolle ülekantud finantskohustise või selle osa finantsseisundi aruandes (jääk)maksumuse ja makstud tasu vahel kajastatakse koondkasumiaruandes. (2008 IFRS – IAS 39 §-d 39, 41) Põhjalikum finantsinstrumentide arvestuspõhimõtete ülevaade on leitav lisast 7.

Varud võetakse arvele soetusmaksumuses, mis koosneb ostu-, töötlemis- ja muudest kulutustest, milleta varud ei oleks olemasolevas asukohas ega tööseisundis. Teatud tingimustel on lubatud laenukasutuse kulutuste kapitaliseerimine. Seevastu ei või kapitaliseerida ebatavaliselt suuri tootmiskulude kadusid, mittevältimatuid laokulusid, üldhalduskulusid, mis ei ole vajalikud varude viimiseks nende olemasolevasse asukohta ja tööseisundisse, ning müügikulutusi. (Insights ... 2012, 572–573) Varude soetusmaksumuse kindlaksmääramisel saab kasutada individuaalmaksumuse, FIFO või kaalutud keskmise soetusmaksumuse meetodit (Insights ... 2012, 578–579). Edasine kajastamine toimub soetusmaksumuses või neto realiseerimisväärtuses sõltuvalt sellest, kumb on madalam (IAS 2 ... 2018). Põhjalikum varude arvestuspõhimõtete ülevaade on leitav lisast 8.

Materiaalsed põhivarad võetakse arvele soetusmaksumuses, mis koosneb ostuhinnast pärast allahindluste ja hinnaalandite mahaarvamist, vara ettenähtud asukohta ja tööseisundisse viimisega seotud otsestest kulutustest, objekti demonteerimise, teisaldamise ja selle asukoha taastamise kulutuste esialgselt hinnangust ning laenukasutuse kulutustest (IAS 16 ... 2018). Edasine kajastamine toimub soetusmaksumuse või ümberhindluse meetodil. Soetusmaksumus leitakse sellest akumulereeritud kulum ja vara väärtuse langusest tulenevate akumulereeritud kahjumite mahaarvamisel. Ümberhindluse meetodil kajastatakse vara edaspidi ümberhinnatud väärtuses, mis on võrdne vara õiglase väärtusega ümberhindluse kuupäeval miinus akumulereeritud kulum ja hilisemad vara väärtuse langusest tulenevad akumulereeritud kahjumid. Põhivarade amortiseerimine on asjakohane piiratud kasutusega varade puhul, lubatud meetoditeks on lineaarne, kahaneva jäägi ja tootmisühiku meetod (NZ IAS 16 ... 2018).

Immateriaalsed põhivarad võetakse arvele soetusmaksumuses, mis koosneb ostuhinnast ja vara ettenähtud kasutuseks ettevalmistamisega seotud otsestest kulutustest (Insights ... 2018). Uute toodete väljatöötamisel tekkinud arenduskulutused kapitaliseeritakse immateriaalsete põhivarade soetusmaksumusse või kui kulutused ei vasta kapitaliseerimise kriteeriumitele või kui objekt on

omandatud äriühenduses ja seda ei ole võimalik immateriaalse varana kajastada, kajastatakse arenduskulutused kuluna nende tekkimisel (IAS 38 ... 2018). Immateriaalsete põhivarade edasisel kajastamisel rakendatakse sarnaselt materiaalsetele põhivaradele soetusmaksumuse või ümberhindluse meetodit (IAS 38 ... 2018). Amortiseerimine toimub sarnaselt materiaalsetele põhivaradele piiratud kasuliku elueaga varade puhul lineaarsel, kahaneva jäägi või tootmisühiku meetodil (2008 IFRS – IAS 38 §-d 89, 98). Põhjalikum materiaalse ja immateriaalse põhivarade arvestuspõhimõtete ülevaade on leitav lisast 9.

Eraldise kajastamiseks peab toimuma majanduslikku kasu sisaldavate ressursside tõenäoline vähenemine kohustuse täitmisel. Kui eksisteeriva kohustuse olemasolu ei ole tõenäoline või majanduslikku kasu sisaldavate ressursside vähenemise võimalus on äärmiselt vähetõenäoline, kajastatakse tingimuslik kohustis. (Technical ... 2018) Tingimuslik vara kajastatakse juhul, kui see tekib planeerimatutest või muudest ootamatutest sündmustest, mille tulemusel tekib võimalus, et (majandus)üksus saab majanduslikku kasu (Insights ... 2012, 678). Põhjalikum eraldiste, tingimuslike kohustiste ja varade arvestuspõhimõtete ülevaade on leitav lisast 10.

Kapitali- ja kasutusrendilepingute eristamisel tuleb lähtuda sellest, kas omandiõigusega seotud olulised riskid ja hüved kantakse üle (Branswijck, Longueville 2011). Rendileandja seisukohast kajastatakse kapitalirendinõue summas, mis võrdub rendileandja netoinvesteeringuga. Finantstulu jaotatakse rendiperioodile nii, et see peegeldaks rendileandja netoinvesteeringu püsivat perioodi rentaablust kapitalirendi suhtes. (IAS 17 – Leasing ... 2018) Rentnik kajastab kapitalirendi varasid ja kohustisi üldjuhul summas, mis võrdub renditava vara õiglase väärtusega rendilepingu jõustumisel, või kui see on madalam, rendimaksete miinimumsumma nüüdisväärtuses rendi jõustumise kuupäeval (Kieso *et al.* 2011, 1124, 1128). Rendileandja kajastab kasutusrendiga seotud varasid vara olemusest lähtudes, renditulu kajastatakse rendiperioodil tuluna üldjuhul lineaarselt, rentnik kajastab kasutusrendi makseid lineaarselt rendiperioodil kuluna (Kieso *et al.* 2011, 1131, 1138). Põhjalikum rendiarvestuse arvestuspõhimõtete ülevaade on leitav lisast 11.

Tulu mõõdetakse saadud või saadaoleva tasu õiglases väärtuses, võttes arvesse kaubanduslikke allahindlusi ja mahust tulenevaid hinnaalandeid (IAS 18 ... 2018). Kaupade ja teenuste tulu kajastamiseks on eri tingimused. Kaupade tulu kajastamisel lähtutakse eelkõige omandiõigusega seotud oluliste riskide ja hüvede üleminekust (Insights ... 2012, 835), teenuse tulu mõõtmisel tuleb lähtuda tehingu valmidusastmest aruandeperioodi lõpus (Kieso *et al.* 2011, 955). Põhjalikum tulu kajastamise arvestuspõhimõtete ülevaade on leitav lisast 12.

Valitsusepoolse sihtfinantseerimise kajastamiseks peab toetuse saaja vastama sihtfinantseerimisega kaasnevatele tingimustele ning sihtfinantseerimine peab olema aset leidnud (Firoz, Ansari 2010). Kajastamisel on oluline jälgida tulude ja kulude vastavuse printsiipi (Pereira *et al.* 2015). Varade sihtfinantseerimist saab kajastada kahel meetodil. Esimesel juhul käsitletakse sihtfinantseerimist tulevaste perioodide tuluna, mida kajastatakse süstemaatiliselt tuluna saadud vara kasuliku eluea jooksul. Teisel juhul lahutatakse sihtfinantseerimise summa vara maksumusest, leides vara finantsseisundi aruandelise (jääk)maksumuse, sihtfinantseerimine kajastatakse tuluna amortiseeritava vara eluea jooksul (Pereira *et al.* 2015). Tegevuskulude sihtfinantseerimist saab kajastada samuti kahel meetodil tulusid ja kulusid saldeerides või saldeerimata jättes (IAS 20 ... 2018). Põhjalikum sihtfinantseerimise arvestuspõhimõtete ülevaade on leitav lisast 13.

Finantsvarade kajastamisel rakendatakse õiglase väärtuse, amortiseeritud soetusmaksumuse või soetusmaksumuse meetodit. Finantskohustiste kajastamisel lähtutakse amortiseeritud soetusmaksumuse või õiglase väärtuse meetodist. Varude soetusmaksumust saab kajastada individuaalmaksumuse, FIFO või kaalutud keskmise soetusmaksumuse meetodil. Materiaalsete ja immateriaalsete põhivarade kajastamine toimub soetusmaksumuse või ümberhindluse meetodil. Vastavalt sellele, kas majanduslikku kasu sisaldavate ressursside vähenemine kohustuse täitmisel on tõenäoline või mitte, tuleb kajastada eraldi või tingimuslik kohustis. Kapitali- ja kasutusrendilepingute klassifitseerimisel lähtutakse omandiõigusega seotud oluliste riskide ja hüvede üleminekust. Tulu mõõdetakse saadud või saadaoleva tasu õiglasest väärtusest. Valitsusepoolse sihtfinantseerimise kajastamisel on oluline lähtuda tulude ja kulude vastandamise printsiibist, kusjuures varade ja tegevuskulude sihtfinantseerimist saab kajastada kahel alternatiivsel meetodil.

1.1.3. IFRS standardite olulisemad muudatused

Magistritöö lisades 1 ja 2 esitatud IAS ja IFRS standardite loetelust nähtub, et standardites toimub iga aasta muudatusi ning viimasel ajal on võetud vastu mitmeid uusi standardeid. IFRS for SME on muutunud vaid ühel korral ja muutusi on olnud märkimisväärselt vähem, mistõttu pööratakse neile jaotises vähem tähelepanu. Järgnevalt analüüsitakse IFRS ja IFRS for SME standardite viimastel aastatel toimunud olulisemaid muudatusi.

Viimastel aastatel on toimunud IFRS standardites vähetähtsamaid ja põhimõttelisemaid

muudatusi. Kõige hilisemad ja autori hinnangul olulisemad IFRS-de muudatused on toimunud aastatel 2014–2017. Eeltoodud perioodil toimus uute standardite IFRS 9 „Finantsinstrumendid“ (*Financial Instruments*), IFRS 15 „Kliendilepingutest tulenev tulu“ (*Revenue from Contracts with Customers*), IFRS 16 „Rendiarvestus“ (*Leases*) ja IFRS 17 „Kindlustuslepingud“ (*Insurance Contracts*) vastuvõtmisprotsess.

Tabelis 1 on esitatud eeltoodud standardite vastuvõtmine ja jõustumine ülemaailmselt ja Euroopa Liidus. Selle põhjal nähtub, et Euroopa Liidus võetakse standardid vastu tavaliselt pärast IASB heakskiitmist, kuna standardite sobivuse analüüs ja vajadusel standardisätete modifitseerimine on aeganõudev protsess. IFRS 9, 15 ja 16 on Euroopa Liidus heakskiidetud ja jõustumine on toimunud, IFRS 17 heakskiitmise protsess kestab, vastuvõtmise periood ei ole magistritöö koostamise ajal teada (lisatud vastav märges „-“) (The EU ... 2018).

Tabel 1. Uute IFRS standardite vastuvõtmine ja jõustumine

Standard	Vastuvõtmine, IASB	Jõustumine, IASB	Vastuvõtmine, EL	Jõustumine, EL
IFRS 9	24.07.2014	01.01.2018	22.11.2016	01.01.2018
IFRS 15	28.05.2014	01.01.2018	22.09.2016	01.01.2018
IFRS 16	13.01.2016	01.01.2019	31.10.2017	01.01.2019
IFRS 17	18.05.2017	01.01.2021	-	-

Allikas: The EU ... 2018, IFRS 9 ... 2018, IFRS 15 ... 2018, IFRS 16 ... 2018, IFRS 17 ... 2018; autori koostatud

IFRS 9 vastuvõtmisega asendati IAS 39 sätteid, mida peeti liialt keerukaks ning hinnati, et selle alusel koostatud aastaaruanded ei anna õigeaegselt piisavat informatsiooni pankade vara väärtuse languse kohta, mis omakorda võimendas viimast ülemaailmset finantskriisi. Senine reeglipõhine lähenemine asendati printsiibipõhise, mis viitab uue finantsvara klassifitseerimise ja mõõtmise mudeli loomisele. (Vesiallik 2016) Finantskohustiste kajastamine ei muutunud, kuid erinevalt varasematest põhimõtetest tuleb tehingutest saadavaid krediidikahjumeid kajastada juba müügitehingu hetkel (Rahkema 2018). Eeltoodud nõue peaks kaasa aitama pankade finantsinfo läbipaistvamaks ja ajakohasemaks muutmisele.

Peale selle muutus oluliselt finantsvarade definitsioon ja kajastamine. Tähtajani hoitavate finantsvarade kajastamisel lisandus lisaks korrigeeritud soetusmaksumuses kajastamisele õiglasel väärtuses kajastamise võimalus, finantsinvesteeringuid mittenoteeritud ettevõtete omakapitali-instrumentidesse kajastatakse vastavalt uutele reeglitele õiglasel väärtuses (Rahkema 2018).

Õiglasest väärtuses kajastamine võib olla aja- ja töömahukam, kuid uued nõuded peaks tagama finantsinstitutsioonide finantsseisukorra tõepärasema ja tegelikkusele vastavama kajastamise.

Järgmine oluline uuendus on seotud IFRS-ga 15 „Kliendilepingutest tulenev tulu“, uus standard asendab standardeid IAS 11 „Ehitulepingud“ ja IAS 18 „Tulu kajastamine“. IAS 11 ja IAS 18 puudustena on välja toodud, et nende põhimõtted on vastuolus ja üldsõnaliselt sõnastatud, andes palju tõlgendamisvõimalusi. IFRS-s 15 on kõik põhimõtted kokku koondatud ning loodud ühtne viieastmeline mudel müügitulu mõõtmiseks ja kajastamiseks. (Prants 2016, Rahkema 2017) Mudeli eesmärk on see, et aruandes kajastatud müügitulu peegeldaks müüdavate kaupade ja teenuste üleminekut kliendile ning üleläänud kaupade ja teenuste tasu suurust (Kannistu 2017a).

IFRS 15 puhul suureneb müügituluga seotud avalikustamisele kuuluva info hulk märgatavalt, seega hindavad arvestusala eksperdid, et sellel on oluline mõju kõikidele IFRS standardite rakendajatele. On leitud, et enim muutuvad arvestuspõhimõtted klientidega pikaajalisi müügilepinguid sõlmivate ning teenuseid ja kaupu ühtse pakatina müüvate aruandekohustuslaste jaoks. Seega saab kõige ulatuslikumaid muudatusi näha ilmselt telekommunikatsiooni-, ehitus- ja tarkvaraarendusvaldkonnas. (Kannistu 2017a, Kannistu 2017b)

IFRS 16 asendab standardit IAS 17, uue standardiga muudetakse senist rendiarvestuse süsteemi, kus rente saab vastavalt lepingu sisule kajastada kasutus- või kapitalirendina. Olenevalt sellest, kumma rendiliigiga on tegu, võib kajastamine finantstulemusi oluliselt mõjutada. IAS 17 andis selge kapitalirendi definitsiooni, kuid kasutusrendi olemus oli laiem ja hõlmas seda, mida kapitalirendina ei tõlgendatud. Kummagi rendiliigi puhul on kajastamine põhimõtteliselt erinev. Kapitalirendi puhul kajastatakse bilansis renditavat vara põhivarana, kasutusrendi puhul on vara kajastamine bilansiväline, aastaaruandesse jõuab info kasumiaruande kaudu rendimaksete tekkepõhise kuluna (Öztürk, Serçemeli 2016).

IFRS-ga 16 muudetakse senist rendilepingute klassifitseerimise käsitlust. Senine lepingute kapitali- või kasutusrendiks liigitamine asendub üheainsa mudeliga, mille alusel tuleb kõik rendilepingud kajastada vastavalt IAS 17 kapitalirenditehingu käsitlusele. Seega tuleb lepingu sõlmimisel kajastada bilansis renditavate objektidega seotud varad ja kohustised. Kasumiaruandes tuleb kasutusrendikulu asemel kajastada intressi- ja amortisatsioonikulu. Oluline on märkida, et IFRS 16 standardiga muutuv rendilepingute kajastamise kord mõjutab üksnes rentnikke, rendileandjate kajastamist see ei mõjuta (Kannistu, Randmäe 2018).

Standardi uuendamise eesmärk oli muuta finantsaruanded läbipaistvamaks ja võrreldavamaks. Kui kasutusrendina kajastamine mõjutab oluliselt ettevõtte kasumlikkust ning varasid peetakse alahinnatuks, siis kapitalirendina kajastamisena peaks suurenema ettevõtete ärikasumlikkus ja bilansimaht (Komarov 2017). Seega peaks aruandekohustuslaste finantstulemustest tekkima tõepärasem arusaam, suuremat mõju on näha nende ettevõtete finantsaruannetele, kelle lepinguportfelli moodustavad valdava osa kasutusrendilepingud.

Kõige hilisem standardiuuendus on seotud IFRS 4 asendav IFRS 17 „Kindlustuslepingud“. IFRS 4 põhipuudusena nähakse ühtsete arvestuspõhimõtete puudumist kindlustuslepingutest saadava väärtuse mõõtmiseks. Lubatud on standardisätetest kõrvalekaldumine vastavalt kohalikele arvestuspõhimõtetele, mis hägustab investorite ja finantsanalüütikute arusaama kindlustusandjate finantstulemustest. (IFRS Standards ... 2018) Seega peaksid uue standardi jõustumisel muutuma kindlustussektori finantsaruanded täpsemaks, läbipaistvamaks ja võrreldavamaks.

Lisaks eeltoodud märkimisväärsematele uuendustele on standardites ja nende tõlgendustes toimunud väheolulisemaid muudatusi. Uuenenud on IAS 1 finantsaruannete esitusviisiga seotud otsuste tegemise käsitus, rahavoogude aruande kajastamisepõhimõtted standardis IAS 7 ja konsolideeritud aruannete arvestuspõhimõtted standardites IFRS 10, IFRS 12, IAS 28. Peale selle on toimunud muudatusi materiaalsete, immateriaalsete ja bioloogiliste varade arvestuspõhimõtetes standardites IAS 16, IAS 38, IAS 41. Tulumaksu kajastamist reguleerivas standardis IAS 12 on täpsustunud edasilükkunud tulumaksu arvestus. (Siling *et al.* 2018; Navigating ... 2018)

Viimastel aastatel on toimunud IFRS standardites mitmeid muudatusi, vastu on võetud uued standardid IFRS 9, IFRS 15 ja IFRS 16. IFRS 9 eesmärk oli muuta finantsinstitutsioonide finantstulemused tegelikkusele vastavamaks, muutus finantsvarade ja -kohustiste definitsioon ja kajastamine. IFRS-ga 15 loodi viieastmeline tulumudel, mille rakendamise eesmärk on, et finantsaruannetes kajastatud müügitulu peegeldaks müüdavate kaupade ja teenuste üleminekut kliendile ja üleläänud kaupade ja teenuste tasu suurust. Standardiga IFRS 16 muutus rendiarvestuse süsteem rentnike seisukohast: kaotati kasutus- ja kapitalirendilepingute mõiste, kõikidest rendilepingutest saadavaid varasid ja kohustisi tuleb hakata kajastama bilansis.

1.2. IFRS for SME standardi olemus ja arvestuspõhimõtted

1.2.1. IFRS for SME standardi olemus

Pärast rahvusvaheliste finantsaruandluse standardite vastuvõtmisest mitme aastakümne möödumist tuvastati vajadus uute lihtsustatud standardite järele, mis oleksid sobilikumad väiksematele ja vähem keerukate arvestuspõhimõtetega aruandekohustuslastele. Sellest tulenevalt algatas Rahvusvaheliste Raamatupidamisstandardite Nõukogu (IASB) 2001. aastal väikeste ja keskmise suurusega ettevõtete (edaspidi VKE) aruandluse lihtsustamiseks uute standardite projekti (IFRS for Small ... 2018)

09.07.2009 võeti vastu rahvusvaheline VKE-dele suuandud finantsaruandluse standard IFRS for SME, mis põhineb rahvusvahelistel finantsaruandluse standarditel (IFRS). (The IFRS ... 2018) Erinevalt üle 1000-leheküljelisest IFRS standardite paketist on IFRS for SME mahtu üle viie korra vähendatud, ning standard on jagatud peatükkidesse, mille loetelu on esitatud lisas 4. Uue standardi eesmärk oli muuta VKE-de aruanded avalikkuse, sealhulgas investorite silmis kvaliteetsemaks ja võrreldavamaks, kuna ehkki IFRS ei pruugi detailsetest avalikustamismõuetest tulenevalt nende jaoks kõige sobilikum olla, on tegemist üldtunnustatud põhimõtetele tugineva standardiga, mille rakendamine aruannete koostamisel tagab omamoodi kvaliteedimärgi. Ühtlasi hinnatakse, et IFRS for SME rakendamisega väheneb halduskoormus aruandekohustuslaste ja vastava riigi jaoks, kus valitakse IFRS standardite asemel IFRS for SME. (Kaup 2009)

IFRS for SME (muudetud 2009) peatüki 1 §-s 2 defineeritakse väike- ja keskmise suurusega ettevõtteid viisil, milleks ei kasutata erinevalt Euroopa Liidus finantsaruandlust reguleerivast direktiivist 2013/34/EL finantsnäitajatest lähtuvat eristust. Selle asemel lähtutakse avaliku huvi kriteeriumist, millega püstitatakse eeldus, et VKE-de aruandeid loevad üldotstarbelistel eesmärkidel ettevõttevälised osapooled, nagu juhtimisse mittekaasatud omanikud või võlausaldajad. Seega puudub aruannete esitamise nõue avaliku sektori organisatsioonidele. Tulenevalt IFRS for SME põhimõtetest võib avalikkusele aruandmise tingimus tekkida, kui toimub ettevõtte võla- või omakapitaliinstrumentidega avalikul turul kauplemine või kui aruandekohustuslase tegevusala on näiteks finantsinstitutsioonina ettevõtteväliste isikute vara hoidmine. (IFRS for SME muudetud 2009 peatükk 1 § 3)

Standardi eessõnas juhitakse veel tähelepanu, et tavapärase numbriliste näitajate järgi VKE-na liigitatavate finantsnäitajate poolest väga väikesed VKE-d ei pruugi vastata standardi järgi VKE

definiitsioonile, kuna nende aruannete lugejaskond võib piirduda üksnes ettevõtte omanike ja tavapärase huviga haldusorganitega, milleks võib olla näiteks maksuamet. (IFRS for SME muudetud 2009) Seega on oluline eristada VKE mõistet eri normdokumentide kontekstis ning panna tähele, et IFRS for SME ei pruugi sobida kõikidele VKE-dele, mistõttu tuleks igas olukorras lähtuda konkreetse aruandekohustuslase vajadustest ja aruannete esitamise eesmärkidest.

IFRS for SME standardi puhul eristatakse IFRS standarditest tehtud viit tüüpi lihtsustusi. Rangematel juhtudel, kui IFRS for SME pakub teatud arvestuspõhimõtete lihtsustusi, on IFRS-des lubatud alternatiivide kasutamine keelatud. Mõned teemad võivad olla väiksemast standardist välja jäetud tulenevalt nende mitteaajakohasusest VKE-de jaoks ning esineb lihtsustatud nõudeid. Samuti on VKE-dele üleüldiselt ette nähtud väiksem avalikustamiskohustus ning IFRS for SME standard on IFRS-de nõuetega võrreldes lihtsamalt ja arusaadavamalt esitatud. (The IFRS ... 2018)

Riike, kus kohaldatakse IFRS for SME standardit kohustuslikus või vabatahtlikus korras, on tunduvalt vähem kui IFRS-de kasutajaid, samuti ei ole standard Euroopa Liidus vastu võetud, ehkki Eesti finantsaruandluse standardi põhinõudeid sisaldavad Raamatupidamise Toimkonna juhendid tuginevad IFRS for SME standardile. Olgugi, et IFRS for SME standard on loodud ülemaailmseks rakendamiseks, on argumenteeritud, et see on eeskätt mõeldud riikidele, kus ei ole eriti tugevad kohalikud arvestuspõhimõtted (Quaglia, Paoloni 2012).

Kuna Euroopa Liidus on kehtestatud aastakümnete vältel aruandlusdirektiividega tugev aruandluspõhimõtete reeglistik kohaliku arvestustava toetamiseks, on arvamusi, et Euroopa Liidus tekitaks aruandluspõhimõtete reeglistike valikute suurenemine ebavajalikku segadust üldsuse seas. (Quaglia, Paoloni 2012) Lisaks on IFRS for SME Euroopa Komisjoni hinnangul VKE-dele ja eelkõige mikroettevõtetele liiga keeruline ja mahukas, samuti esineb vastuolusid Euroopa Liidu direktiividega (Hirvoja-Tamm 2010)

2009. aastal võeti vastu rahvusvahelistele finantsaruandluse standarditele tuginev väike- ja keskmise suurusega ettevõtete finantsaruandlusstandard IFRS for SME, et vähendada aruandekohustuslaste halduskoormust. IFRS for SME standard ei ole Euroopa Liidus vastu võetud, kuid see on alates 2013. aastast jõustunud Raamatupidamise Toimkonna juhendite alusstandard. IFRS for SME standardit eristavad IFRS-dest teatud arvestuspõhimõtete lihtsustused, mõned teemad võivad olla täiesti välja jäetud tulenevalt nende mitteaajakohasusest standardi sihtgrupile ning sisaldub lihtsustatud nõudeid, lisaks on ette nähtud väiksem avalikustamiskohustus.

1.2.2. IFRS for SME standardi arvestuspõhimõtted

Järgnevalt antakse ülevaade IFRS for SME standardi arvestuspõhimõtetest, mis on seotud finantsinstrumentide, varude, põhivarade, eraldiste, tingimuslike kohustiste ja varade, rendiarvestuse, tulu ning sihtfinantseerimise kajastamisega. Lisast 3 on leitav ülevaade IFRS for SME standardi peatükkidest, millega seotud teemasid käsitletakse. Jaotises tuuakse kokkuvõtlikult välja iga arvestusvaldkonnaga seotud olulisemad arvestuspõhimõtted, põhjalikum ülevaade on leitav lisadest 7–13.

Finantsvarade ja -kohustiste esmasel arvelevõtmisel on IFRS-dega võrreldes lihtsustatud lähenemine, saab lähtuda kahest arvestusmeetodist: IFRS for SME peatükkidest 11–12 või IAS 39 põhimõtetest, rakendades finantsaruannete koostamisel IFRS for SME nõudeid (Similarities ... 2018). IFRS for SME põhimõtte kohaselt toimub finantsinstrumentide kajastamine tehinguhinnas või õiglasel väärtuses. Edasine kajastamine toimub korrigeeritud soetusmaksumuses reaaltressimäära meetodit kasutades, soetusmaksumuses või õiglasel väärtuses. (IFRS for SME muudetud 2009 peatükk 11 §-d 13–14)

Finantsvarade kajastamine lõpetatakse, kui lepingulised õigused finantsvarast saadavatele rahavoogudele lõpevad või need täidetakse. Samuti kui ettevõtte annab teisele osapoolle üle enamiku finantsvara omandiga seotud riskidest ja hüvedest või kui ettevõttel säilivad varaga seotud riskid ja hüved, kuid on teisele osapoolle andnud üle kontrolli vara üle. (IFRS for SME muudetud 2009 peatükk 11 § 33; Similarities...2018) Finantskohustiste kajastamine lõpetatakse, kui need on täidetud, tühistatud või aegunud. Erinevus kustutatud või teisele isikule ülekantud finantskohustise või selle osa bilansilise maksumuse ja makstud tasu vahel kajastatakse kasumiaruandes. (IFRS for SME muudetud 2009 peatükk 11 §-d 36, 38) Eeltoodust saab järeldada, et finantsvarade ja -kohustiste kajastamise lõpetamise tingimused on sarnased IFRS põhimõtetele

Varude arvestuspõhimõtted on IFRS-ga olulises osas sarnased. Esmasel arvelevõtmisel on põhiline erisus see, et erinevalt IFRS-st ei ole lubatud laenukasutuse kulutuste kapitaliseerimine. Varud võetakse arvele soetusmaksumuses, mis koosneb ostuhinnast, mittetagastatavatest maksudest, otseselt seotud transpordikulutustest ja tootmiskulutustest. (Wegmann 2009) Edasine kajastamine toimub soetusmaksumuses või hinnangulises müügihinnas olenevalt sellest, kumb on madalam. Soetusmaksumuse arvestusmeetoditest on lubatud individuaalmaksumuse, FIFO ja kaalutud keskmise soetusmaksumuse meetod (IFRS for SME muudetud 2009 peatükk 13 §-d 17–18)

Materiaalsed põhivarad võetakse algselt arvele soetusmaksumuses, mis koosneb üldjuhul ostuhinnast, soetamisega otseselt seotud kulutustest ning vara tulevase demonteerimise ja asukoha taastamisega seotud hinnanguliste kulutuste nüüdisväärtusest. Erinevalt IFRS-st ei ole IFRS for SME põhimõtete kohaselt lubatud põhivarade soetusmaksumusse kapitaliseerida laenukasutuse kulutusi. Edasisel kajastamisel saab lähtuda üksnes soetusmaksumuse meetodist, ümberhindluse meetod ei ole IFRS for SME alusel lubatud. (Jana, Jitka 2014) Põhivarade amortiseerimise põhimõtetes olulisi erisusi IFRS for SME ja IFRS vahel ei ole, lubatud on lineaarne, kahaneva jäägi ja tootmisühiku meetod. (IFRS for SME muudetud 2009 peatükk 17 § 22)

Immateriaalsete põhivarade arvelevõtmisel võib lisaks ostuhinnale kapitaliseerida vara soetusmaksumusse vara soetamisega otseselt seotud kulutused. Arenduskulutuste puhul on sarnaselt IFRS-ga võimalik kajastada mittekapitaliseerivaid kulusid nende tekkimisel või kapitaliseerida kulud, mis moodustavad osa mõne muu vara soetusmaksumusest, mis vastab vara kajastamiskriteeriumitele. (IFRS for SMEs ... 2018) Erinevalt IFRS-st lähtutakse IFRS for SME puhul põhimõttest, et kõik immateriaalsed varad on piiratud kasuliku eluaga, mistõttu tuleb neid amortiseerida. Olukorras, kus vara kasulik eluiga ei ole usaldusväärselt leitav, tuleb seda amortiseerida 10-aastase perioodi jooksul, kusjuures põhilise amortisatsioonimeetodina on eraldi välja toodud lineaarne meetod. (IFRS for SME muudetud 2009 peatükk 18 §-d 19–20, 22) Seega on IFRS for SME lähenemine IFRS-ga võrreldes vähem valikuvõimalusi pakkuv.

Eraldiste kajastamisel puuduvad olulised erisused IFRS põhimõtetega (Similarities...2018). Rendiarvestuse sätted on sarnased, eristatakse kasutus- ja kapitalirenti, lähtuda tuleb sisu ülimuslikkusest ehk enne kajastamist on oluline rendilepingu tuvastamisel selle korrektne klassifitseerimine. Kapitalirendi puhul saab võtta rendilepingust tulenevad kasutusõigused ja kohustused arvele renditud vara õiglase väärtuse summas või rendimaksede miinimumsumma nüüdisväärtuses. Edasisel kajastamisel tuleb lähtuda reaalintressimäära meetodist. Kasutusrendimaksed kajastatakse üldjuhul lineaarselt kuluna. (IFRS for SMEs ... 2018)

Erinevalt IFRS-st ei eristata IFRS for SME-s valitsusepoolse sihtfinantseerimise puhul eriliigilise sihtfinantseerimise kajastamist, esitatud on üldised kajastamisepõhimõtted. Lisaks puudub erinevalt IFRS-st sihtfinantseerimise tulu ja kulu vastandamise nõue ning alternatiivsed arvestusmeetodid, IFRS järgi on lubatud sihtfinantseerimise kajastamine bruto- või netomeetodil. IFRS for SME järgi kajastatakse sihtfinantseerimine, millega ei kehtestata teatud tingimusi tulevikus toimuva tegevuse

suhtes tuluna siis, kui sihtfinantseerimine muutub sissenõutavaks. Tulevikus toimuva tegevuse suhtes seatud tingimuste olemasolul kajastatakse tulu üksnes eeltoodud tingimuste täitmisel. Enne tuluna kajastamise kriteeriumite täitumist tuleb kajastada sihtfinantseerimise kohustis. (IFRS for SME muudetud 2009 peatükk 24 § 4) Eeltoodust saab järeldada, et sihtfinantseerimise arvestusmeetodid on IFRS põhimõtetele võrreldes oluliselt lihtsamad ja eranditevabamad.

IFRS for SME muudatused ei ole IFRS-ga võrreldes niivõrd ulatuslikud olnud, IFRS for SME on muutunud ühel korral ning muudatusi oli pigem vähe. Uuenenud standard võeti vastu 2015. aastal ja see jõustus 01.01.2017 või hiljem alanud majandusaastatele, samas oli lubatud varasem kohaldamine. Suurema mõjuga muudatustest saab välja tuua materiaalse põhivara ümberhindluse meetodil edasise kajastamise lubamist, edasilükkunud tulumaksu tulu põhimõtete standardiga IAS 12 „Tulumaks“ kooskõlla viimise ning standardi IFRS 6 „Maavarade uuring ja hindamine“ rakendusallas olevate varade kajastamispõhimõtete ühtlustamise. (2015 Amendments ... 2018)

Kõige enam võib Eesti arvestusvaldkonda mõjutada ilmselt materiaalse põhivara ümberhindlusmeetodil kajastamise lubamine, kuna magistritöö koostamise perioodil kehtinud Raamatupidamise Toimkonna juhenditesse ei ole vastavat nõuet sisse viidud. Edasilükkunud tulumaksuga seotud muutuste mõju ei ole kohalikul tasemel märkimisväärne, kuna Eestis maksustatakse ettevõtete kasumi asemel selle jaotamist, mistõttu puudub juhendites selle teema käsitus (Müllä 2014).

IFRS for SME standardi järgi toimub finantsinstrumentide kajastamine korrigeeritud soetusmaksumuses, soetusmaksumuses või õiglasel väärtuses. Varude arvestuspõhimõtetes puuduvad IFRS nõuetega võrreldes olulised erinevused, välja arvatud laenukasutuse kulutuste kapitaliseerimise mittelubamine, mis on keelatud ka põhivarade puhul. Põhivarasid kajastatakse soetusmaksumuse meetodil, alates 2015. aastast on sarnaselt IFRS-ga ümberhindluse meetod IFRS for SME alusel lubatud. Eraldise ja rendilepingute kajastamisel puuduvad olulised erisused IFRS põhimõtetele võrreldes. IFRS for SME standardit on pärast selle esmast jõustumist muudetud ühel korral, kuid tehtud muudatused on pigem ebaolulised ning neid on vähem kui IFRS-de puhul.

2. EESTI FINANTSARUANDLUSE STANDARDI LÄHTUMINE IFRS JA IFRS FOR SME ARVESTUSPÕHIMÕTETEST

Teises peatükis annab autor ülevaate Eesti finantsaruandluse standardis aastatel 2009–2018 jõustunud muudatustest ja kehtinud arvestusmeetoditest. Magistritöö eesmärgi saavutamiseks uurib autor, kuidas on mõjutanud IFRS ja IFRS for SME standardid arvestusmeetodeid Eestis ning kuivõrd oluline on IFRS-de mõju Eesti finantsaruandluse standardile.

2.1. Eesti finantsaruandluse standardi olemus ja võrdleva analüüsi meetoodika

2.1.1. Eesti finantsaruandluse standardi olemus

Taasiseseisvunud Eestis kehtinud finantsarvestuse ja -aruandluse reeglistikku on üle 25 aasta pikkuse perioodi jooksul nimetatud kahe nimetusega: Eesti hea raamatupidamistava ja Eesti finantsaruandluse standard. Viimase pea kolmekümne aastase perioodi jooksul on toimunud siinsetes arvestuspõhimõtetes mitmeid muudatusi. Üldreeglid tulenevad raamatupidamise seadusest, mida täiendavad Raamatupidamise Toimkonna juhendid.

Toimkonna juhendeid on välja antud alates 2003. aastal jõustunud RPS jõustumisest, samal aastal jõustus ka esimene RTJ-de kogum (RPS 2003). Raamatupidamise Toimkond on sõltumatu komisjon, mille ülesannete hulka kuulub finantsarvestuse ja -aruandluse arengu suunamine ning toimkonna juhendite väljatöötamine ja tutvustamine (Toimkonna ... 2018). Kuni 31.12.2016 tulenes Raamatupidamise Toimkonnal juhendite väljaandmise vastutus otseselt RPS vastavatest sätetest. 01.01.2017 jõustunud seadusemuudatustest tulenevalt kehtestatakse kõik järgnevad juhendid Rahandusministri määrusega (RPS 2017). Muudatuse tegemise tingis Riigikohtu põhiseaduslikkuse järelevalve kolleegiumi 15.12.2008 otsus 3-4-1-14-08, millega tunnistati RTJ-de pädevus õigusnormidena põhiseadusega vastuolevaks (Malm 2014).

Toimkonna juhendeid on pärast 2003. aastal jõustumist muudetud mitmel korral, lisast 5 on leitav aastatel 2009–2017 muudetud (jõustunud 2009–2018) RTJ redaktsioonide koondtabel, kust on näha, et juhendite pealkirjad ei ole aastate jooksul oluliselt muutunud. Kuni 2009. aastani tuginesid

RTJ-d IFRS standarditel (RTJ 1 muudetud 2009 § 2), alates 2011. aastal vastu võetud juhenditest tulenevad alusnõuded IFRS for SME standardist (RTJ 0 muudetud 2011 § 2), ehkki selle kasutamine ei ole Euroopa Liidus heakskiitu leidnud, nagu selgus esimeses peatükis.

Raamatupidamise Toimkonnas on olnud arutusel IFRS for SME iseseisva arvestusjuhisenä vastuvõtmine, kuid enne Euroopa Liidus vastuvõtmist ei ole seda võimalik teha. Selles peitub osaliselt põhjus, miks muudeti 2013. aastal jõustunud juhendite alusraamistikku (Hirvoja-Tamm 2010). Nimelt nähakse IFRS for SME-s head alternatiivi väiksematele ettevõtetele, kes ei pea või ei soovi IFRS-st lähtuda, kuid seejuhul võiks RTJ-de ja IFRS for SME paralleelne lubamine muuta arvestusvaldkonna liialt valikuterohkeks. Seepärast oli pikaajalisem visioon viia esmalt RTJ-d IFRS for SME põhimõtetega kooskõlla, et võimalik IFRS for SME-le üleminek oleks sujuvam ning lõppkokkuvõttes väheneks VKE-de aruandluskoormus (Hirvoja-Tamm 2010).

Mõlema perioodi juhendites toimus märkimisväärseid muudatusi, 2011. aasta juhendite puhul oli see seotud eelkõige uuele rahvusvahelisele tavale üleminekul, mida on analüüsitud magistritöö jaotises 2.3., kus on esitatud 2009. ja 2013. aastal jõustunud RTJ redaktsioonide võrdleva analüüsi tulemused ning mõlemal perioodil lubatud arvestusmeetodid. 2009. aasta juhendite uuendused olid tingitud peamiselt sellest, et 2009. aasta alguses jõustusid mitmed IFRS-de muudatused. Võeti vastu ärisegmente käsitlev uus standard IFRS 8 ning uuendati standardeid IAS 1, IAS 23, IAS 40, põhiliselt täienesid võrdlusandmete esitamise nõuded ning koondkasumiaruande mõiste kasutuselevõttuga muutus kasumiaruande formaat teatud ettevõtete jaoks. (Hirvoja-Tamm 2010)

Kokkuvõttes on viimastel aastakümnetel toimunud Eesti arvestus- ja aruandlusvaldkonnas mitmeid olulisi muudatusi. Kasutusele on võetud kohalikku õigusruumi kohandatud ja aruandekohustuslaste vajadusi arvesse võtvad arvestusjuhised Raamatupidamise Toimkonna juhendid, mis on lähtunud nii rahvusvahelistest finantsaruandluse standarditest IFRS kui ka väiksema avalikkuse huviga ettevõtetele suunatud standardist IFRS for SME. Selleks, et jõuda arusaamiseni, mil määral on kohalikke juhendeid tegelikkuses lihtsustatud ning kas IFRS for SME standardile üleminek on olnud otstarbekas, analüüsib autor järgnevas alajaotistes RTJ-des toimunud olulisemaid muudatusi.

2.1.2. Eesti finantsaruandluse standardi võrdleva analüüsi meetoodika

Antud töö eesmärgist tulenevalt analüüsib autor alates 2009. aastal jõustunud juhendeid ehk nelja juhendite versiooni, mis on esitatud tabelis 2. Autor teostab 2009. ja 2013., 2013. ja 2016. ning

2016. ja 2018. aastal jõustunud RTJ-de võrdleva analüüsi vastaval perioodil kehtinud rahvusvaheliste finantsaruandluse standarditega. 2009. aasta RTJ-d tuginevad IFRS standarditele, 2013., 2016. ja 2017. aasta RTJ-d IFRS for SME-le. Nagu esimeses peatükis selgus, on Euroopa Liidu riikidel kohustus lähtuda Euroopa Komisjoni heakskiidetud IFRS standarditest, seega on võrdlevas analüüsis kasutatud määrusega 1126/2008 sätestatud standardeid. Kuna RTJ-des ei ole välja toodud, millise perioodi standardid on juhendite koostamisel aluseks võetud, on autor valinud RTJ-de jõustumise hetkel kehtinud määruse 1126/2008 konsolideeritud versioone, mis on lisatud tabelisse 2. IFRS for SME puhul on võrdluseks valitud 2009. ja 2015. aastal muudetud standard.

Tabel 2. RTJ, IFRS ja IFRS for SME võrdleva analüüsi alused

RTJ vastuvõtmine	RTJ jõustumine	Alusstandard	IFRS versioon	IFRS for SME versioon
2009	2009	IFRS	2008 määrus 1126/2008	IFRS for SME (muudetud 2009)
2011	2013	IFRS for SME	2013 määrus 1126/2008	IFRS for SME (muudetud 2009)
2016	2016	IFRS for SME	2016 määrus 1126/2008	IFRS for SME (muudetud 2009)
2017	2018	IFRS for SME	2018 määrus 1126/2008	IFRS for SME (muudetud 2015)

Allikas: autori koostatud lisa 6 põhjal

Võrdlevasse analüüsi on kaasatud põhiliselt arvestusmeetodid, mis on seotud finantsinstrumentide, varude, põhivarade, eraldiste ning tingimuslike varade ja kohustiste, rendiarvestuse, tulu ja sihtfinantseerimise kajastamisega. Seega on analüüsitud juhendeid RTJ 3–5, 8–10 ja 12. Arvestusmeetodite puhul on eelkõige võrdlusele lisatud RTJ-des rasvases kursiivkirjas märgitud nõuded, juhendite eessõna kohaselt on parema loetavuse huvides taoliselt märgistatud kõige olulisemad sätted, ehkki rõhutatakse, et kõik paragrahvid on võrdse jõuga ja neid tuleks ühtemoodi arvesse võtta (RTJ 0 muudetud 2011 § 7). Siiski saab RTJ-de analüüsil järeldada, et teatud sätted on pigem eelnevaid sätteid selgitavad ja täpsustavad, mistõttu ei annaks nende võrdlevasse analüüsi kaasamine lisaväärtust.

Lisaks kolmes reeglistikus (RTJ, IFRS, IFRS for SME) lubatud põhiliste arvestusmeetodite vastandamisele toob autor välja 2013., 2016. ja 2017. aastal jõustunud RTJ-des toimunud meetoditega seotud muudatused, kasutades selleks abivahendina tarkvara *Adobe Acrobat Pro DC* funktsiooni *Compare Documents*. IFRS standardite puhul on autor analüüsinud olulisemate sündmustena IFRS 9, IFRS 15 ja IFRS 16 vastuvõtmisega seonduvaid uuendusi, samuti on toodud

välja põhilised IFRS for SME uuendused, mistõttu saab seda arvesse võtta kohalikes juhendites tehtud muudatuste analüüsil.

Töö rakendusliku osana teostatakse aastatel 2009–2018 jõustunud RTJ-de võrdlev analüüs vastaval perioodil kehtinud IFRS ja IFRS for SME standarditega, mille tulemusena selgitatakse välja, millised põhilised arvestusmeetodid on kolme reeglistikuga lubatud. Peale selle tuuakse välja RTJ-de eri perioodide võrdlusel olulisemad arvestusmeetoditega seotud muudatused ning nende allikas, mille alusel on arvestusmeetod juhenditesse lisatud.

2.2. Aastal 2009 jõustunud Raamatupidamise Toimkonna juhendite võrdlus rahvusvaheliste standarditega

Jaotises keskendutakse 2009. aastal jõustunud Raamatupidamise Toimkonna juhendite ja samaaegselt kehtinud IFRS arvestuspõhimõtete võrdlusele. Lisadest 7–13 on leitav sätete detailne võrdlev analüüs, jaotises esitatakse võrdluse kokkuvõte.

RTJ-de ja IFRS-de visuaalsel võrdlusel on lisaks võrreldamatule nõuete mahule märgatav kohati erinevat aktide ja tekstiosa ülesehitusele lähenemist. IFRS-de puhul käsitletakse igat teemat eraldi standardis, ühe valdkonna arvestuspõhimõtete hoomamiseks peab sageli kasutama mitut standardit. Ehkki taolist ristviitamist esineb kohati RTJ-des, leidub seal seda tunduvalt vähem ning iga teema arvestuspõhimõtted, võimalikud erandid ja eri käsitlused on koondatud ühte akti. See teeb vajalike sätete leidmise lihtsamaks ning dokumendi kasutamise mugavamaks ja kiiremaks.

Erinevusi on märgata keelekäsitluses ja sätete detailsuses, mis väljendub selgelt reeglistike mahulises erinevuses. Kui RTJ-des on tavapärane see, et tinglikult on olulisemad sätted esitatud rasvases kursiivkirjas, millele üldisel järgnevad tavakirjas selgitused või täiendused ja nõuete edasiarendused, siis IFRS-des on täpsustusi oluliselt rohkem. Võrdleva analüüsi tulemusel saab väita, et IFRS-de tekst on üleüldiselt RTJ-dega võrreldes kohati abstraktsem ja suuremat tõlgendamisruumi võimaldav, millest võib osaliselt tuleneda teksti ülesehituse eripära.

RTJ 3 „Finantsinstrumendid“ põhimõtted on leitavad IAS-st 39 „Finantsinstrumendid: kajastamine ja mõõtmine“ ning selle lisast A „Rakendusjuhised“, finantsvarade ja -kohustiste kajastamine on suures osas sarnane. RTJ ja IFRS arvestuspõhimõtete võrdlus on leitav lisast 7.

RTJ 4 „Varud“ põhimõtted tulenevad samanimelisest IAS-st 2, laenukasutuse kulutuste kapitaliseerimine on reguleeritud IAS-s 23 „Laenukasutuse kulutused“. RTJ ja IFRS arvestuspõhimõtete võrdlus on leitav lisast 8. Nõuded on enamasti sarnased, kuid IFRS on kohati täpsustavam ja selgitavam näiteks selliste valdkondade puhul nagu varude soetusmaksumuse mõõtmine ja varude väärtuse hindamine. IAS 2 § 21 järgi (2008 määrus 1126/2008) on lubatud varude soetusmaksumust mõõta ka normkulude ja jaehinna meetodil, mis RTJ-s 4 puuduvad. IAS-s 2 sisalduvad eraldi juhised varude soetusmaksumuse komponentide määratlemiseks varusid omavatele teenuseettevõtetele (2008 määrus 1126/2008 – IAS 2 § 19). Autori hinnangul on tegemist arvestust lihtsustava täiendusega, kuna üldjuhul keskendutakse sellele küsimusele rohkem tootmisettevõtete seisukohast.

Varude soetusmaksumusse lisatavate ostukulutuste määratlemisel on IAS-st 2 leitav säte, mille alusel arvatakse kaubanduslikud allahindlused, hinnaalandid ja muu sarnane ostukulutuste määramisel maha (2008 määrus 1126/2008 – IAS 2 § 11). Toomiskulutuste puhul on RTJ-s 4 tootmise otsekulude puhul olemas püsivate tootmise üldkulutuste kirjeldus ja jagamise põhimõtted (RTJ 4 muudetud 2009 § 10), kuid puudub IAS 2 §-s 12 (2008 määrus 1126/2008) sisalduv tootmise muutuvkulude mõiste ja varudele jaotamise käsitlus. Samuti ei ole RTJ-s 4 selgitust selle kohta, kuidas peaks püsivate üldkulutuste jaotus toimuma ebatavaliselt suure tootmismahu korral, ehkki on selgitatud, kuidas see peaks tootmise alakoormusel toimuma, IAS-s 2 on vastavad põhimõtted esitatud §-s 13 (2008 määrus 1126/2008).

Erinevalt RTJ-st 5 „Materiaalne ja immateriaalne põhivara“, kus on materiaalse ja immateriaalse põhivara nõuded kokku pandud, on IFRS puhul need reguleeritud mitmes eri standardis: IAS 16 „Materiaalsed põhivarad“, IAS 23 „Laenukasutuse kulutused“, IAS 36 „Varade väärtuse langus“, IAS 38 „Immateriaalsed varad“ ning IFRS 5 „Müügiks hoitavad põhivarad ja lõpetatud tegevusvaldkonnad“. RTJ ja IFRS arvestuspõhimõtete võrdlus on leitav lisast 9. Nõuded on üldjoontes sarnased mõnede erisustega, millest on autori hinnangul olulisim see, et IFRS võimaldab kajastada põhivara nii soetusmaksumuse kui ka ümberhindluse meetodist lähtuvalt (2008 määrus 1126/2008 – IAS 16 § 29), RTJ 5 ümberhindluse meetodi kasutamist ei võimalda. Lisaks esineb mõningaid erisusi mõistetes.

Laenukasutuse kulutuste puhul on IFRS-s esitatud loetelu kapitaliseerimisele lubatud kulutustest, RTJ käsitlus on veidi laiem, lubades kapitaliseerida kõiki varaobjekti valmistamisega otseselt

seotud laenukasutuse kulutusi. Samuti on IFRS-s täpsemalt selgitatud kapitaliseeritavate laenukasutuse kulutuste summa leidmine. Peale selle on RTJ-s üldsõnalisem müügikulutuste käsitlus. Seevastu on RTJ-s pikem loetelu piiramatul kasuliku elueaga materiaalistest põhivaradest, immateriaalsete põhivarade puhul on IFRS-s rohkem näiteid väljaminekutest, mida vara soetusmaksumusse kapitaliseerimise asemel kajastatakse perioodikuluna.

Piiramatul elueaga immateriaalse vara või veel mitte kasutusvalmis oleva immateriaalse vara arade väärtuse testi puhul on IAS 36 § 10 järgi (2008 määrus 1126/2008) võimalus viia test läbi ükskõik mis ajal aruandeaasta jooksul, kuid peab olema täidetud tingimus, et see viiakse läbi igal aastal samal ajal. RTJ 5 § 59 (muudetud 2009) järgi viiakse vara väärtuse testi läbi aruandekuupäeva seisuga. Samuti on IAS-s 36 säte, mille kohaselt võib erinevate immateriaalsete varade väärtuse langust kontrollida eri aegadel (2008 määrus 1126/2008 – IAS 36 § 10). IAS-s 36 eristatakse vara väärtuse languse indikaatoritena (majandus)üksusesiseseid ja -väliseid informatsiooniallikaid (2008 määrus 1126/2008 – IAS 36 § 12), kuid sisulist olulist erinevust RTJ-ga võrreldes ei ole.

IAS-s 36 sisaldub täiendav kriteerium, mille kohaselt saab varasemalt kajastatud vara väärtuse langusest tulenevat kahjumit tühistada, kui vara kaetava väärtuse määramisel kasutatud hinnangud on pärast esialgse kahjumi kajastamist muutunud (2008 määrus 1126/2008 – IAS 36 § 111), RTJ asjakohastes sätetes sellist võimalust otseselt ei tulene. Lisaks puudub RTJ-s 5 raha genereeriva üksuse allahindluse tühistamisel IAS 36 § 123 säte (2008 määrus 1126/2008), mille kohaselt tohib vara bilansilist (jääk)maksumust, mis oleks kindlaks määratud varasema allahindluse toimumiseta amortisatsiooni ja kulumit kaasamata, suurendada summani, mis ei ületaks selle kaetavat väärtust ja bilansilist (jääk)maksumust olenevalt sellest, kumb on väiksem.

IFRS 5 §-s 25 (2008 määrus 1126/2008) täpsustatakse laenukasutuse kulutuste kapitaliseerimist, mille kohaselt saab jätkata müügiks hoitavaks liigitatud müügigrupiga seotud kohustistest tulenevate intressi ja teiste kulude kajastamist. Seega tuleks kulude kapitaliseerimine pärast ümberklassifitseerimist lõpetada ja jätkata perioodikuluna kajastamist. IFRS 5 § 18 (2008 määrus 1126/2008) järgi tuleb hinnata vara väärtust vahetult enne selle esmast liigitamist müügiks hoitavaks varaks, RTJ 5 §-s 82 (muudetud 2009) on vara väärtuse hindamise kohta lisatud üldisem nõue, kirjutamata otseselt ette selle kohustuslikku toimumise aega.

RTJ 8 „Eraldised, tingimuslikud kohustused ja tingimuslikud varad“ sätted tulenevad põhiliselt samanimelisest standardist IAS 37, spetsiifilised teemad on reguleeritud standardites IAS 12

„Tulumaks“ ja IAS 19 „Hüvitised töötajatele“. RTJ ja IFRS arvestuspõhimõtete võrdlus on leitav lisast 10. Eraldise kajastamise mõiste on veidi erinev, IAS 37 § 23 (2008 määrus 1126/2008) järgi on selle realiseerumise tõenäosuse hindamine sõnastatud selliselt, et sündmuse toimumise tõenäosus peab olema suurem selle mittetoimumise tõenäosusest. RTJ 8 §-s 13 (muudetud 2009) on see täpsemalt sõnastatud („eraldise kajastamiseks peab selle realiseerumise tõenäosus olema üle 50%“), mis on sisult sama tähendusega.

Tingimuslike kohustiste kajastamine on RTJ 8 §-s 13 (muudetud 2009) selgemalt piiritletud, mille kohaselt on sellega tegemist siis, kui eraldise realiseerumise tõenäosus on alla 50%. IAS 37 § 23 järgi (2008 määrus 1126/2008) ei tule tingimuslikku kohustist kajastada, kui majanduslike ressursside vähenemine on äärmiselt vähetõenäoline. Spetsiifiliste eraldiste puhul on RTJ-s ja IFRS-s suuremad erinevused, näiteks keskkonnakahjustuste eraldiste kohta on RTJ-s 8 sisalduvate konkreetsete nõuete asemel IFRS-s üldised nõuded, mida kohaldada. Samamoodi on näiteks pensionieraldiste sätted IFRS-s RTJ-st oluliselt detailsemad ja edasilükkunud tulumaksu kohustised ei ole Eestis tulenevalt tulumaksusüsteemi eripäradest asjakohased.

RTJ 9 „Rendiarvestus“ sätted tulenevad IAS-st 17 „Rendid“, arvestuspõhimõtete võrdlus on leitav lisast 11. Arvestusmeetodite võrdleval analüüsil ei tuvastanud autor märkimisväärseid erisusi, kohati on kasutusel erinev terminite sõnastus ning IAS-s 17 on jäetud rohkem tõlgendamisruumi. Näiteks rendilepingu kapitalirendiks klassifitseerimise puhul oluliste omandiga seotud riskide ja hüvede ülemineku kriteeriumide puhul seatakse IAS-s 17 üldisem tingimus, et rendiperiood peab hõlmab „suurema osa“ vara majanduslikust elueast, samas RTJ-s 9 on termini „suurema osa“ asemel kasutatud konkreetset näitajat „üle 75%“. Sama kehtib rendimaksete miinimumsumma nüüdisväärtuse kohta rendi jõustumise kuupäeval, mis IFRS käsitluses peab olema peaaegu sama suur kui renditava vara õiglane väärtus, RTJ tõlgendab seda üle 90% suuruse osana. (RTJ 9 muudetud 2009 § 12; 2008 määrus 1126/2008 – IAS 17 § 10)

RTJ 10 „Tulu kajastamine“ sätted tulenevad põhiliselt standarditest IAS 18 „Müügitulu“ ja IAS 11 „Ehituslepingud“. RTJ ja IFRS arvestuspõhimõtete võrdlus on leitav lisast 12, võrdleva analüüsi tulemusena ei tuvastanud autor olulisi erinevusi arvestusmeetodites.

RTJ 12 „Valitsusepoolne abi“ sätted tulenevad standarditest IAS 20 „Valitsusepoolse sihtfinantseerimise arvestamine ja valitsusepoolse abi avalikustamine“, IAS 41 „Põllumajandus“, RTJ ja IFRS arvestuspõhimõtete võrdlus on leitav lisast 13. Varade, tegevuskulude ja mitterahalise

sihtfinantseerimise puhul on RTJ 12 kohaselt kajastamisel lubatud rakendada kahte alternatiivset meetodit, milleks on bruto- ja netomeetod (RTJ 12 muudetud 2009 § 15). Ehkki IAS-s 20 ei ole neid termineid otseselt välja toodud, saab sisust lähtudes väita, et RTJ ja IFRS sihtfinantseerimise arvestusmeetodid on olulises osas kooskõlas. Lisaks on nii RTJ kui ka IFRS puhul oluline sihtfinantseerimise kajastamisel lähtuda tulude ja kulude vastandamise printsiibist (RTJ 12 muudetud 2009 § 11; 2008 määrus 1126/2008 – IAS 20 § 12).

Kokkuvõttes selgus 2009. aastal jõustunud RTJ ning vastavate IAS ja IFRS sätete analüüsil, et olulised lahknevused kahe arvestustava puhul puuduvad. Kui RTJ-d on pigem mitmeid arvestuspõhimõtteid koondavad, siis IFRS teemakäsitlus on kohati detailsem, ent ka suuremat tõlgendamisvabadust lubav. Tulenevalt põhjalikkusest ja rohkematest selgitustest on IFRS-le tuginevate juhendite puhul soovitatav lisaks valdkondadele, mida kohalikul tasemel ei reguleerita, eeskju võtta keerukamate teemade puhul, nagu finantsinstrumendid, varud või põhivara, lisaks veel IFRS punktidest.

2.3. Aastatel 2009–2013 jõustunud Raamatupidamise Toimkonna juhendite võrdlus rahvusvaheliste standarditega

Jaotisse on lisatud aastatel 2009 ja 2013 jõustunud (muudetud vastavalt 2009 ja 2011, RTJ 12 muudetud 2011 ja 2014) Raamatupidamise Toimkonna juhendites toimunud põhilised muudatused, mis on leitud eeltoodud juhendite redaktsioonide võrdlev analüüsil. Olulisemate arvestusmeetodite võrdlev analüüs on esitatud lisades 14–20, jaotises tuuakse välja lisaks analüüsi kokkuvõttele ka muud põhilised muudatused, mis tulid välja RTJ redaktsioonide võrdlusel tarkvara Adobe Acrobat'i kasutades. Peale selle on lisatud Raamatupidamise Toimkonna hinnang kohalike juhendite vastavusest rahvusvahelise standardiga IFRS for SME, IFRS for SME vastavad arvestuspõhimõtted on esitatud lisades 7–13.

Lisast 14 nähtub, et RTJ-s 3 toimusid ulatuslikud muudatused. Juhendit täiendati omakapitaliinstrumentide peatükiga (RTJ 3 muudetud 2011 §-d 50–60), mille nõuded sisaldasid varem osaliselt jaotises „Kajastamine bilansis ja kasumiaruandes“. Peale selle lisati finantsinstrumentide käsitlus, millel on finantskohustise ja omakapitali komponent, käsitlus on olemas IFRS-s ja IFRS for SME-s (RTJ 3 muudetud 2011 § 52). Veel lisati võimalus kajastada muude kui monetaarsete varade üleandmisega saadud dividende (RTJ 3 muudetud 2011 § 55).

Peale selle lisati põhjalikud sätted omakapitaliinstrumentide kajastamise kohta, mida emiteeritakse enne nende eest tasu laekumist, mis on asjakohane näiteks osatüingu asutamisel sissemakseid tegemata (RTJ muudetud 2011 3 § 56). Uuendus tuleneb autori hinnangul ilmselt sellest, et vahetult enne RTJ 3 jõustumist hakkasid kehtima äriseadustiku sätted, mille alusel ilmus võimalus asutada osatüing esmast sissemakset tegemata (Sömmer 2015).

Autori hinnangul on omakapitaliinstrumentide kajastamist käsitlevate sätete lisandumine oluline kohalike juhendite ajakohastamisel ja aruandekohustuslaste vajaduste arvessevõtmisel, kuna tööandjate seas on üha populaarsemaks muutumas töötajatele ettevõtte netovarast osasaamise võimaldamine näiteks läbi aktsioptsioonide. See omakorda suurendab finantsaruannete koostajate nõudlust vastavate arvestuspõhimõtete järele.

Kohati muutusid finantsvarade ja -kohustiste mõisted, näiteks kõikide nõuete puhul on kohustuslik korrigeeritud soetusmaksumuses kajastamine, juhendi eelmise redaktsiooni järgi tuli edasimüügi eesmärgil soetatud nõudeid kajastada õiglasel väärtuses (RTJ 3 muudetud 2011 § 11). Finantskohustiste puhul suurenes korrigeeritud soetusmaksumuses kajastatavate kohustiste osakaal, kuna kaotati eelmises redaktsioonis nõutud õiglasel väärtuses kajastamine edasimüügi eesmärgil soetatud finantskohustiste puhul, finantskohustistest on lubatud õiglasel väärtuses kajastada endiselt negatiivse väärtusega tuletisinstrumente (RTJ 3 muudetud 2011 § 13).

Lisati säte finantsvarade kohta, mille õiglast väärtust ei ole võimalik usaldusväärset hinnata. Sellisel juhul määratakse vara soetusmaksumuseks vara bilansiline väärtus, mis kehtis hetkel, mil vara õiglast väärtust sai usaldusväärset hinnata. Varem eristati taoliste finantsvaradena üksnes investeeringud aktsiatesse ja teistesse omakapitaliinstrumentidesse, mida tuli kajastada väärtuses, mis leiti soetusmaksumusest väärtuse langusega seotud allahindluse mahaarvamisel. (RTJ 3 muudetud 2009 § 16; RTJ 3 muudetud 2011 § 18)

Raamatupidamise Toimkonna hinnangul ei ole RTJ 3 puhul erinevused IFRS for SME-ga märkimisväärsed, mõne sätte puhul on loobutud standardis pakutud valikuvõimalusest valida IFRS for SME või IFRS kajastamismeetodi vahel. Ehkki standardis on eraldi kirjeldatud riskimaandamise eesmärgil soetatud finantsinstrumentide kajastamise (*hedge accounting*) erireegleid, ei pidanud Toimkond vajalikuks neid juhenditesse lisada tulenevalt piiratud

kasutajaskonnast Eestis. (RTJ 3 muudetud 2011 § 63) Autori hinnangul on taoline lähenemine põhjendatud, kuna autorile teadaolevalt suurem osa ettevõttest, kes kasutavad riskimaandamise reegleid, rakendavad finantsaruannete koostamisel IFRS arvestuspõhimõtteid. Seega ei tundu nende sätete lisamine asjakohane.

RTJ 4 puhul ei ole muudatused ulatuslikud (vt lisa 15), nõuded on IFRS for SME-ga kooskõlas. Eelnevaga võrreldes on tehtud mõningaid lihtsustusi, näiteks kaotati võimalus laenukasutuse kulutuste kapitaliseerimiseks varude soetusmaksumusse (RTJ 4 muudetud 2011 § 9). Samas lisati nii IFRS for SME-s kui ka IFRS-s sisalduvad sätted varude soetusmaksumuse mõõtmise kohta, mille kohaselt saab selleks kasutada standardhinna, jaehinna või viimase ostuhinna meetodit (RTJ 4 muudetud 2011 § 14). Varude soetusmaksumuse arvestusmeetodite jaotise pealkirja täpsustati, muutes selle vasteks „Arvestusmeetodid varude kulusse kandmisel“, mis on autori hinnangul asjakohane muudatus, kuna annab vastavate sätete sisu paremini edasi.

Lisast 16 selgub, et RTJ 5 puhul on sarnaselt varudega kaotatud võimalus kapitaliseerida laenukasutuse kulutusi materiaalse põhivara soetusmaksumusse ning lisati eraldi säte kulutustest, mida ei saa kapitaliseerida (RTJ 5 muudetud 2011 § 16). Amortisatsioonimeetodite osa täiendati lubatavate valikutega, tuues eraldi välja, et lisaks lineaarsele meetodile võib veel kaaluda kahaneva jäägi või tootmisühiku meetodi rakendamist (RTJ 5 muudetud 2011 § 25). Tegemist ei ole olulise muudatusega, kuna meetodid on lubatud ka IFRS kasutajatele ehk nende rakendamine oli aktsepteeritav ka juhendite eelmise redaktsiooni kohaselt. Peale selle täpsustati asjaolusid, mida tuleks põhivara kasuliku eluea määramisel arvesse võtta (RTJ 5 muudetud 2011 § 26) ning lisati indikatsioonid vara aruandekuupäevajärgse lõppväärtuse või kasuliku eluea muutuse kohta (RTJ 5 muudetud 2011 § 30).

Immateriaalsete varade puhul on uuendatud teadus- ja arendustegevuse kulutuste mõisteid, samuti on lisatud arenduskulutuste alternatiivne kajastamisviis, mille kohaselt võib lisaks varasemas juhendi redaktsioonis olemasolevale kulude kapitaliseerimisele kajastada arenduskulutusi ka tekkepõhiste kuludena, kui need kulud ei moodusta osa mingist muust vara kajastamiskriteeriumitele vastavast varaobjektist (RTJ 5 muudetud 2011 § 13). Samuti on uue redaktsiooni kohaselt keelatud kapitaliseerida immateriaalse põhivara soetusmaksumusse kulutusi, mida on varasematel perioodidel kuluna kajastatud (RTJ 5 muudetud 2011 § 43).

Immateriaalsete põhivarade kajastamisel toimus lisaks veel üks oluline muudatus, mille kohaselt

kehtib eeldus, et kõik immateriaalsed põhivarad on piiratud kasuliku elueaga, kui seda ei ole võimalik usaldusväärset määrata, tuleb vara amortiseerida kuni 10 aasta jooksul (RTJ 5 muudetud 2011 § 46–47). Sellest tulenevalt puudub ka vajadus varasemalt piiramatult kasuliku elueaga immateriaalsete põhivarade, sealhulgas firmaväärtuse vara väärtuse testi läbiviimiseks igal aruandekuupäeval (RTJ 5 muudetud 2011 § 53). Varade väärtuse hindamise osasse on lisatud sätte kolmandatelt isikutelt saadud hüvitiste kajastamise kohta materiaalse põhivara objektide eest, mille väärtus on langenud, mis on kadunud või millest on loobutud (RTJ 5 muudetud 2011 § 52).

Samuti lisati sätte varade allahindluse proportsionaalse jagamise kohta, mille alusel ei hinnata ühtki vara allapoole summast, mis on madalam vara õiglasest väärtusest (miinus müügikulutused) või vara kasutusväärtusest või nullist allapoole (RTJ 5 muudetud 2011 § 70). Samuti tuleb väärtuse languse tühistamise järel teostada vara amortisatsioonimäärade ülevaatamine (RTJ 5 muudetud 2011 § 74). Põhivarade müüki käsitlev jaotis asendati põhivarade bilansist eemaldamise peatükiga, ehkki sisu on sarnaseks jäänud. Lisaks müügihetkele on kriteeriumiks veel see, kui bilansis hoitav põhivara ei tekita edasisel kasutusel või müügil tõenäoliselt majanduslikku kasu. (RTJ 5 muudetud 2011 § 76) Seega on välja jäetud eelnevas redaktsioonis sätted põhivara müügiotet ümberklassifitseerimise kohta.

RTJ 5 nõuded on IFRS for SME-ga pigem kooskõlas, ehkki arenduskulutuste puhul pidas Raamatupidamise Toimikond vajalikuks pakkuda kajastamisel välja kaks alternatiivi: kuluna kajastamist vastavalt IFRS for SME-le ning kulutuste kapitaliseerimist vastavalt IFRS-le. Taolist valikut on põhjendatud sellega, et Eestis tegutseb mitmeid uuenduslikke ettevõtteid, kes saavad tulenevalt IFRS käsitlesest tegeleda arendustegevusega täiendavat omakapitali kaasamata selleks reaalselt majanduslike vajaduste puudumisel hetkeni, mil hakatakse väljatöötatud tootest või teenusest majanduslikku kasu saama. (RTJ 5 muudetud 2011 § 84–87)

Lisaks on autori hinnangul arenduskulutuste kapitaliseerimist lubavad sätted vajalikud selleks, et finantsaruannete lugejad saaksid ülevaate, kui suur osa ettevõtete rahavoogudest suunatakse arendustegevusse. Eriti oluline on see informatsioon näiteks idufirmadesse investeerinud investorite jaoks, kelle huvi on saada aru, kuidas firmasse investeeritud raha kasutatakse.

RTJ 8 nõuded on eelmise redaktsiooniga üldiselt samaks jäänud (vt lisa 17), kohati on muudetud sõnastust ja sätete järjekorda. Lisati kajastamise reeglid olukorraks, kui ettevõttel on teatud eraldisega õigus nõuda selle hüvitamist kolmandatelt osapooltelt (RTJ 8 muudetud 2011 § 24).

Lisati töösuhte lõpetamise hüvitistega seotud eraldiste käsitus, varem olemasolevat pensionieraldiste jaotist laiendati muudele töösuhtejärgsete hüvitiste eraldistega, kajastamise nõuded ei muutunud (RTJ 8 muudetud 2011 § 42–44). Juhend on IFRS for SME-ga enamjaolt kooskõlas, detailselt on reguleerimata pensionieraldiste ja muude töösuhtejärgsete hüvitiste ning edasilükkunud tulumaksu varade ja kohustuste arvestus. Raamatupidamise Toimkonna hinnangul ei olnud need valdkonnad juhendi vastuvõtmise ajal juhendi rakendajatele aktuaalsed. (RTJ 8 muudetud 2011 §-d 56–58)

RTJ-s 9 puuduvad sisulised muudatused (vt lisa 18), peaaegu kõik nõuded on IFRS for SME-ga kooskõlas. Ainuke erand on kapitalirendi tingimustel müük-tagasirenditehingud müüja-tagasirentija seisukohalt, kuna IFRS for SME kohaselt tuleb amortiseerida vahe „müüdüd” vara müügihinna ja bilansilise väärtuse vahel tulusse rendiperioodi jooksul. Kohaliku juhendi alusel tuleb tehingut kajastada kui vara tagatisel võetud laenu ning tulu ja suuremat amortisatsioonikulu ei kajastata. (RTJ 9 muudetud 2011 § 48)

RTJ 10 on tehtud pigem vähe muudatusi (vt lisa 19), juhend on IFRS for SME-ga kooskõlas (RTJ 10 muudetud 2011 § 52). Bartertehingute puhul on lisatud juhend, kuidas kajastada müügitehingut, kui saadud ega antud vara õiglast väärtust ei ole võimalik usaldusväärselt hinnata, mis varasemas juhendis puudub (RTJ 10 muudetud 2011 § 15). Valmidusastme määramise punktide juures on lisandunud säte, milline peaks olema kajastamine, kui tuluna kajastatud summa laekumine muutub ebatõenäoliseks (RTJ 10 muudetud 2011 § 36). Muudetud on ka liitumistasude kajastamise näidet.

RTJ 12 puhul toimusid 2009. aastal jõustunud redaktsiooniga võrreldes põhimõttelised muudatused (vt lisa 20). Juhendit muudeti lisaks 2011. aastale ka 2014. aastal, samas ei ole kahe eeltoodud redaktsiooni vahel olulisi erinevusi, 2013. aastal jõustus 2014. aasta muudatustega redaktsioon. 2009. aasta juhendiga võrreldes lihtsustati oluliselt sihtfinantseerimise kajastamisepõhimõtted, uus lähenemine sisaldas osaliselt nii IFRS for SME kui ka IFRS lähenemist.

Muutusi sihtfinantseerimise tuluna kajastamise tingimused, kadus sihtfinantseerimise tulude ja kulude vastandamise nõue (RTJ 12 muudetud 2011 § 10). Varasemalt eristatud eriliigilised sihtfinantseerimise käsitlused ühtlustati, millega kaotati sellise sihtfinantseerimise käsitlus, mida saadakse varasemate perioodide kulude eest või millega ei kaasne täiendavaid tulevikku suunatud tingimusi, samuti valitsuselt saadud tingimuslikult tagastamatu laenu, põllumajandusliku tootmise ning mitterahalise sihtfinantseerimise põhimõtted (RTJ 12 muudetud 2009 §-d 12–13, 16, 22–23).

Seega eristatakse juhendis kahte liiki ehk varade ja tegevuse sihtfinantseerimist.

2009. aasta juhendis sisaldunud tegevuskulude sihtfinantseerimise käsitlus asendati tegevuse sihtfinantseerimisega, seejuures kaotati 2009. aasta juhendis sisaldunud bruto- ja netomeetod (RTJ 12 muudetud 2009 § 21). Varade sihtfinantseerimise kajastamisel eristatakse 2013. aastal jõustunud juhendi redaktsioonis kahte alternatiivset kajastamismeetodit, mida erinevalt 2009. aasta juhendist ei nimetata bruto- ja netomeetodiks, lisaks erinevad 2009. ja 2013. aasta juhendite meetodid ka sisuliselt.

2013. aasta juhendi sätted ei ole täielikult vastavuses IFRS for SME põhimõtetega, kuna IFRS for SME standard ei võimalda varade sihtfinantseerimise kajastamist netomeetodil (Mikhaylova 2016). Seega võib siin näha sarnast lähenemist varasemalt kehtinud IFRS põhimõtetega, ehkki esineb sisulisi lahknevusi. Raamatupidamise Toimkonna hinnangul on netomeetod aktsepteeritav, kuna varade sihtfinantseerimist saab käsitleda sihtfinantseerimise andjalt põhivara soetusmaksumuse hüvitamisena, mis tähendab, et põhivara soetusmaksumus oleks justkui sihtfinantseerimise võrra väiksem (RTJ 12 muudetud 2011 § 20).

Kokkuvõttes on 2013. aastal jõustunud juhendites toimunud märkimisväärseid muudatusi, autori hinnangul on kõige enam muutunud eelkõige juhendid RTJ 3, RTJ 5 ja RTJ 12, juhendis RTJ 9 ei toimunud üldse või toimus pigem vähe olulisi muudatusi. RTJ 3 puhul muutus finantsvarade ja -kohustiste kajastamine ning lisati mõnede omakapitaliinstrumentide käsitlus. RTJ 4 lisati varude soetusmaksumuse mõõtmise meetodid ning sarnaselt RTJ-le 5 kaotati võimalus kapitaliseerida laenukasutuse kulutusi vastavalt varude ja materiaalsete põhivarade soetusmaksumusse. Peale selle kaotati immateriaalsete põhivarde piiramatu kasuliku eluea käsitlus ning lisati võimalus kajastada arenduskulutusi perioodikuluna, RTJ-s 12 lihtsustati oluliselt eri sihtfinantseerimise liikide kajastamist.

2.4. Aastatel 2013–2018 jõustunud Raamatupidamise Toimkonna juhendite võrdlus rahvusvaheliste standarditega

2.4.1. Aastatel 2013–2016 jõustunud Raamatupidamise Toimkonna juhendite võrdlus

Tulenevalt sellest, et 2016. ja 2018. aastal jõustunud Raamatupidamise Toimkonna juhendites ei ole toimunud varasemate redaktsioonidega võrreldes märkimisväärselt muudatusi, on jaotisse 2.4.

koondatud kahe aastapaari RTJ redaktsioonide võrdlused. Jaotises 2.4.1. on esitatud 2013. ja 2016. aastal jõustunud (muudetud vastavalt 2011 ja 2016) RTJ redaktsioonide võrdluse kokkuvõte. Juhendit RTJ 12 muudeti lisaks 2011. aastale ka 2014. aastal, 2013. aastal jõustus 2014. aasta muudatustega redaktsioon, juhendi mõlemate redaktsioonide analüüs on esitatud jaotises 2.3.

Jaotises 2.4.2. on leitav 2016. ja 2018. aasta (muudetud vastavalt 2016 ja 2017) RTJ redaktsioonide võrdluse kokkuvõte. Olulisemate arvestusmeetodite võrdlev analüüs on esitatud lisades 14–20, jaotises tuuakse välja lisaks analüüsi kokkuvõttele ka muud põhilised muudatused, mis tulid välja RTJ redaktsioonide võrdlusel tarkvara Adobe Acrobat'i kasutades.. Peale selle on lisatud Raamatupidamise Toimkonna hinnang kohalike juhendite vastavusest rahvusvahelise standardiga IFRS for SME, IFRS for SME vastavad arvestuspõhimõtted on esitatud lisades 7–13.

2013. aastast jõustus Euroopa Liidus aruandlusdirektiiv 2013/34/EL, mille eesmärk on ühtlustada Euroopa Liidu liikmesriikide finantsaruandluse põhimõtteid (Güldenkoh, Silberg 2014). Direktiiviga 2013/34/EL pandi esmakordselt Euroopa Liidu ajaloos õigusaktiga sätestatud alus äriühingute suuruse järgi liigitamiseks eri kategooriatesse. Loodi üldtunnustatud mikro-, väike-, keskmise suurusega ja suurettevõtja definitsioonid, mille järgi diferentseeriti ära ka eri ettevõtjate aruandekohustus. (Bušovová *et al.* 2016)

2016. aastal jõustunud RTJ-des oli kõige enam muudatusi seoses eeltoodud direktiivi kohandamisest Eesti aruandlusnõuetega, täpsustati olemasolevaid põhimõtteid ja alusprintsipe, lisati uusi mõisteid ning muudeti aruannete esitamise korda. Lisaks eristab eri kategooriatesse liigituvate ettevõtjate varieeruvale aruannete mahule veel raamatupidamise aastaaruande eesmärk. Väike-, keskmise suurusega ja suurettevõtja aruanded peavad lähtuma RPS sõnastuse kohaselt asjakohase ja tõepärase (varem „õige ja õiglase“) kajastamise põhimõttest, mikroettevõtjate puhul peetakse piisavaks vastavusraamistikust lähtumist ehk teisisõnu tuleb avalikustada üksnes EFS-ga nõutud info (Raamatupidamise seaduse ... 2018).

Eeltoodud asjaolu on üks põhjustest, miks Eesti Vabariik otsustas direktiivi 2013/34/EL Euroopa Kohtusse kaevata (Malm 2014). RTJ-s 1 viidatakse lühendatud vastavusraamistikust lähtumise kohustusele mikroettevõtja lühendatud aastaaruande koostamisel kui keelust kasutada õiglase väärtuse meetodit (RTJ 1 muudetud 2016 § 7A). Ehkki mikro- ja väikeettevõtjatele on loodud võimalus rakendada senisest oluliselt väiksemat aruandlusmahtu, puudub siiski EFS-st tulenevalt kohustus seda teha, mistõttu soovi korral võib aastaaruannetes rohkem finantsinfot avalikustada.

RTJ-s 3 ei ole varasemaga võrreldes muudatusi toimunud. RTJ-desse 4 ja 5 lisati laenukasutuse kulutuste vastavalt varude ja materiaalse põhivara soetusmaksumusse kapitaliseerimise võimalus juhul, kui vara valmistamine on pikaajalisem laenu või mõne muu võlainstrumentidiga finantseeritav protsess, kui need kulutused on seotud otseselt vara valmistamisega ning vara soetusmaksumuse seisukohast olulise mõjuga, seejuures tuleb lähtuda RTJ-s 5 kirjeldatud vastavatest kajastamisnõuetest (RTJ 4 muudetud 2016 § 9A; RTJ 5 muudetud 2016 § 16A). Laenukasutuste kulutustena on kirjeldatud RTJ 3 käsitlusele vastavaid reaalintressimäära meetodil arvestatud intresse laenudelt, kapitalirendilepingutelt ja muudelt võlainstrumentidelt ning neid tohib kapitaliseerida hetkest, mil on tekkinud vara valmistamisega seotud vältimatud laenukasutuse ja vara valmistamisega seotud kulutused. Kapitaliseerimine lõpetatakse hetkest, mil vara on valmis või selle valmistamine peatatud (RTJ 5 muudetud 2016 § 16B).

Seejuures võib vastavat arvestuspõhimõtet rakendada varude ja materiaalse põhivara kajastamisel tagasiulatuvalt eelmise perioodi võrdlusandmetele (RTJ 4 muudetud 2016 § 25). Muud märkimisväärsed muudatused puuduvad ning tegemist on ainukese lahknevusega IFRS for SME-st. Raamatupidamise Toimkonna põhjenduse kohaselt võimaldab see olla IFRS nõuetest lähtuvasse gruppi kuuluvatel ettevõtetel kooskõlas IFRS-ga. Samuti võib see olla kasulik ettevõtetele, kelle varadest moodustava suure osa võõrkapitalist finantseeritud pikaajaliselt ehitatavad varud. (RTJ 4 muudetud 2016 § 27) RTJ-des 8, 9 ja 10 ei toimunud muudatusi.

Kokkuvõttes on 2016. aastal jõustunud juhendites toimunud eelmise juhendite redaktsiooniga võrreldes tunduvalt vähem muudatusi, samas on Euroopa Liidu aruandlusdirektiivi 2013/34/EL ülevõtmisest muutunud põhjalikult peamisel avalikustamisnõudeid käsitlevad juhendid seoses ettevõtjate kategooriatesse liigitamise ning sellest tulenevalt erineva aruandlusmahu kehtestamisega. RTJ 4–5 on lisatud sarnaselt 2009. aasta juhenditega taas võimalus kapitaliseerida varude ja materiaalsete põhivarade soetusmaksumusse laenukasutuse kulutusi, ehkki vastavaid IFRS sätteid on kohalikesse juhenditesse ülevõtmisel mõneti kohandatud. Juhendites RTJ 3, 8–10 ja 12 ei toimunud olulisi muudatusi.

2.4.2. Aastatel 2016–2018 jõustunud Raamatupidamise Toimkonna juhendite võrdlus

RTJ-s 3 täpsustati õiglases väärtuses hinnatavate finantsvarade sätetes, et mikroettevõtjad peavad kajastamisel kasutama soetusmaksumuse meetodit (RTJ 3 § 11). RTJ-s 5 võeti materiaalse põhivara näidete hulgast välja ettevõtte, kelle põhiülesanne on teatud varade säilitamine või

eksponeerimine, alalhoidmisele määratud varad (RTJ 5 § 7). Samas on piiramatult eluaega materiaalse põhivarade nõuete punktis kirjeldatud eeltoodud varadele sarnased näited, nagu püsiva väärtusega kunstiteosed, muuseumieksponaadid ja raamatud (RTJ 5 § 22), millest saab järeldada, et nende materiaalse põhivarana kajastamine on aktsepteeritav.

RTJ 4 nõuded ei ole märkimisväärselt uuenenud. RTJ 8 puhul ei ole samuti suuri muudatusi toimunud, täpsustunud on kohustava sündmuse, tingimuslike varade, kahjulike lepingute, töösuhte lõpetamise hüvitiste mõiste (RTJ 8 §-d 6, 28, 38). Peale selle on lisatud tingimuslike kohustite ja varade kajastamise näited (RTJ 8 Näide 10-11).

RTJ 9 puhul toimus ulatuslik muudatus, kuna rentnikel on lubatud alternatiivselt rakendada Euroopa Liidus 2016. aastal vastu võetud uut rendiarvestust reguleerivat standardit IFRS 16, rendileandjate seisukohast ei ole kajastamine muutunud (RTJ 9 § 7). Rentnikel on võimalik rendilepinguid kajastada kas varasemalt kehtinud rendilepingute kasutus- ja kapitalirendiks liigitamise alustel (kooskõlas IFRS for SME standardiga) või vastavalt IFRS 16 arvestuspõhimõtetele, mille alusel tuleb kõikidest rendilepingutest tekkivad varad ja kohustised kajastada bilansis, erandina on märgitud lühiajalised või väheväärtuslike varade rendilepingud, mille puhul võib rendimakseid kajastada kasumiaruandes. (RTJ 9 §-d 31–32)

Vastavalt IFRS for SME või IFRS-le valitud arvestuspõhimõtte rakendamine peab olema järjepidev (RTJ 9 § 32). Raamatupidamise Toimkond on põhjendanud IFRS-st lähtuva alternatiivi lubamise seoses topeltarvestuse vältimise võimalusega suuremasse kontserni kuuluvate ettevõtete jaoks, mille puhul koostatakse konsolideeritud aruandeid IFRS-st lähtuvalt (RTJ 9 § 48). Arvestuse ühtlustumisest võib näha positiivset mõju ka taoliste ettevõtete finantsauditi läbiviimisele, kuna eelduslikult muudab see rendiarvestuse kontrolli lihtsamaks ja ressursisäästlikumaks.

Vähetahtsamad uuendused on rendiperioodi mõiste täiendamine, tootjatest ja vahendajatest rendileandjate jaoks muutus pisut rendilepingu jõustumisel kajastatava müüdud kaupade kulu mõõtmine. Varasemalt oli lubatud seda teha väljarenditud vara soetusmaksumuses või bilansilises maksumuses, kui see oli erinev, arvates mõlemal juhul maha garanteerimata jääkväärtuse nüüdisväärtuse, uuenenud juhendis on soetusmaksumuses kajastamise võimalus kaotatud (RTJ 9 § 23). Autori hinnangul ei saa sellest kajastamisel olulist erinevust tekkida.

RTJ 10 nõuetes ei ole toimunud olulisi sisulisi muudatusi. RTJ 12 nõuded ei ole samuti sisuliselt

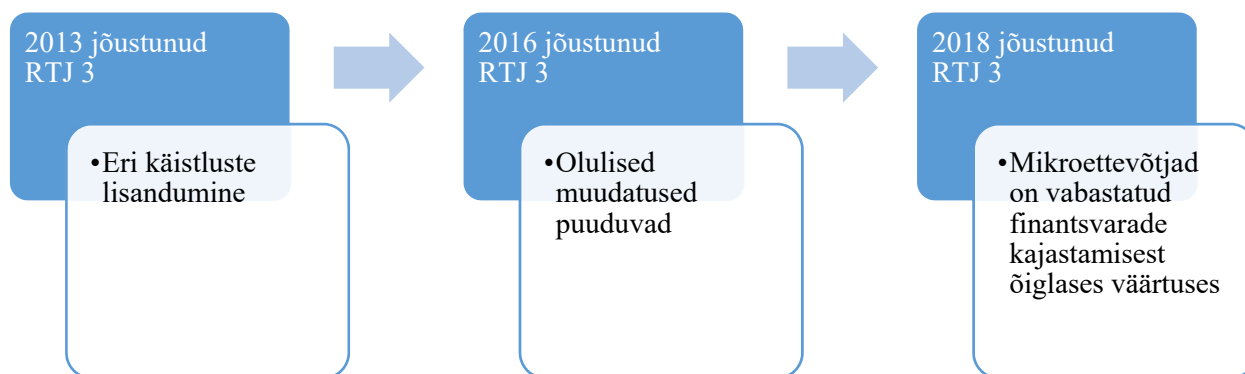
muudetud, sätteid on ühtlustatud ja koondatud ühtsemaks tervikuks, muu seas on terminitena taas kasutusele võetud bruto- ja netomeetod, mis 2013. aastal jõustunud redaktsioonis ära muudeti (RTJ 12 § 12). Tulenevalt riigi raamatupidamise üldeeskirja nimetuse muutumisega alates uue redaktsiooni jõustumisest 2017. aastal on sellele viitamisel kasutatud vastet avaliku sektori finantsarvestuse ja -aruandluse juhend (RTJ 12 § 5; RPS 2018).

Kokkuvõttes on 2018. aastal jõustunud RTJ-des toimunud kõige märkimisväärsemad muudatused seotud 2019. aastal jõustunud rendilepingute kajastamist käsitleva standardi IFRS 16 nõuete osalise sissetoomisega rendiarvestust reguleerivasse kohalikku juhendisse RTJ 9. Rendileandjate seisukohast pole olulisi muudatusi toimunud, rentnikud võivad jätkata rendilepingute kajastamist nii varasemalt kehtinud IFRS for SME põhimõtete alusel ehk klassifitseerida rente jätkuvalt kasutus- või kapitalirendiks. Samuti on lubatud alternatiivne IFRS käsitlesest lähtumine, mille alusel tuleb kõiki rendilepinguid kajastada rentniku seisukohast bilansiliste varade ja kohustistena.

2.5. Tulemuste analüüs

Antud jaotises on esitatud Raamatupidamise Toimkonna juhendite lõikes redaktsioonide järgi toimunud olulisemad muudatused. Põhiline võrdlusanalüüs on läbi viidud jaotistes 2.3. kuni 2.4.

RTJ 3 puhul toimusid põhimõttelisemad muudatused 2013. aastal jõustunud juhendis pärast seda, kui kohalike juhendite alusstandard asendus IFRS asemel IFRS for SME-ga. 2016. aastal olulisi muudatusi ei olnud ning 2018. aastal jõustus üksnes mikroettevõtjatega seotud muudatus. Nimelt täpsustati juhendit, et mikroettevõtjad on vabastatud finantsvarade kajastamisest õiglases väärtuses, muudatus tuleneb Euroopa Liidu aruandlusdirektiivist 2013/34/EL. Kokkuvõtlikult võib öelda, et finantsinstrumentide kajastamise tingimusi kohati lihtsustati ja täpsustati pärast seda, kui RTJ-de alusstandard asendus 2013. aastast IFRS for SME-ga. Olulisemaid tähelepanekuid on näha Joonisel 1.

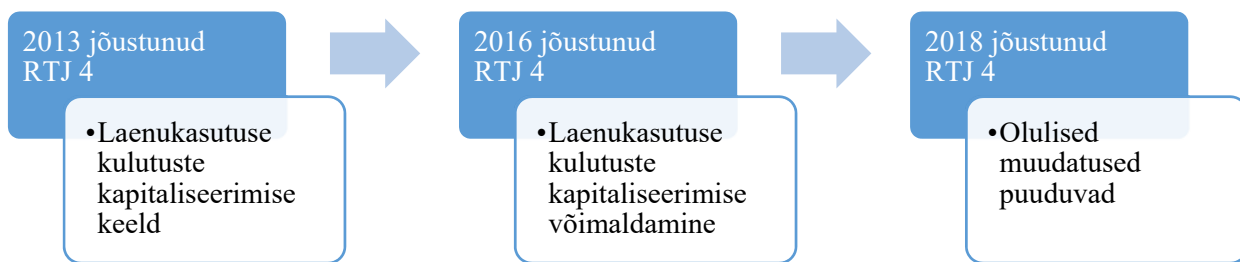


Joonis 1. 2013., 2016., 2018. aastal jõustunud redaktsioonide olulisemad muudatused – RTJ 3

Allikas: autori koostatud jaotiste 2.2.–2.4. põhjal

2013. aasta redaktsiooni lisati mitmeid uusi käsitlusi finantskohustise ja omakapitali komponendiga finantsinstrumentide, muude kui monetaarsete varade üleandmisega saadud dividendide ning enne nende eest tasu laekumist emiteeritavate omakapitaliinstrumentide kajastamise kohta. Lihtsustati edasimüügi eesmärgil soetatud nõuete ja kohustiste kajastamine, mille kohaselt asendati varasem õiglase väärtuse meetod soetusmaksumuse meetodiga. Peale selle lubati kajastada finantsvarasid, mille õiglast väärtust ei ole võimalik usaldusväärselt hinnata, bilansilises väärtuses – varem eristati selliste varadena investeringud aktsiatesse ja teistesse omakapitaliinstrumentidesse.

Jooniselt 2 nähtub, et RTJ 4 puhul toimunud olulisemad muudatused on olnud seotud laenukasutuse kulutuste soetusmaksumusse kapitaliseerimisega, mis oli lubatud kuni 2009. aastal jõustunud redaktsiooni kehtivuseni, kui kohalikud juhendid lähtusid IFRS põhimõtetest. 2013. aastal jõustunud IFRS for SME põhinevas redaktsioonis võeti see võimalus välja, kuid 2016. aastal taaskord toodi see alternatiivina sisse. Meetodit on lubatud kasutada juhul, kui vara valmistamine kestab pikaajalisemalt ning on laenu või mõne muu võlainstrumendiga finantseeritav, samuti peavad kulutused olema seotud otseselt vara valmistamisega ning olema vara soetusmaksumuse seisukohast olulise mõjuga.

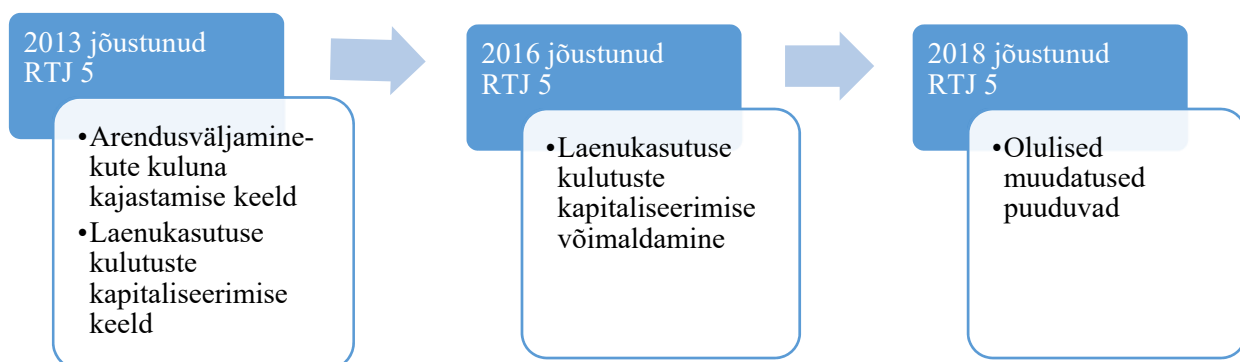


Joonis 2. 2013., 2016., 2018. aastal jõustunud redaktsioonide olulisemad muudatused – RTJ 4

Allikas: autori koostatud jaotiste 2.2.–2.4. põhjal

Põhivarade kajastamist käsitlevas juhendis RTJ 5 on toimunud mitmeid muudatusi, mis on eelkõige seotud IFRS for SME-st tulenevate nõuete lihtsustumisega 2013. aastal jõustunud juhendis. Põhilised erisused on seotud immateriaalsete põhivarade kajastamisega. Immateriaalsete põhivarade puhul hakati piiritlema kasulikku eluiga kuni 10 aastat, millest tulenevalt kaotati vara väärtuse testi läbiviimise kohustus, lisati immateriaalse põhivara soetusmaksumusse varasematel perioodidel tehtud kulutuste kapitaliseerimise keeld.

Sarnaselt varudele kehtestati 2013. aasta juhendites IFRS for SME-st tulenevalt laenukasutuse kulutuste kapitaliseerimise keeld põhivarade soetusmaksumusse, mis kaotati 2016. aastal jõustunud juhendites, tuues sellega tagasi sisse IFRS põhimõtte. 2018. aasta juhendites olulisi muudatusi ei toimunud, eeltoodud info on kokkuvõtlikult esitatud ka joonisel 3.

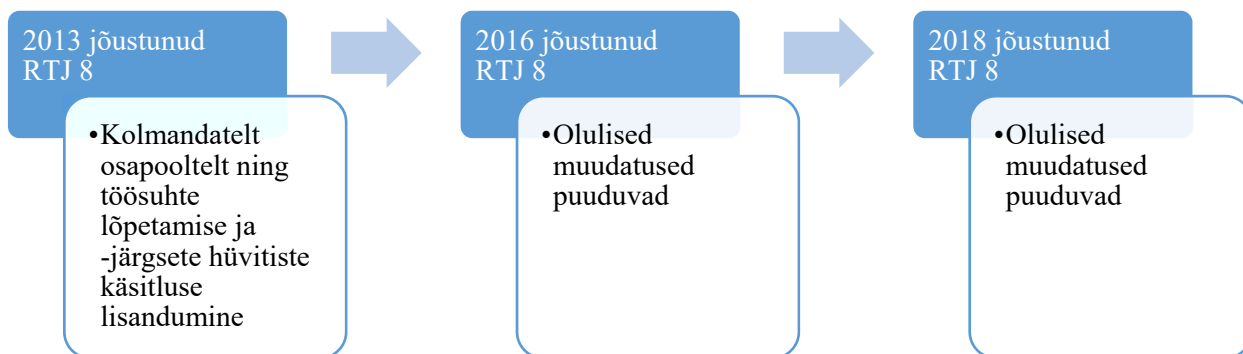


Joonis 3. 2013., 2016., 2018. aastal jõustunud redaktsioonide olulisemad muudatused – RTJ 5

Allikas: autori koostatud jaotiste 2.2.–2.4. põhjal

Jooniselt 4 nähtub, et eraldiste, tingimuslike varade ja kohustiste juhendis RTJ 8 toimusid põhilised muudatused 2013. aasta redaktsioonis. Lisati selliste eraldiste käsitlus, millega on õigus nõuda

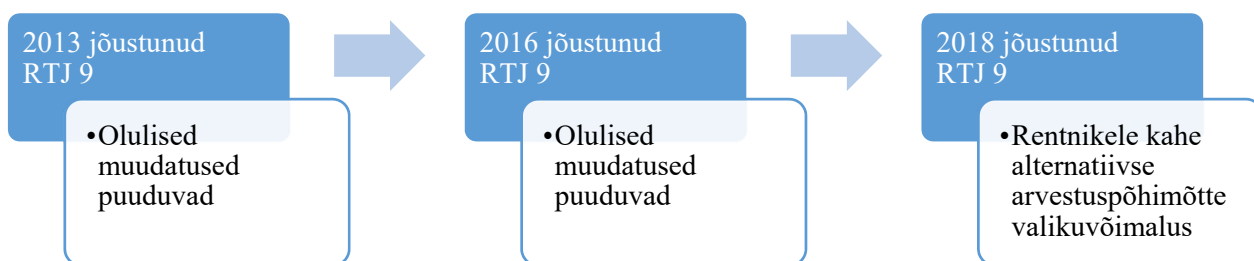
hüvitust kolmandatelt osapooltelt ning töösuhte lõpetamise ja töösuhtejärgsete hüvitiste kajastamise võimalus. Tegemist on selliste arvestuspõhimõtetega, mis sisalduvad ka IFRS-s, seega on tegemist pigem käsitluse täpsustumisega.



Joonis 4. 2013., 2016., 2018. aastal jõustunud redaktsioonide olulisemad muudatused – RTJ 8

Allikas: autori koostatud jaotiste 2.2.–2.4. põhjal

Rendiarvestust reguleerivas juhendis RTJ 9 ei ole 2013. ja 2016. aastal jõustunud juhendi redaktsioonides märkimisväärseid muudatusi toimunud, seega puudus IFRS for SME arvestusmeetoditele üleminekul oluline mõju. Küll aga toimus 2018. aasta juhendis põhimõttelisem muudatus seoses 2019. aastal jõustunud uue rendiarvestuse standardi IFRS 16 põhimõtetest lähtuva arvestusmeetodi lubamisega kohalikus juhendis lisaks olemasolevale IFRS for SME variandile. Nimelt saavad rentnikud valida, kas jätkata rendilepingute liigitamist kasutaja kapitalirendiks või kajastada kõiki rendilepingutest tekkivaid varasid ja kohustisi bilansis. IFRS 16 põhimõtte valimisel saab kajastada ainukese erandina endisel kujul lühiajaliste või väheväärtuslike varade rendilepingud, mille puhul võib rendimakseid kajastada lineaarselt kuluna. Eeltoodud muudatuste ülevaade on kokkuvõtlikult esitatud Joonisel 5.

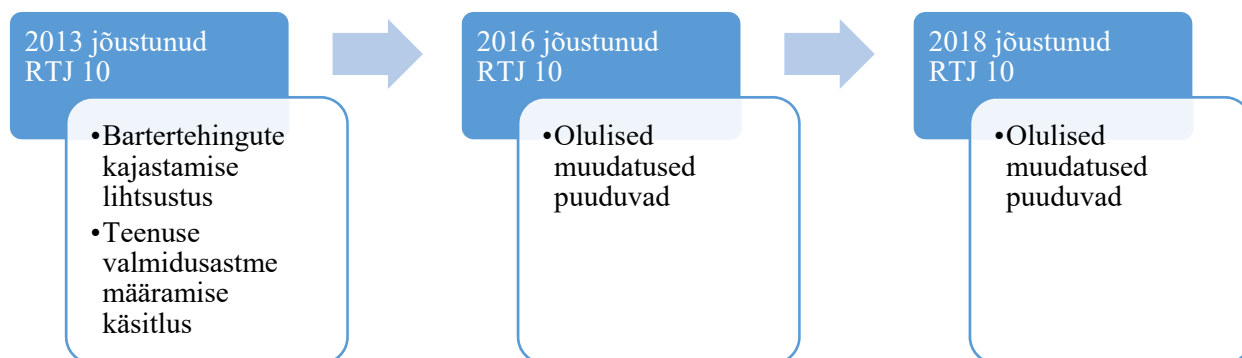


Joonis 5. 2013., 2016., 2018. aastal jõustunud redaktsioonide olulisemad muudatused – RTJ 9

Allikas: autori koostatud jaotiste 2.2.–2.4. põhjal

Joonisel 6 on välja toodud RTJ-s 10 toimunud tuluarvestuse põhimõtete muudatuste ülevaade.

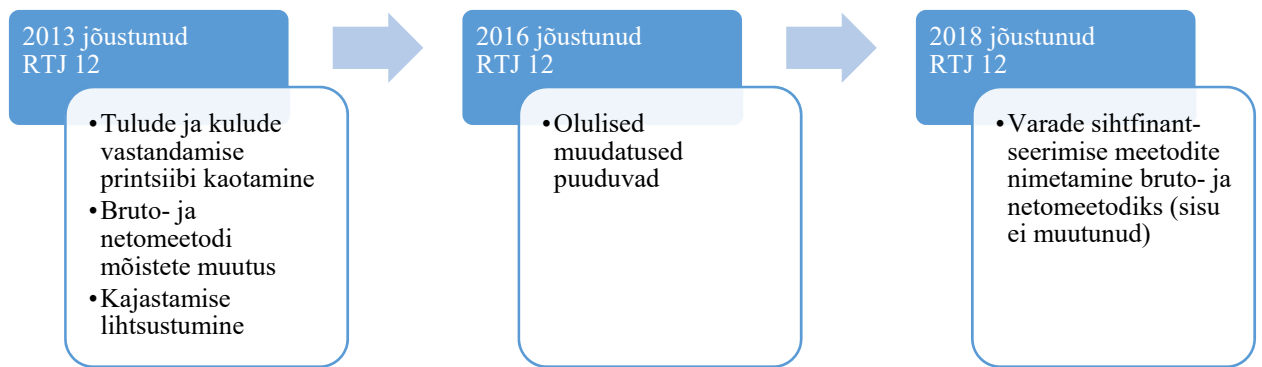
Põhilised muudatused toimusid taaskord 2013. aasta juhendi redaktsioonis, 2016. ja 2018. aastal olulisi muudatusi ei toimunud. 2013. aastal lisati teenuse valmidusastme määramise käsitlus ning lihtsustati bartertehingute kajastamine. Tegemist on käsitluse täpsustumisega, kuna eeltoodud arvestuspõhimõtted sisalduvad ka IFRS-s.



Joonis 6. 2013., 2016., 2018. aastal jõustunud redaktsioonide olulisemad muudatused – RTJ 10
Allikas: autori koostatud jaotiste 2.2.–2.4. põhjal

RTJ 12 arvestusmeetodites toimusid põhilised muudatused 2013. aastal jõustunud juhendi redaktsioonis, mil lihtsustati oluliselt sihtfinantseerimise kajastamisepõhimõtteid, uus lähenemine sisaldas osaliselt nii IFRS for SME kui ka IFRS lähenemist. Kaotati IFRS-st tulenev sihtfinantseerimise tulude ja kulude vastandamise nõue ning muudeti sihtfinantseerimise tuluna kajastamise tingimusi. 2009. aasta juhendis sisaldunud bruto- ja netomeetodite sisu. Ehkki eeltoodud meetodite sisu ei vasta täielikult IFRS põhimõtetele, on erisusi ka IFRS for SME-ga, kuna standard ei võimalda varade sihtfinantseerimise kajastamist netomeetodil. Eriiigilise sihtfinantseerimise käsitluse ühtlustamisega kaotati mitmed eri käsitlused, nagu põllumajandusliku tootmise ja mitterahaline sihtfinantseerimine. Seega toimus meetodite ja mõistete ühtlustamine, mille tulemuseni jäeti alles üksnes varade ja tegevuse sihtfinantseerimise arvestuspõhimõtted. 2018. aasta juhendis lisati varade sihtfinantseerimise meetodite juurde täpsustus, millega lisati meetoditele bruto- ja netomeetod nimetus, meetodite sisu ei muutunud.

Joonisel 7 on lühidalt välja toodud RTJ 12 redaktsioonide muudatused 2013.–2018. aastal jõustunud juhendites.



Joonis 7. 2013., 2016., 2018. aastal jõustunud redaktsioonide olulisemad muudatused – RTJ 10
 Allikas: autori koostatud jaotiste 2.2.–2.4. põhjal

Kokkuvõttes saab väita, et kõige enam toimus 2013.-2018. aastal jõustunud Raamatupidamise Toimkonna juhendites muudatusi 2013. aasta juhendite redaktsioonis seoses IFRS põhimõtete asendumisega IFRS for SME käsitluse vastu. Mitmeid arvestusmeetodeid lihtsustati ning täpsustati. Samas on pärast 2013. aasta juhendite alusstandardi muutust märgatav, et iga juhendite redaktsiooniga on tagasi lisatud IFRS põhimõtteid, näitena saab tuua laenukasutuse kulutuste kapitaliseerimise võimaldamist varude ja põhivarade juhendite 2016. aasta redaktsioonis. 2018. aastal jõustunud juhendites saab põhilise IFRS mõjuna välja tuua rendiarvestuse juhendisse IFRS 16 kajastamise põhimõtete lisamist alternatiivse arvestusmeetodi valikuna.

KOKKUVÕTE

Eesti Vabariigis on välja antud finantsarvestuse põhimõtteid käsitlevaid Raamatupidamise Toimkonna juhendeid alates 2002. aastal vastu võetud raamatupidamise seaduse jõustumisest 2003. aastal, mil jõustus ka esimene kohalike juhendite kogum. Alates 2013. aastast jõustunud RTJ-de puhul on alusstandardina lähtutud väike- ja keskmise suurusega ettevõtete rahvusvahelise finantsaruandlusstandardi IFRS for SME põhimõtetest, sellele eelnenud 2009. aastal jõustunud juhendite redaktsioon lähtus seevastu rahvusvahelistest finantsaruandlusstandarditest IFRS.

Magistritöö eesmärk oli selgitada, kui palju on Eesti finantsaruandluse standardisse lisatud arvestusmeetodeid, mida IFRS for SME ei paku. Töö eesmärgi saavutamiseks püstitati kolm uurimisküsimust.

1. Millised arvestusmeetodid on lubatud vastavalt IFRS ja IFRS for SME standarditele?
2. Millised on viimased IFRS ja IFRS for SME standardite arvestusmeetodite uuendused?
3. Millised põhilised arvestusmeetodite muudatused on toimunud Eesti finantsaruandluse standardis pärast IFRS for SME alusstandardina rakendamist?

Finantsaruannete koostamisel kasutatavate põhimõtete harmoniseerimine rahvusvahelisel tasemel algas üle 40 aasta tagasi, mil kiideti heaks esimene rahvusvaheline finantsaruandluse standard. Kuni 2002. aastani oli standardite akronüüm IAS, uus akronüüm on IFRS. Euroopa Liidus muutus Euroopa Komisjoni heakskiidetavate IFRS standardite rakendamine kohustuslikuks alates 2002. aastast konsolideeritud aastaaruandeid koostavatele börsil noteeritud ettevõtetele, ülejäänud äriühingutele on see vabatahtlik.

IFRS järgi finantsvarade kajastamisel rakendatakse õiglase väärtuse, amortiseeritud soetusmaksumuse või soetusmaksumuse meetodit. Finantskohustiste kajastamisel lähtutakse amortiseeritud soetusmaksumuse ja õiglase väärtuse meetodist. Varude soetusmaksumust saab kajastada individuaalmaksumuse, FIFO või kaalutud keskmise soetusmaksumuse meetodil. Materiaalsete ja immateriaalsete põhivarade kajastamine toimub soetusmaksumuse või ümberhindluse meetodil. Kapitali- ja kasutusrendilepingute klassifitseerimisel lähtutakse omandiõigusega seotud oluliste riskide ja hüvede üleminekust. Tulu mõõtmine toimub saadud või saadaoleva tasu õiglases väärtuses. Valitsusepoolse sihtfinantseerimise kajastamisel on oluline

lähtuda tulude ja kulude vastandamise printsiibist, varade ja tegevuskulude sihtfinantseerimist saab kajastada kahel alternatiivsel meetodil.

Viimastel aastatel on toimunud mitmeid IFRS muudatusi, vastu on võetud uued standardid: finantsinstrumentide standard IFRS 9, tulude kajastamist reguleeriv standard IFRS 15 ning rendiarvestuse standard IFRS 16. IFRS 9 eesmärk oli muuta finantsinstitutsioonide finantstulemused tegelikkusele vastavamaks, muutus finantsvarade ja -kohustiste definitsioon ja kajastamine. IFRS-ga 15 loodi viieastmeline tulumudel, mille rakendamise eesmärk on peegeldada müügituluna müüdavate kaupade ja teenuste üleminekut kliendile ja üleläänud kaupade ja teenuste tasu suurust. IFRS-ga 16 muudeti rendiarvestuse süsteemi: rentnike seisukohast kaotati kasutus- ja kapitalirendilepingute mõiste, kõikidest rendilepingutest saadavaid varasid ja kohustisi tuleb kajastada bilansis.

2009. aastal võeti vastu rahvusvahelistele finantsaruandluse standarditele IFRS-dele tuginev väike- ja keskmise suurusega ettevõtete rahvusvaheline finantsaruandlusstandard IFRS for SME aruandekohustuslaste halduskoormuse vähendamiseks. IFRS for SME standardit eristavad IFRS-dest arvestuspõhimõtete lihtsustused, mõned teemad võivad olla välja jäetud tulenevalt mitteamjakoosusest standardi sihtgrupile ning ette on nähtud väiksem avalikustamiskohustus.

IFRS for SME standardi järgi toimub finantsinstrumentide kajastamine korrigeeritud soetusmaksumuses, soetusmaksumuses või õiglases väärtuses. Varude arvestuspõhimõtetes puuduvad IFRS nõuetega võrreldes olulised erinevused, välja arvatud laenukasutuse kulutuste kapitaliseerimise mittelubamine, mis on keelatud ka põhivarade puhul. Põhivarasid kajastatakse soetusmaksumuse meetodil, ümberhindluse meetod pole lubatud. Eraldiste ja rendilepingute kajastamisel puuduvad olulised erisused IFRS põhimõtetega võrreldes. IFRS for SME standardit on pärast esmast jõustumist muudetud ühel korral, muudatused olid pigem ebaolulised.

Eesti arvestus- ja aruandlusvaldkonnas on viimastel aastakümnetel toimunud olulisi muudatusi. Kasutusele on võetud kohalikku õigusruumi kohandatud ja aruandekohustuslaste vajadusi arvesse võtvad Raamatupidamise Toimkonna juhendid, mis on lähtunud nii IFRS for SME kui ka IFRS standarditest. Töö rakendusliku osana teostati magistritöö teises peatükis perioodil 2009–2018 jõustunud RTJ-de võrdlev analüüs vastaval perioodil kehtinud IFRS ja IFRS for SME standarditega.

2013., 2016. ja 2018. aastal jõustunud RTJ 3 redaktsioonide puhul on märgata, et kõige suurem mõju on olnud IFRS for SME standardile üleminekul 2013. aastal, mil oli märgata kajastamisnõuete täpsustumist ja lihtsustumist. RTJ 4 ja RTJ 5 kõige olulisemaks muudatuseks oli laenukasutuse kulutuste kapitaliseerimise keelamine 2013. aasta redaktsioonis tulenevalt IFRS for SME lähenemisest. 2016. aastal jõustunud juhendites toodi aruandekohustuslaste soovidele vastu tules tagasi 2009. aasta juhendites sisaldunud IFRS lähenemine. Samas on RTJ 5 puhul näha rohkem IFRS for SME mõjutusi, kuna lihtsustati immateriaalsete põhivarade kajastamist.

Eraldise, tingimuslike varade ja kohustiste juhendis RTJ 8 toimusid mõned muudatused 2013. aasta juhendites, kui lisati kolmandatelt osapooltelt hüvitiste ning töösuhte lõpetamise ja töösuhtejärgsete hüvitiste käsitus. Tegemist on pigem juhendite täpsustusega, kuna eeltoodud hüvitiste liigid sisalduvad ka IFRS-s. RTJ-s 9 toimus olulisem muudatus 2018. aastal jõustunud juhendites seoses IFRS 16 rendiarvestuspõhimõtte alternatiivse valikuvõimalusena pakkumisega lisaks IFRS for SME lähenemisele. Tulude arvestuse juhendis RTJ 10 täpsustati 2013. aasta juhendis mõningaid nõudeid, mis on olemas IFRS for SME ja IFRS standardites.

Eeltoodu põhjal saab väita, et kõige enam toimus muudatusi 2013. aasta juhendite redaktsioonis seoses IFRS põhimõtete asendumisega IFRS for SME vastu. Mitmeid arvestusmeetodeid lihtsustati ja täpsustati. Pärast 2013. aasta juhendite alusstandardi muutust on märgatav, et iga juhendite redaktsiooniga on tagasi lisatud IFRS põhimõtteid. Näitena saab tuua 2013. aastal jõustunud sihtfinantseerimise põhimõtetesse bruto- ja netomeetodi käsitluse lisamist varade sihtfinantseerimise kajastamisel (ehkki sisu on 2009. aasta juhendist erinev). Peale selle lisati juhendite 2016. aasta redaktsiooni varude ja põhivarade laenukasutuse kulutuste kapitaliseerimise võimalus. 2018. aastal jõustunud juhendites on põhiline IFRS mõju rendiarvestuse juhendisse IFRS 16 kajastamise põhimõtete lisamine alternatiivse arvestusmeetodi valikuna.

Tulenevalt sellest, et magistritöös käsitleti IFRS ja IFRS for SME standardite mõju valitud juhendite näitel ja jäeti välja avalikustamisnõuete võrdlus, näeb autor magistritöö edasiarendamise võimalusena töös mittekäsitletud valdkondade, nagu kinnisvarainvesteeringud, bioloogilised varad, äriühenduste kajastamise ning avalikustamisnõuete analüüsi teostamist töös kasutatud sarnasel meetodil.

SUMMARY

THE EFFECTS OF IFRS FOR SME AND IFRS ON THE ESTONIAN FINANCIAL REPORTING STANDARD

Kristiina Malm-Olesk

In the Republic of Estonia, the Accounting Standards Guidelines for Financial Accounting have been issued since the entry into force of the Accounting Act adopted in 2002, when the first set of local guidelines came into force. Accounting Standards Board's guidelines that have been issued from 2013 and onward have taken guidance from IFRS for Small and Medium-Sized Entities (IFRS for SME), prior to this however the guidelines issued by the Estonian Accounting Standards Board in the year 2009 took guidance from IFRS.

The aim of this thesis was to determine how different the Estonian Generally Accepted Accounting Principles (Estonian GAAP) and IFRS for SME are. To achieve the aim of thesis three questions were raised.

1. What accounting policies are permitted in accordance with IFRS and IFRS for SME.
2. What are the latest amendments to IFRS and IFRS for SME accounting policies?
3. What are the main changes in accounting policies in the Estonian GAAP after applying IFRS for SME accounting policies as a basis guideline?

International harmonization of the principles used in the preparation of financial statements began more than 40 years ago, when the first International Financial Reporting Standard was approved. Until 2002 IAS was the acronym for standards, the new acronym now is IFRS. Under European Union rules, as of 2002 listed companies must prepare their consolidated financial statements in accordance with a single set of International standards called IFRS, for other entities applying IFRS is optional.

According to IFRS financial assets are measured either at fair value, amortised cost or cost method. Financial liabilities are measured either at amortised cost or at fair value. Inventories are measured at the lower of cost and net realisable value and cost is determined either specific identification,

first-in first-out (FIFO) or weighted average cost. Intangible assets and property, plant and equipment are measured using either a cost or revaluation model. Leases are required to be classified as either finance leases or operating leases. Revenue is measured at the fair value of the consideration received or receivable and recognised when prescribed conditions are met. Government grants are recognised in profit or loss on a systematic basis over the periods in which the entity recognises expenses for the related costs for which the grants are intended to compensate. Grants for assets and operating costs can be recognized under two alternative methods.

In recent years, a number of amendments to IFRS have been adopted, new standards have been adopted such as IFRS 9 Financial Instruments, IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers and IFRS 16 Leases. The goal of IFRS 9 is to enhance the relevance and understandability of information about financial instruments for users of financial statements – changes were made to financial assets and liabilities definitions and measurements. IFRS 15 introduced a five step revenue model, the objective of IFRS 15 is to establish the principles that an entity shall apply to report information to users of financial statements about the nature, amount, timing and uncertainty of revenue. IFRS 16 changed the lease accounting method, from the lessees perspective the concept of operating and finance leases was removed, meaning assets and liabilities from all leases must be recognized in the balance sheet.

In 2009, the IFRS for SME was adopted with the goal to reduce the administrative burden. The IFRS for SME standard is distinguished by the simplifications of IFRS accounting principles, some items may be excluded due to irrelevance to the target group of the standard, and a lesser disclosure requirement is provided.

Under IFRS for SME financial instruments are measured at amortized cost, acquisition cost or fair value. There are no significant differences in the accounting for inventories compared to IFRS, with the exception of non-capitalization of borrowing costs, which is also prohibited for intangible assets and property, plant and equipment. Intangible assets and property, plant and equipment are measured at cost, the revaluation method is not permitted. There are no significant differences in the recognition of provisions and leases compared to IFRS. The IFRS for SME standard has been amended once since its initial entry into force, but the changes were rather insignificant.

Significant changes have taken place in the Estonian accounting and reporting in recent decades. The Accounting Standards of the Estonian Accounting Standards Board, which have been adapted

to the needs of the local area and take account of the needs of the accountants, have been adopted and are based on IFRS and IFRS for SME. As a practical part of the thesis, a comparative analysis is made of The Estonian Accounting Standards Board Guidelines (ASBG) that entered into force in 2009–2018 with the IFRS and IFRS for SME standards in force during the respective period.

In the 2013, 2016 and 2018 revisions of ASBG 3, it has been noted that the most significant impact has been the transition to the IFRS for SME standard in 2013, when the clarification and simplification of the recognition requirements was noted. The most important change in ASBG 4 and ASBG 5 was the prohibition of capitalization of borrowing costs in the 2013 edition due to the IFRS for SME approach, in the guidelines that came into force in 2016, the IFRS approach included in the 2009 guidelines was returned to meet the wishes of the accountable persons.

Some changes were made to the ASBG 8 Provisions, Contingent Assets and Liabilities, when the treatment of compensation and termination of employment and post-employment benefits was added to third parties. These changes are rather specification of guidance, as the above types of benefits are also included in the IFRS. In the ASBG 9, a more significant change was made in the guidelines that came into force in 2018 as an alternative option to the IFRS 16 lease accounting option in addition to the IFRS for SME approach. In the revenue guidance ASBG 10, the 2013 guide specified some of the concepts that exist in both IFRS and IFRS for SME standards.

On the basis of the above, it can be stated that the most significant changes were made in the 2013 edition due to the substitution of IFRS for IFRS for SME. Several accounting policies simplified and clarified. After the change in 2013 it is noticeable that each revision in guidelines brings back IFRS principles. An example is the inclusion of gross and net method treatment in the principles of government grants that came into force in 2013 (although the content is different from the 2009 version of the guidelines). In addition, the capitalization of borrowing costs in the 2016 revision of the inventories and fixed assets guidelines can be cited. In the guidance that came into force in 2018, the main effect from IFRS is the principle of accounting for the recognition of IFRS 16 in the lease accounting as an alternative accounting policy.

Due to the fact that the thesis focuses on effects of SME and IFRS for SME on selected standards and the comparison of disclosure requirements was left out, the author sees the opportunity to further develop the thesis work in the fields in areas such as investment property, biological assets, business combinations and the disclosure requirements using a similar method used in the work.

KASUTATUD ALLIKATE LOETELU

- 2015 Amendments to the International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities (IFRS for SMEs)*. The IFRS Foundation. Kättesaadav: http://eifrs.ifrs.org/eifrs/files/118/2015_Amendments%20to%20IFRS%20for%20SMEs_Standard_Website_v3_193.pdf, 8. märts 2018.
- Aruandluskorraldus*. Raamatupidamise Toimkond. Kättesaadav: <https://www.rahendusministeerium.ee/et/easb/aruandluskorraldus>, 10. veebruar 2018.
- Barth, M. E., Landsman, W. R., Lang, M. H. (2008). International Accounting Standards and Accounting Quality. – *Journal of Accounting Research*, Vol. 46, No. 3, 467–498.
- Borker, D. R. (2012). Stepped-Up Progress On IFRS In Russia: History In The Making. – *International Business & Economics Research Journal*. Vol. 11, No. 2, 255–268.
- Botzem, S., Quack, S. (2009). (No) Limits to Anglo-American accounting? Reconstructing the history of the International Accounting Standards Committee: A review article. – *Accounting, Organizations and Society*. Vol. 34, 988–998.
- Branswijck, D., Longueville, S. (2011). The Financial Impact Of The Proposed Amendments To IAS 17: Evidence From Belgium And The Netherlands. – *Accounting and Management Information Systems*. Vol. 10, No. 2, 275–294.
- Bušovová, A., Dřínovská, E., Gläserová, J., Otavová, M. (2016). Will the Czech accounting entities benefit from the Directive 2013/34/EU? – *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, Vol. 220, 79–84.
- Conceptual Framework for Financial Reporting. About*. IASB. Kättesaadav: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/conceptual-framework/>, 25. aprill 2018.
- DeFond, M., Hu, X., Hung, M., Li, S. (2011). The impact of mandatory IFRS adoption on foreign mutual fund ownership: The role of comparability. – *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 51, 240–258
- Euroopa Komisjoni 12. detsember 2008 otsus teatavate kolmanda riigi raamatupidamisstandardite ja rahvusvaheliste finantsaruandlusstandardite kasutamise kohta konsolideeritud raamatupidamisaruannete koostamisel kolmandate riikide väärtpaperiemitentide poolt (2008/961/EÜ), OJ L 340, 19.12.2008, p. 112–114 (töös kasutatud kui „Otsus 2008/961/EÜ“)
- Euroopa Komisjoni (EÜ) 3. november 2008 määrus nr 1126/2008, millega võetakse vastu teatavad rahvusvahelised raamatupidamisstandardid kooskõlas Euroopa Parlamendi ja

nõukogu määrusega (EÜ) nr 1606/2002, ELT L 320, 29.11.2008, lk 1, 2008R1126 — EN — 21.12.2008 — 001.001 (töös kasutatud kui „d“).

Euroopa Komisjoni (EÜ) 3. november 2008 määrus nr 1126/2008, millega võetakse vastu teatavad rahvusvahelised raamatupidamisstandardid kooskõlas Euroopa Parlamendi ja nõukogu määrusega (EÜ) nr 1606/2002, EÜT L 320, 29.11.2008, p.1, 2008R1126 — ET — 01.01.2013 — 010.001 (töös kasutatud kui „2013 määrus 1126/2008“).

Euroopa Komisjoni (EÜ) 3. november 2008 määrus nr 1126/2008, millega võetakse vastu teatavad rahvusvahelised raamatupidamisstandardid kooskõlas Euroopa Parlamendi ja nõukogu määrusega (EÜ) nr 1606/2002, EÜT L 320, 29.11.2008, p.1, 2008R1126 — ET — 01.01.2016 — 015.003 (töös kasutatud kui „2016 määrus 1126/2008“).

Euroopa Komisjoni (EÜ) 3. november 2008 määrus nr 1126/2008, millega võetakse vastu teatavad rahvusvahelised raamatupidamisstandardid kooskõlas Euroopa Parlamendi ja nõukogu määrusega (EÜ) nr 1606/2002, EÜT L 320, 29.11.2008, p.1, 02008R1126 — EN — 01.01.2018 — 017.003 (töös kasutatud kui „2018 määrus 1126/2008“).

Financial instruments under IFRS. A guide through the maze. June 2009 (third edition).
PricewaterhouseCoopers. Kättesaadav: https://www.pwc.com/gx/en/ifrs-reporting/pdf/financial_instruments_guide_maze.pdf, 10. oktoober 2018.

Firoz, M., Ansari, A. A. (2010). Environmental Accounting and International Financial Reporting Standards (IFRS). – *International Journal of Business and Management*. Vol. 5, No. 10, 105–112.

First Impressions: ED/2009/7. Financial Instruments: Classification and Measurement. International Financial Reporting Standards July 2009. KPMG International Standards Group. Kättesaadav: <https://home.kpmg/content/dam/kpmg/pdf/2009/10/First-Impressions-O-0907.pdf>, 12. oktoober 2018.

Güldenkoh, M., Silberg, U. (2014). Impact of The Changing European Union Regulations On Estonian Accounting Policies. – *Estonian Discussions on Economic Policy*, Vol. 22, No. 2, 46–52.

Hirvoja-Tamm, M. (2010). Eesti väikeste ja keskmise suurusega ettevõtete finantsaruandluse regulatsiooni täiustamise võimalused. (Magistritöö). TÜ Ettevõtetemajanduse instituut. Tartu.

IAS 2 Inventories. IFRS at a glance. BDO IFR Advisory Limited. Kättesaadav: <https://www.bdo.global/getmedia/ed451f1b-8e74-4400-8685-61450e4140eb/IAS-2.pdf.aspx>, 13. oktoober 2018.

IAS 16 (IAS 23) - Property, plant and equipment (including borrowing costs).
PricewaterhouseCoopers LLP. Kättesaadav: <https://inform.pwc.com/show?action=applyInformContentTerritory&id=0904082003182692&tid=1>, 25. oktoober 2018.

IAS 17 – Leasing. PricewaterhouseCoopers LLP. Kättesaadav: <https://inform.pwc.com/inform2/show?action=informContent&id=0901082003182687>,

12. detsember 2018.

IAS 17 Leases. IFRS at a glance. BDO IFR Advisory Limited. Kättesaadav:
<https://www.bdo.global/getmedia/c1a2ba77-e465-4928-a66d-7e65d74041a2/IAS-17.pdf.aspx>, 20. detsember 2018.

IAS 18, IAS 11, IAS 20 - Revenue, construction contracts, and government grants. PricewaterhouseCoopers LLP. Kättesaadav:
<https://inform.pwc.com/inform2/show?action=informContent&id=0905082003182695>,
12. detsember 2018.

IAS 20 Government Grants. IFRS at a glance. BDO IFR Advisory Limited. Kättesaadav:
<https://www.bdo.global/getmedia/b6f3cb21-5e49-43a8-a9de-03e5be5833cc/IAS-20.pdf.aspx>, 15. detsember 2018.

IAS 38 Intangible Assets. IFRS at a glance. BDO IFR Advisory Limited. Kättesaadav:
<https://www.bdo.global/getmedia/3bb4a7f3-2dfb-4954-8ccf-29b645f9af3d/IAS-38.pdf.aspx>, 23. oktoober 2018.

IFRS 9 Financial Instruments. About. The IFRS Foundation. Kättesaadav:
<http://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-9-financial-instruments/>,
5. veebruar 2018.

IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers. About. The IFRS Foundation. Kättesaadav:
<http://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-15-revenue-from-contracts-with-customers/>, 5. veebruar 2018.

IFRS 16 Leases. About. The IFRS Foundation. Kättesaadav: <http://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-16-leases/>, 5. veebruar 2018.

IFRS 17 Insurance Contracts. About. The IFRS Foundation. Kättesaadav:
<http://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-17-insurance-contracts/>,
5. veebruar 2018.

IFRS for Small and Medium-Sized Entities (IFRS for SMEs). IAS Plus. Kättesaadav:
<https://www.iasplus.com/en/standards/other/ifrs-for-smes>, 8. märts 2018.

IFRS for SMEs at a glance. As at 1 January 2016. BDO. Kättesaadav:
https://www.bdo.global/getmedia/68578082-9795-4b01-89b0-e199631a76e2/IFRS-for-SMEs-at-a-Glance_January2016-with-amendments-1-January-2017.pdf.aspx,
14. november 2018.

IFRS Standards. Effects Analysis. IFRS 17 Insurance Contracts. The IFRS Foundation.
Kättesaadav: <http://www.ifrs.org/-/media/project/insurance-contracts/ifrs-standard/ifrs-17-effects-analysis.pdf/>, 5. veebruar 2018.

Insights into IFRS. An overview. September 2015. KPMG IFRG Limited. Kättesaadav:
<https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/pdf/2015/09/Insights-into-IFRS-An-Overview-O-201509.pdf>, 30. november 2018.

- Insights into IFRS: KPMG's practical guide to International Financial Reporting Standards. 9th Edition 2012/13. Volume 1.* (2012). The KPMG International Standards Group.
- International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities (IFRS for SMEs).* (2009). The IFRS Foundation. Kättesaadav: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/sme/en/IFRSforSMEs2009.pdf>, 10. oktoober 2018 (töös kasutatud kui „IFRS for SME“).
- Ionaşcu, M., Ionaşcu, I., Săcărin, M., Minu, M. (2014). IFRS adoption in developing countries: the case of Romania. – *Accounting and Management Information Systems*, Vol. 13, No. 2, 311–350.
- Jana, H., Jitka, Z. (2014). Comparison of Approaches to Financial Reporting of Non-Current Assets According to the IFRS for SMEs and IAS/IFRS. – *Procedia Engineering* 69, 696–703.
- Jermakowicz, E. K., Gornik-Tomaszewski, S. (2006). Implementing IFRS from the perspective of EU publicly traded companies. – *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Vol. 15, 170–196.
- Kannistu, S. (2017a). *IFRS 15 muudab oluliselt müügitulu*. Kättesaadav: <http://rup.ee/uudised/maksud-ja-raamatupidamine/ifrs-15-muudab-oluliselt-muugitulu>, 5. veebruar 2018.
- Kannistu, S. (2017b). *Uus IFRS 15 nõuab tähelepanu*. Kättesaadav: <http://www.raamatupidaja.ee/uudised/2017/11/08/uus-standard-nouab-tahelepanu>, 4. veebruar 2018.
- Kannistu, S., Randmäe K. (2018). *IFRS 16 muudab oluliselt arvestuspõhimõtteid rentnike jaoks*. Kättesaadav: <https://home.kpmg.com/ee/et/home/insights/2018/01/frs-16-muudab-oluliselt-arvestuspohimotteid-rentnike-jaoks.html>, 3. veebruar 2018.
- Kaup, E. (2009). IFRS for SMEs – ühine rahvusvaheline raamatupidamisstandard väikeettevõtetele. – *KPMG Foorum*. Nr. 21, 10–11.
- Kieso, D. E., Weygandt, J. J., Warfield, T. D. (2011). *Intermediate accounting, volume 2*. IFRS ed. Hoboken: John Wiley & Sons.
- Komarov, A. (2017). Uue rahvusvahelise rendiarvestuse standardi IFRS 16 hinnanguline mõju Nasdaq OMX Baltic börsil noteeritud Eesti ettevõtete finantsaruannetele. (Bakalaureusetöö). TTÜ Ärikorralduse instituut. Tallinn.
- Malm, K. (2014). Euroopa Liidu aruandluspõhimõtete sobivus audiitortegevusele Eestis. (Bakalaureusetöö). Sisekaitseakadeemia Finantskolledž. Tallinn.
- Mikhaylova, V. (2016). Sihtfinantseeringu kajastamine ja kasutamise efektiivsuse hindamine eesti loomemajandusega tegelevate mittetulundusühingute näitel. (Bakalaureusetöö). TTÜ Finantsarvestuse õppetool. Tallinn.
- Mueller, G. G., Gernon, H., Meek, G. (1991). *Accounting: An International Perspective*. 2nd ed.

Homewood: Richard D. Irwin, Inc.

Müllä, M. (2014). Rahvusvaheline finantsaruandluse standard väikestele ja keskmise suurusega majandusüksustele – 2014. aasta muudatuste analüüs ja mõju Eesti heale raamatupidamistavale. (Magistritöö). TTÜ Finantsarvestuse õppetool. Tallinn.

Navigating the changes to International Financial Reporting Standards. A briefing for Chief Financial Officers. December 2016. Grant Thornton International Ltd. Kättesaadav: <https://www.grantthornton.ie/globalassets/1.-member-firms/ireland/insights/publications/grant-thornton---navigating-the-changes-2016.pdf>, 2. veebruar 2018.

Novikova, G. (2013). Rahvusvahelise finantsaruandluse standardite olulisus Eesti majandusarvestuses. (Bakalaureusetöö). Sisekaitseakadeemia Finantskolledž. Tallinn.

NZ IAS 16: Property plant and equipment (PPE). BDO New Zealand Limited. Kättesaadav: <https://www.bdo.nz/getmedia/5b0d67c6-35cc-4543-8fad-cb3e361c490c/BDO-SOAP-NZ-IAS-16.pdf.aspx>, 10. september 2018.

NZ IAS 39: Financial instruments - recognition and measurement. BDO New Zealand Limited. Kättesaadav: <https://www.bdo.nz/getmedia/4f610ae4-08f7-4374-9073-8085bace928f/BDO-SOAP-NZ-IAS-39.pdf.aspx>, 11. oktoober 2018.

Our structure. The IFRS Foundation. Kättesaadav: <http://www.ifrs.org/about-us/our-structure/>, 17. märts 2018.

Pereira, J. M., Silva, A. F. da, Dos-Santos, M. J. (2015). The Impact of Accounting for Government Grants on Equity Capital. – *Procedia Economics and Finance*. Vol 23, 1401–1404.

Prants, G. (2016). IFRS 15 rakendamise kaasnevad muudatused finantsaruandluses. (Magistritöö). TTÜ Majandusarvestuse instituut. Tallinn.

Quagli, A., Paoloni, P. (2012). How is the IFRS for SME accepted in the European context? An analysis of the homogeneity among European countries, users and preparers in the European commission questionnaire. – *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting*, Vol. 28, 147–156.

Raamatupidamise seadus. Vastu võetud Riigikogus 20.11.2002 – RT I 2002, 102, 600

Raamatupidamise seadus. Vastu võetud Riigikogus 20.11.2002 – RT I, 27.12.2016, 3

Raamatupidamise seadus. Vastu võetud Riigikogus 20.11.2002 – RT I, 09.05.2017, 30

Raamatupidamise seaduse eelnõu koos lisadega. Rahandusministeerium. Kättesaadav: https://www.rahandusministeerium.ee/system/files_force/document_files/rps_suur_i.zip?download=1, 1. mai 2018.

Raamatupidamise Toimkonna juhendite kehtestamine. Vastu võetud Rahandusministri määrusega 22.12.2017 – RT I, 23.12.2017, 54

Raamatupidamise Toimkonna juhendite muutmine. Vastu võetud Raamatupidamise Toimkonna otsusega 26.01.2016 nr 1 – RT III, 02.03.2016, 1

Raamatupidamise Toimkonna juhendite muutmine. Vastu võetud Raamatupidamise Toimkonna otsusega 21.12.2016 – RT III, 22.12.2016, 3.

Raamatupidamise Toimkonna juhendite RTJ 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12 (muudetud 2009) kinnitamine. Vastu võetud Raamatupidamise Toimkonna otsusega 31.12.2008 – RTL 2009, 3, 46.

Raamatupidamise Toimkonna juhendite RTJ 1-15; 17 muutmine. Vastu võetud Raamatupidamise Toimkonna otsusega 30.12.2011 nr 1 – RT III, 10.01.2012, 5.

Raamatupidamise Toimkonna juhendite RTJ 6 Kinnisvarainvesteeringud ja RTJ 12 Valitsusepoolne abi muutmise kinnitamine. Vastu võetud Raamatupidamise Toimkonna otsusega 30.04.2014 nr 1 – RT III, 10.05.2014, 8.

Rahkema, M. (2017). *Uus IFRS 15 muudab müügitulu kajastamise põhimõtteid*. Kättesaadav: <https://www.grantthornton.ee/insights-landing-page/uus-ifrs-15-muudab-muugitulu-kajastamise-pohimotteid/>, 4. veebruar 2018.

Rahkema, M. (2018). *Uued nõuded finantsvarade klassifitseerimisele*. Kättesaadav: <https://www.grantthornton.ee/insights-landing-page/uued-noued-finantsvarade-klassifitseerimisele/>, 5. veebruar 2018.

RTJ 1 Raamatupidamise aastaaruande koostamise üldpõhimõtted (muudetud 2009). Raamatupidamise Toimkonna Otsus 31.12.2008 – RTL 2009, 3, 46.

RTJ 3 Finantsinstrumendid (muudetud 2009). Raamatupidamise Toimkonna Otsus 31.12.2008 – RTL 2009, 3, 46.

RTJ 4 Varud (muudetud 2009). Raamatupidamise Toimkonna Otsus 31.12.2008 – RTL 2009, 3, 46.

RTJ 5 Materiaalne ja immateriaalne põhivara (muudetud 2009). Raamatupidamise Toimkonna Otsus 31.12.2008 – RTL 2009, 3, 46.

RTJ 8 Eraldised, tingimuslikud kohustused ja tingimuslikud varad (muudetud 2009). Raamatupidamise Toimkonna Otsus 31.12.2008 – RTL 2009, 3, 46.

RTJ 9 Rendiarvestus (muudetud 2009). Raamatupidamise Toimkonna Otsus 31.12.2008 – RTL 2009, 3, 46.

RTJ 10 Tulu kajastamine (muudetud 2009). Raamatupidamise Toimkonna Otsus 31.12.2008 – RTL 2009, 3, 46.

RTJ 12 Valitsusepoolne abi (muudetud 2009). Raamatupidamise Toimkonna Otsus 31.12.2008 – RTL 2009, 3, 46.

RTJ 0 Eessõna Raamatupidamise Toimkonna juhenditele (muudetud 2011). RTL 2005, 66, 952.

RTJ 3 Finantsinstrumendid (muudetud 2011). RTL 2009, 3, 46.

RTJ 4 Varud (muudetud 2011). RTL 2009, 3, 46.

RTJ 5 Materiaalne ja mittemateriaalne põhivara (muudetud 2011). RTL 2009, 3, 46.

RTJ 8 Eraldised, tingimuslikud kohustused ja tingimuslik vara (muudetud 2011). RTL 2009, 3, 46.

RTJ 9 Rendarvestus (muudetud 2011). RTL 2009, 3, 46.

RTJ 10 Tulu kajastamine (muudetud 2011). RTL 2009, 3, 46.

RTJ 12 Valitsusepoolne abi (muudetud 2011). RTL 2009, 3, 46.

RTJ 12 Valitsusepoolne abi (muudetud 2014). RT III, 10.05.2014, 8.

RTJ 1 Raamatupidamise aastaaruande koostamise üldpõhimõtted (muudetud 2016). RT III, 10.01.2012, 5.

RTJ 4 Varud (muudetud 2016). RT III, 22.12.2016, 3.

RTJ 5 Materiaalne ja mittemateriaalne põhivara (muudetud 2016). RT III, 10.01.2012, 5.

RTJ 3 Finantsinstrumendid. RT I, 23.12.2017, 54.

RTJ 4 Varud. RT I, 23.12.2017, 54.

RTJ 5 Materiaalsed ja immateriaalsed põhivarad. RT I, 23.12.2017, 54.

RTJ 8 Eraldised, tingimuslikud kohustused ja tingimuslikud varad. RT I, 23.12.2017, 54.

RTJ 9 Rendarvestus. RT I, 23.12.2017, 54.

RTJ 10 Tulu kajastamine. RT I, 23.12.2017, 54.

RTJ 12 Sihtfinantseerimine. RT I, 23.12.2017, 54.

Siling, S., Viks, M., Oolup, L., Kondimäe, G., Asu, B. (2017). *IFRS arvestus- ja avalikustamis põhimõtete muutused 2016 ja hilisematel perioodidel*. Kättesaadav: <http://www.rmp.ee/raamatupidamine/raamatupidamine-yldiselt/ifrs-arvestus-ja-avalikustamis-pohimotete-muutused-2016-ja-hilisematel-perioodidel-2017-01-30>, 3. veebruar 2018.

Similarities and differences A comparison of 'full IFRS' and IFRS for SMEs.
PricewaterhouseCoopers. Kättesaadav: https://www.pwc.com/gx/en/ifrs-reporting/pdf/sims_diffs_ifrs_smes.pdf, 10. oktoober 2018.

- Standards*. IAS Plus. Kättesaadav: <https://www.iasplus.com/en/standards>, 23. oktoober 2018.
- Sömmer, J. (2015). Osakapitali sissemakseta asutatud osauhingute jätkusuutlikkuse hindamine. (Magistritöö). TTÜ Majandusarvestuse instituut. Tallinn.
- Technical Accounting Alert. Onerous operating leases*. Grant Thornton Australia. Kättesaadav: https://www.grantthornton.com.au/globalassets/1.-member-firms/australian-website/technical-publications/local-technical--financial-alerts/gtal_2010_ta-alert-2010-59-onerous-operating-leases.pdf, 11. november 2018.
- The EU Endorsement Status Report. 2 November 2018*. European Financial Reporting Advisory Group. Kättesaadav: <https://www.efrag.org/Assets/Download?assetUrl=%2Fsites%2Fwebpublishing%2FSiteAssets%2FEFRAG%2520Endorsement%2520Status%2520Report%25202%2520November%25202018.pdf>, 3. detsember 2018.
- The IFRS for SMEs Standard. About*. The IFRS Foundation. Kättesaadav: <http://www.ifrs.org/issued-standards/ifrs-for-smes/>, 8. märts 2018.
- Toimkonna tegevus. Raamatupidamise Toimkond. Rahandusministeerium. Kättesaadav: <https://www.rahandusministeerium.ee/et/easb>, 3. aprill 2018.
- Vesiallik, H. (2016). Rahvusvaheline finantsaruandluse standard IFRS 9: muutused finantsinstrumentide arvestuses. (Magistritöö). TTÜ Majandusarvestuse instituut. Tallinn.
- Wegmann, A. (2009). Main Differences between full IFRS and IFRS for SMEs. (D-level thesis). Karlstad University Department of Business Administration and Economics. Karlstad.
- Who we are*. The IFRS Foundation. Kättesaadav: <http://www.ifrs.org/about-us/who-we-are/#history>, 17. märts 2018.
- Öztürk, M., Serçemeli, M. (2016). Impact of New Standard “IFRS 16 Leases” on Statement of Financial Position and Key Ratios: A Case Study on an Airline Company in Turkey. – *Business and Economics Research Journal*, Vol. 7, No. 4, 143–157.

LISAD

Lisa 1. IAS standardite loetelu

Lisas on esitatud IAS standardite loetelu inglise ja eesti keeles, väljaandmise aasta puhul on tegemist kõige hilisema standardi versiooniga. Lisaks on veerus „Standard on EL-s vastu võetud“ märkega „X“ tähistatud IAS standardid, mis on Euroopa Liidus vastu võetud määrusega 1126/2008.

Standardi number	Standardi pealkiri (inglise keeles)	Standardi vastuvõtmise aasta (IASB)	Standardi pealkiri (eesti keeles)	Standard on EL-s kehtiv
IAS 1	Presentation of Financial Statements	2007	Finantsaruannete esitamine	X
IAS 2	Inventories	2005	Varud	X
IAS 3	Consolidated Financial Statements ¹	1976		
IAS 4	Depreciation Accounting ²			
IAS 5	Information to Be Disclosed in Financial Statements ³	1976		
IAS 6	Accounting Responses to Changing Prices ⁴			
IAS 7	Statement of Cash Flows	1992	Rahavoogude aruanded	X
IAS 8	Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors	2003	Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead	X

¹ 1989. aastal asendatud standarditega IAS 27 ja IAS 28

² Kehtetu alates 1999. aastast

³ Asendatud standardiga IAS 1, mis jõustus 01.07.1998

⁴ Asendatud standardiga IAS 15, mis kaotas kehtivuse detsembris 2003

Lisa 1 järg

Standardi number	Standardi pealkiri (inglise keeles)	Standardi vastuvõtmise aasta (IASB)	Standardi pealkiri (eesti keeles)	Standard on EL-s kehtiv
IAS 8	Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors	2003	Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead	X
IAS 9	Accounting for Research and Development Activities ⁵			
IAS 10	Events After the Reporting Period	2003	Bilansipäevajärgsed sündmused	X
IAS 11	Construction Contracts ⁶	1993	Ehituslepingud	X
IAS 12	Income Taxes	1996	Tulumaks	X
IAS 13	Presentation of Current Assets and Current Liabilities ⁷			
IAS 14	Segment Reporting ⁸	1997		
IAS 15	Information Reflecting the Effects of Changing Prices ⁹	2003		
IAS 16	Property, Plant and Equipment	2003	Materiaalsed põhivarad	X
IAS 17	Leases ¹⁰	2003	Rendid	
IAS 18	Revenue ¹¹	1993	Müügitulu	
IAS 19	Employee Benefits (1998) ¹²	1998		
IAS 19	Employee Benefits (2011)	2011	Hüvitised töötajatele	X

⁵ Asendatud standardiga IAS 38, mis jõustus 01.07.1999

⁶ Asendatakse standardiga IFRS 15 alates 01.01.2018

⁷ Asendatud standardiga IAS 1, mis jõustus 01.07.1998

⁸ Asendatud standardiga IFRS 18, mis jõustus 01.07.2009

⁹ Kehtetu alates detsembrist 2003

¹⁰ Asendatakse standardiga IFRS 16 alates 01.01.2019

¹¹ Asendatakse standardiga IFRS 15 alates 01.01.2018

¹² Asendatud standardiga IAS 19 (2011), mis jõustus 01.01.2013

Lisa 1 järg

Standardi number	Standardi pealkiri (inglise keeles)	Standardi vastuvõtmise aasta (IASB)	Standardi pealkiri (eesti keeles)	Standard on EL-s kehtiv
IAS 20	Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance	1983	Valitsusepoolse sihtfinantseerimise arvestamine ja valitsusepoolse abi avalikustamine	X
IAS 21	The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates	2003	Valuutakursside muutuste mõjud	X
IAS 22	Business Combinations ¹³	1998		
IAS 23	Borrowing Costs	2007	Laenukasutuse kulutused	X
IAS 24	Related Party Disclosures	2009	Seotud osapooli käsitleva teabe avalikustamine	X
IAS 25	Accounting for Investments ¹⁴			
IAS 26	Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans	1987	Pensionihüvitiste plaanide arvestus ja aruandlus	X
IAS 27	Separate Financial Statements (2011)	2011	Konsolideeritud ja konsolideerimata finantsaruanded	X
IAS 27	Consolidated and Separate Financial Statements ¹⁵	2003		
IAS 28	Investments in Associates and Joint Ventures (2011)	2011	Investeeringud sidusettevõttesse	X
IAS 28	Investments in Associates ¹⁶	2003		
IAS 29	Financial Reporting in Hyperinflationary Economies	1989	Finantsaruandlus hüperinflatiivsetes majanduskeskkondades	X
IAS 32	Financial Instruments: Presentation	2003	Finantsinstrumendid: esitamine	X
IAS 33	Earnings Per Share	2003	Aktsiakasum	X

¹³ Asendatud standardiga IFRS 3, mis jõustus 31.03.2004

¹⁴ Asendatud standarditega IAS 39 ja IAS 40, mis jõustusid 2001. aastal

¹⁵ Asendatud standarditega IFRS 10, IFRS 12 ja IAS 27 (2011), mis jõustusid 01.01.2013

¹⁶ Asendatud standarditega IAS 28 (2011) ja IFRS 12, mis jõustusid 01.01.2013

Lisa 1 järg

Standardi number	Standardi pealkiri (inglise keeles)	Standardi vastuvõtmise aasta (IASB)	Standardi pealkiri (eesti keeles)	Standard on EL-s kehtiv
IAS 34	Interim Financial Reporting	1998	Vahefinantsaruandlus	X
IAS 35	Discontinuing Operations ¹⁷	1998		
IAS 36	Impairment of Assets	2004	Varade väärtuse langus	X
IAS 37	Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets	1998	Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad	X
IAS 38	Intangible Assets	2004	Immateriaalsed varad	X
IAS 39	Financial Instruments: Recognition and Measurement ¹⁸	2003	Finantsinstrumendid: kajastamine ja mõõtmine	
IAS 40	Investment Property	2003	Kinnisvarainvesteeringud	X
IAS 41	Agriculture	2001	Põllumajandus	X

Allikas: Standards ... 2018; 2018 määrus 1126/2008; autori koostatud

¹⁷ Asendatud standardiga IFRS 5, mis jõustus 01.01.2005

¹⁸ Standardi sätted, mille puhul on vajalik kohaldada standardit IFRS 9, asendatud vastava standardiga, mis jõustus 01.01.2018

Lisa 2. IFRS standardite loetelu

Lisas on esitatud IFRS standardite loetelu inglise ja eesti keeles, väljaandmise aasta puhul on tegemist kõige hilisema standardi versiooniga. Veerus „Standard on EL-s vastu võetud“ on märkega „X“ tähistatud IFRS standardid, mis on Euroopa Liidus vastu võetud määrusega 1126/2008.

Standardi number	Standardi pealkiri (inglise keeles)	Standardi vastuvõtmise aasta (IASB)	Standardi pealkiri (eesti keeles)	Standard on EL-s kehtiv
IFRS 1	First-time Adoption of International Financial Reporting Standards	2008	Rahvusvaheliste finantsaruandlusstandardite esmakordne kasutuselevõtt	X
IFRS 2	Share-based Payment	2004	Aktsiapõhine makse	X
IFRS 3	Business Combinations	2008	Äriühendused	X
IFRS 4	Insurance Contracts ¹⁹	2004	Kindlustuslepingud	X
IFRS 5	Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations	2004	Müügiks hoitavad põhivarad ja lõpetatud tegevusvaldkonnad	X
IFRS 6	Exploration for and Evaluation of Mineral Assets	2004	Maavarade uuring ja hindamine	X
IFRS 7	Financial Instruments: Disclosures	2005	Finantsinstrumendid: avalikustatav teave	X
IFRS 8	Operating Segments	2006	Tegevussegmendid	X
IFRS 9	Financial Instruments	2014	Finantsinstrumendid	X
IFRS 10	Consolidated Financial Statements	2011	Konsolideeritud finantsaruanded	X
IFRS 11	Joint Arrangements	2011	Ühised ettevõtmised	X
IFRS 12	Disclosure of Interests in Other Entities	2011	Muudes (majandus)üksustes olevate osaluste avalikustamine	X
IFRS 13	Fair Value Measurement	2011	Õiglase väärtuse mõõtmine	X

¹⁹ Asendatakse standardiga IFRS 17 alates 01.01.2021

Lisa 2 järg

Standardi number	Standardi pealkiri (inglise keeles)	Standardi vastuvõtmise aasta (IASB)	Standardi pealkiri (eesti keeles)	Standard on EL-s kehtiv
Standardi number	Standardi pealkiri (inglise keeles)	Standardi vastuvõtmise aasta (IASB)	Standardi pealkiri (eesti keeles)	Standard on EL-s kehtiv
IFRS 14	Regulatory Deferral Accounts	2014	Reguleeritud hinnatingimustes müügitulu kajastamine / Regulaatiivsed edasilükkunud saldod	
IFRS 15	Revenue from Contracts with Customers	2014	Kliendilepingutest tulenev tulu	X
IFRS 16	Leases	2016	Rendiarvestus	X
IFRS 17	Insurance Contracts	2017	Kindlustuslepingud	

Allikas: Standards ... 2018, 2018 määrus 1126/2008; autori koostatud

Lisa 3. Magistritöös käsitletavat arvestuspõhimõtteid ja neid reguleerivad sätted

Lisas on esitatud magistritöös käsitletavate arvestuspõhimõtete loetelu ning vastavaid teemasid reguleerivate RTJ-de, IFRS standardite ja tõlgenduste ning IFRS for SME standardite viited, sulgudes on lisatud kehtetu standardi viide.

Valdkond	RTJ	IFRS standard/tõlgendus	IFRS for SME standard
Finantsinstrumendid	RTJ 3	IFRS 9, (IAS 32), (IAS 39), (IFRS 7)	IFRS for SME peatükid 11–12, 22
Varud	RTJ 4	IAS 2	IFRS for SME peatükid 13, 25, 27
Materiaalsed ja immateriaalsed põhivarad	RTJ 5	IAS 16, IAS 23, IAS 36, IAS 38, IFRS 5	IFRS for SME peatükid 17–19, 25, 27
Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad	RTJ 8	IAS 12, IAS 19, IAS 37	IFRS for SME peatükid 21, 28–29
Rendiarvestus	RTJ 9	IFRS 16, (IAS 17), (SIC-15)	IFRS for SME peatükk 20
Tulu kajastamine	RTJ 10	IFRS 15, (IAS 11), (IAS 18), (IFRIC 13), (IFRIC 15)	IFRS for SME peatükk 23
Sihtfinantseerimine	RTJ 12	IAS 20, IAS 41	IFRS for SME peatükk 24

Allikas: Aruandluskorraldus ... 2015, 2008 määrus 1126/2008, IFRS for SME muudetud 2009; autori koostatud

Lisa 4. IFRS for SME standardi peatükkide loetelu

Lisas on esitatud väike- ja keskmise suurusega ettevõtete rahvusvahelise finantsaruandlusstandardi (IFRS for SME) inglise- ja eestikeelsed peatükkide loendid. Standard võeti esimest korda vastu 2009. aastal, järgmised muudatused võeti vastu 2015. aastal. Kuna eesti keelde on tõlgitud üksnes 2009. aasta standard, kuid 2009. ja 2015. aastal ei ole ingliskeelsete peatükkide nimetused muutunud, on ingliskeelsed nimetused võetud 2015. aasta ja eestikeelsed nimetused 2009. aasta standardist.

Peatüki number	Ingliskeelse peatüki nimi	Eestikeelse peatüki nimi
1	Small and medium-sized entities	Väike- ja keskmisega suurusega ettevõtted
2	Concepts and pervasive principles	Kontseptsioonid ja aluspõhimõtted
3	Financial statement presentation	Finantsaruannete esitamine
4	Statement of financial position	Finantsseisundi aruanne
5	Statement of comprehensive income and income statement	Koondkasumiaruanne ja kasumiaruanne
6	Statement of changes in equity and statement of income and retained earnings	Omakapitali muutuste aruanne ning kasumi- ja jaotamata kasumi aruanne
7	Statement of cash flows	Rahavoogude aruanne
8	Notes to the financial statements	Finantsaruannete lisad
9	Consolidated and separate financial statements	Konsolideeritud ja konsolideerimata finantsaruanded
10	Accounting policies, estimates and errors	Arvestusmeetodid, raamatupidamislikud hinnangud ja vead
11	Basic financial instruments	Lihtfinantsinstrumendid
12	Other financial instrument issues	Muud finantsinstrumentide teemad
13	Inventories	Varud
14	Investments in associates	Investeeringud sidusettevõtetesse
15	Investments in joint ventures	Investeeringud ühissettevõtmistesse
16	Investment property	Kinnisvarainvesteeringud
17	Property, plant and equipment	Materiaalne põhivara
18	Intangible assets other than goodwill	Immateriaalsed varad, välja arvatud firmaväärtus

Lisa 4 järg

Peatüki number	Ingliskeelse peatüki nimi	Eestikeelse peatüki nimi
19	Business combinations and goodwill	Äriühendused ja firmaväärtus
20	Leases	Rendiarvestus
21	Provisions and contingencies	Eraldised, tingimuslikud kohustised ja varad
22	Liabilities and equity	Kohustised ja omakapital
23	Revenue	Tulu
24	Government grants	Valitsusepoolne sihtfinantseerimine
25	Borrowing costs	Laenukasutuse kulutused
26	Share-based payment	Aktsiapõhine makse
27	Impairment of assets	Varade väärtuse langus
28	Employee benefits	Töötajate hüvitised
29	Income tax	Tulumaks
30	Foreign currency translation	Välisvaluutaarvestus
31	Hyperinflation	Hüperinflatsioon
32	Events after the end of the reporting period	Aruandeperioodi lõpu järgsed sündmused
33	Related party disclosures	Seotud osapooli käsitleva info avalikustamine
34	Specialised activities	Eripärased tegevused
35	Transition to the IFRS for SMEs	SME IFRSile üleminekusätted

Allikas: IFRS for SME, IFRS for SME muudetud 2015; autori koostatud

Lisa 5. Raamatupidamise Toimkonna juhendite loetelu (muudetud 2009–2017)

Lisas on esitatud Raamatupidamise Toimkonna Juhendite (RTJ) loetelu, mida on muudetud perioodil 2009–2017, kõrvutatud on võrreldavate redaktsioonide juhendid. RTJ redaktsioonide sisu võrdlev analüüs on teostatud magistritöö teises peatükis. Autor juhib tähelepanu, et RTJ 6 „Kinnisvarainvesteeringud“ ja RTJ 12 „Valitsusepoolne abi“ puhul on 2014. aastal eraldi välja antud redaktsioonid, mida ei ole allolevasse tabelisse lisatud, kuna tegemist on ainukeste RTJ redaktsioonidega, mida muudeti 2014. aastal.

RTJ	RTJ (muudetud 2017)	RTJ (muudetud 2016)	RTJ (muudetud 2011)	RTJ (muudetud 2009)
RTJ 0	-	Eessõna	Eessõna	-
RTJ 1	Raamatupidamise aastaaruande koostamise üldpõhimõtted	Aastaaruande koostamise üldpõhimõtted	Aastaaruande koostamise üldpõhimõtted	Aastaaruande koostamise üldpõhimõtted
RTJ 2	Nõuded informatsiooni esitusviisile raamatupidamise aastaaruandes	Nõuded esitlusviisile	Nõuded esitlusviisile	Nõuded esitlusviisile
RTJ 3	Finantsinstrumendid	Finantsinstrumendid	Finantsinstrumendid	Finantsinstrumendid
RTJ 4	Varud	Varud	Varud	Varud
RTJ 5	Materiaalsed ja immateriaalsed põhivarad	Materiaalne ja immateriaalne põhivara	Materiaalne ja immateriaalne põhivara	Materiaalne ja immateriaalne põhivara
RTJ 6	Kinnisvarainvesteeringud	Kinnisvarainvesteeringud	Kinnisvarainvesteeringud	Kinnisvarainvesteeringud
RTJ 7	Bioloogilised varad	Bioloogilised varad	Bioloogilised varad	Bioloogilised varad
RTJ 8	Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad	Eraldised, tingimuslikud kohustused ja tingimuslikud varad	Eraldised, tingimuslikud kohustused ja tingimuslikud varad	Eraldised, tingimuslikud kohustused ja tingimuslikud varad
RTJ 9	Rendiarvestus	Rendiarvestus	Rendiarvestus	Rendiarvestus
RTJ 10	Tulu kajastamine	Tulu kajastamine	Tulu kajastamine	Tulu kajastamine
RTJ 11	Äriühendused ning tütar- ja sidusettevõtete kajastamine	Äriühendused ning tütar- ja sidusettevõtete kajastamine	Äriühendused ning tütar- ja sidusettevõtete kajastamine	-
RTJ 12	Sihtfinantseerimine	Valitsusepoolne abi	Valitsusepoolne abi	Valitsusepoolne abi
RTJ 13	Likvideerimis- ja lõpparuanded	Likvideerimis- ja lõpparuanded	Likvideerimis- ja lõpparuanded	-
RTJ 14	Mittetulundusühingud ja sihtasutused	Mittetulundusühingud ja sihtasutused	Mittetulundusühingud ja sihtasutused	-

Lisa 5 järg

RTJ	RTJ (muudetud 2017)	RTJ (muudetud 2016)	RTJ (muudetud 2011)	RTJ (muudetud 2009)
RTJ 15	Lisades avalikustatav informatsioon	Lisades avalikustatav informatsioon	Lisades avalikustatav informatsioon	-
RTJ 17	-	Teenuste kontsessioonikokkulepped	Teenuste kontsessioonikokkulepped	-
RTJ 18	-	Euro kasutuselevõtt	Euro kasutuselevõtt	-

Allikas: Aruandluskorraldus ... 2018; autori koostatud

Lisa 6. RTJ, IFRS ja IFRS for SME võrdleva analüüsi allikad

Lisas on esitatud jaotises 2.1.1. oleva Tabeli 2 „RTJ, IFRS ja IFRS for SME võrdleva analüüsi alused“ koostamisel kasutatud allikate loetelu:

Euroopa Komisjoni (EÜ) 3. november 2008 määrus nr 1126/2008, millega võetakse vastu teatavad rahvusvahelised raamatupidamisstandardid kooskõlas Euroopa Parlamendi ja nõukogu määrusega (EÜ) nr 1606/2002, ELT L 320, 29.11.2008, lk 1, 2008R1126 — EN — 21.12.2008 — 001.001 (töös kasutatud kui „2008 määrus 1126/2008“).

Euroopa Komisjoni (EÜ) 3. november 2008 määrus nr 1126/2008, millega võetakse vastu teatavad rahvusvahelised raamatupidamisstandardid kooskõlas Euroopa Parlamendi ja nõukogu määrusega (EÜ) nr 1606/2002, EÜT L 320, 29.11.2008, p.1, 2008R1126 — ET — 01.01.2013 — 010.001 (töös kasutatud kui „2013 määrus 1126/2008“).

Euroopa Komisjoni (EÜ) 3. november 2008 määrus nr 1126/2008, millega võetakse vastu teatavad rahvusvahelised raamatupidamisstandardid kooskõlas Euroopa Parlamendi ja nõukogu määrusega (EÜ) nr 1606/2002, EÜT L 320, 29.11.2008, p.1, 2008R1126 — ET — 01.01.2016 — 015.003 (töös kasutatud kui „2016 määrus 1126/2008“).

Euroopa Komisjoni (EÜ) 3. november 2008 määrus nr 1126/2008, millega võetakse vastu teatavad rahvusvahelised raamatupidamisstandardid kooskõlas Euroopa Parlamendi ja nõukogu määrusega (EÜ) nr 1606/2002, EÜT L 320, 29.11.2008, p.1, 02008R1126 — EN — 01.01.2018 — 017.003 (töös kasutatud kui „2018 määrus 1126/2008“).

International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities (IFRS for SMEs). (2009). The IFRS Foundation. Kättesaadav: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/sme/en/IFRSforSMEs2009.pdf>, 10. oktoober 2018 (töös kasutatud kui „IFRS for SME muudetud 2009“).

International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities (IFRS for SMEs). (2015). The IFRS Foundation. Kättesaadav: http://eifrs.ifrs.org/eifrs/sme/en/IFRS%20for%20SMEs_Standard_2015.pdf, 10. oktoober 2018 (töös kasutatud kui „IFRS for SME muudetud 2015“).

Raamatupidamise Toimkonna juhendite kehtestamine. Vastu võetud Rahandusministri määrusega 22.12.2017 – RT I, 23.12.2017, 54.

Raamatupidamise Toimkonna juhendite muutmine. Vastu võetud Raamatupidamise Toimkonna otsusega 26.01.2016 nr 1 – RT III, 02.03.2016, 1.

Raamatupidamise Toimkonna juhendite muutmine. Vastu võetud Raamatupidamise Toimkonna otsusega 21.12.2016 – RT III, 22.12.2016, 3.

Raamatupidamise Toimkonna juhendite RTJ 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12 (muudetud 2009) kinnitamine. Vastu võetud Raamatupidamise Toimkonna otsusega 31.12.2008 – RTL 2009, 3, 46.

Lisa 6 järg

Raamatupidamise Toimkonna juhendite RTJ 1-15; 17 muutmine. Vastu võetud
Raamatupidamise Toimkonna otsusega 30.12.2011 nr 1 – RT III, 10.01.2012, 5.

Raamatupidamise Toimkonna juhendite RTJ 6 Kinnisvarainvesteeringud ja RTJ 12
Valitsusepoolne abi muutmise kinnitamine. Vastu võetud Raamatupidamise Toimkonna
otsusega 30.04.2014 nr 1 – RT III, 10.05.2014, 8.

Lisa 7. RTJ, IFRS ja IFRS for SME võrdlev analüüs – RTJ 3 (muudetud 2009)

RTJ	IFRS	IFRS for SME
Finantsvarade ja -kohustiste esmane arvelevõtmine		
<p>Soetusmaksumus, milleks on finantsvara või -kohustuse eest makstava või saadava tasu õiglane väärtus.</p> <ul style="list-style-type: none"> Sisaldab üldjuhul kõiki finantsvara või -kohustuse soetamisega otseselt kaasnevaid tehingukulutusi. Õiglases väärtuses kajastatavate finantsvarade ja -kohustuste puhul ei liideta ega arvata maha tehingukulutusi algse soetusmaksumuse arvestamisel. 	<ul style="list-style-type: none"> Õiglane väärtus, millele liidetakse tehingukulud, mis on otseselt seotud finantsvara või -kohustise omandamise või emiteerimisega, kui on tegemist õiglases väärtuses muutustega läbi koondkasumi-aruande mittekajastatava finantsvara või -kohustisega. Arvelduspäevapõhise arvestuse rakendamisel vara suhtes, mida edaspidi mõõdetakse soetusmaksumuses või amortiseeritud soetusmaksumuses, kajastatakse vara esmalt õiglases väärtuses tehingupäeval. 	<p>Kaks valikuvõimalust:</p> <ul style="list-style-type: none"> IFRS for SME muudetud 2009 11-12 täies ulatuses; IAS 39 ja IFRS for SME muudetud 2009 11-12 avalikustamismõõded. <p>IFRS for SME muudetud 2009 11-12 käsitlus:</p> <ul style="list-style-type: none"> korrigeeritud soetusmaksumus (tehinguhind k.a tehingukulud) – lihtfinantsinstrumendid; õiglane väärtus – muud finantsinstrumendid.

Allikas: RTJ 3 muudetud 2009 § 7, 2008 määrus 1126/2008 – IAS 39 §-d 43–44, IFRS for SME muudetud 2009 peatükk 11 §-d 2, 4, 13, peatükk 12 § 7; autori koostatud

RTJ	IFRS	IFRS for SME
Edasine kajastamine – finantsvarad:		
<ul style="list-style-type: none"> Õiglane väärtus; korrigeeritud soetusmaksumus; soetusmaksumus. 	<ul style="list-style-type: none"> Õiglane väärtus; amortiseeritud soetusmaksumus, kasutades efektiivse intressimäära meetodit; soetusmaksumus. 	<ul style="list-style-type: none"> Korrigeeritud soetusmaksumuses (sisemise intressimäära meetodil); soetusmaksumus (miinus väärtuse langus); õiglane väärtus (väärtuse muutused läbi kasumiaruande).

Allikas: RTJ 3 muudetud 2009 § 14, 2008 määrus 1126/2008 – IAS 39 § 46, IFRS for SME muudetud 2009 peatükk 11 § 14 (a), (c); autori koostatud

Lisa 7 järg

RTJ	IFRS	IFRS for SME
Edasine kajastamise meetodid – finantskohustused		
<ul style="list-style-type: none"> • Korrigeeritud soetusmaksumus; • õiglase väärtus. 	<ul style="list-style-type: none"> • Amortiseeritud soetusmaksumus efektiivse intressimäära meetodil; • õiglase väärtus muutustega läbi koondkasumiaruande. 	<ul style="list-style-type: none"> • Korrigeeritud soetusmaksumuses (sisemise intressimäära meetodil); • soetusmaksumus (miinus väärtuse langus); • õiglase väärtus (väärtuse muutused läbi kasumiaruande).

Allikas: RTJ 3 muudetud 2009 § 17, 2008 määrus 1126/2008 – IAS 39 § 47, IFRS for SME muudetud 2009 peatükk 11 § 14; autori koostatud

RTJ	IFRS	IFRS for SME
Edasine kajastamine – õiglases väärtuses kajastatavad finantsvarad ja -kohustused:		
<p>Igal bilansipäeval ümberhindlus hetke õiglasele väärtusele (ei arvata maha võimalikke realiseerimisega kaasnevaid tehingukulutusi).</p> <p>Väärtuse muutusest tulenevate kasumite/kahjumite kajastamine:</p> <ul style="list-style-type: none"> • kasumi või kahjumina aruandeperioodi kasumiaruandes; • järjepidev kasumi või kahjumina aruandeperioodi kasumiaruandes või muu koondkasumi või -kahjumi osana kajastamine. 	<p>Igal bilansipäeval ümberhindlus hetke õiglasele väärtusele (ei arvata maha võimalikke realiseerimisega kaasnevaid tehingukulutusi).</p> <p>Väärtuse muutusest tulenevate kasumite/kahjumite kajastamine:</p> <ul style="list-style-type: none"> • kasum või kahjum finantsvaralt või -kohustiselt, mis on liigitatud õiglases väärtuses muutustega läbi koondkasumiaruande kajastatavaks – kajastamine koondkasumiaruandes; • kasum või kahjum müügivalmis olevalt finantsvaralt – kajastamine muus koondkasumis. 	<p>Igal bilansipäeval ümberhindlus hetke õiglasele väärtusele (ei arvata maha võimalikke realiseerimisega kaasnevaid tehingukulutusi).</p> <p>Väärtuse muutusest tulenevate kasumite/kahjumite kajastamine:</p> <ul style="list-style-type: none"> • kasumi või kahjumina aruandeperioodi kasumiaruandes.

Allikas: RTJ 3 muudetud 2009 §-d 19-20; 2008 määrus 1126/2008 – IAS 39 §-d 55, 58, 67; IFRS for SME muudetud 2009 peatükk 11 § 14 (c), peatükk 12 §-d 8, 12; autori koostatud

RTJ	IFRS	IFRS for SME
Edasine kajastamine – korrigeeritud soetusmaksumuses finantsvarad ja -kohustused		
<p>Kajastamine algses soetusmaksumuses (sisemist intressimäära kasutades), vajadusel järgnevad korrigeerimised:</p> <ul style="list-style-type: none"> • põhiosa tagasimaksed; • algse soetus- lunastusmaksumuse vahelise erinevuse kumulatiivne amortisatsioon (sisemist intressimäära kasutades); • väärtuse langusest või laekumise ebatõenäosusest tingitud võimalik allahindlus. 	<p>Kajastamine algses soetusmaksumuses (efektiivse intressimäära meetodil), vajadusel järgnevad korrigeerimised:</p> <ul style="list-style-type: none"> • põhiosa tagasimaksed; • lisatud või maha arvatud kumulatiivne kulum; • väärtuse langusest või mittelaekuvusest tulenevad vähenemised. 	<p>Kajastamine algses soetusmaksumuses, vajadusel järgnevad korrigeerimised:</p> <ul style="list-style-type: none"> • põhiosa tagasimaksed; • algse soetus- lunastusmaksumuse vahelise võimaliku erinevuse kumulatiivne amortisatsioon (sisemist intressimäära kasutades); • finantsvarade puhul väärtuse langusest või laekumise ebatõenäosusest tingitud võimalik allahindlus.

Allikas: RTJ 3 muudetud 2009 §-d 24, 26, 2008 määrus 1126/2008 – IAS 39 § 9; IFRS for SME muudetud 2009 peatükk 11 § 15; autori koostatud

RTJ	IFRS	IFRS for SME
Finantsvarade allahindlused		
<ul style="list-style-type: none"> • Korrigeeritud soetusmaksumuses finantsvarad – allahindlus finantsvarast eeldatavasti tulevikus laekuvate maksete nüüdisväärtuseni (diskonteerituna antud finantsvara esmasel kajastamisel fikseeritud sisemise intressimääraga): <ul style="list-style-type: none"> ○ allahindluse kajastamine kasumiaruandes kuluna; • soetusmaksumuses kajastatavad finantsvarad – allahindlus finantsvarast eeldatavasti tulevikus laekuvate maksete nüüdisväärtuseni (diskonteerituna turu keskmise tulususemääraga sarnaste finantsvarade suhtes): 	<ul style="list-style-type: none"> • Amortiseeritud soetusmaksumuses kajastatavad finantsvarad – vara finantsseisundi aruandelise väärtuse ja hinnanguliste tulevaste rahavoogude nüüdisväärtuse vaheline erinevus (diskonteerituna finantsvara esialgse efektiivse intressimääraga): <ul style="list-style-type: none"> ○ kajastamine üldjuhul koondkasumiaruandes; • soetusmaksumuses kajastatavad finantsvarad – finantsvara finantsseisundi aruandelise (jääk)maksumuse ja hinnanguliste tulevaste rahavoogude nüüdisväärtuse vaheline erinevus 	<ul style="list-style-type: none"> • Korrigeeritud soetusmaksumus – vara bilansilise maksumuse ja vara esialgse sisemise intressimääraga diskonteeritud hinnanguliste rahavoogude nüüdisväärtuse vaheline erinevus; • soetusmaksumus – erinevus vara bilansiline maksumuse ja parima hinnangu summa kohta, mida ettevõtte saaks vara eest, kui see müüdaks aruandekuupäeval. <p>Allahindlus kajastatakse kasumiaruandes kuluna.</p>

Lisa 7 järg

RTJ	IFRS	IFRS for SME
Finantsvarade allahindlused (järg)		
<ul style="list-style-type: none"> ○ allahindluse kajastamine kasumiaruandes kuluna; • õiglase väärtuses finantsvarad – allahindlus nende õiglasele väärtusele: <ul style="list-style-type: none"> ○ allahindluse kajastamine kasumiaruandes kuluna; ○ omakapitalis kajastatud negatiivne ümberhindluse reservi kandmine kasumiaruandesse. 	<p>(diskonteerituna sarnase finantsvara turul kehtiva tulumääraga);</p> <ul style="list-style-type: none"> • õiglases väärtuses finantsvarad <ul style="list-style-type: none"> ○ allahindluse kajastamine kasumiaruandes kuluna; ○ muus koondkasumis kajastatud kumulatiivse kahjumi eemaldamine sealt ja kajastamine koondkasumiaruandes. 	

Allikas: RTJ 3 muudetud 2009 §-d 28–29, 2008 määrus 1126/2008 – IAS 39 §-d 63, 66–67, IFRS for SME muudetud 2009 peatükk 11 §-d 21, 25; autori koostatud

RTJ	IFRS	IFRS for SME
Finantsvarade allahindluste tühistamine		
<ul style="list-style-type: none"> • Korrigeeritud soetusmaksumus – varasem allahindlus tühistatakse summani, mis on madalam kahest järgmisest summast (kajastamine kasumiaruandes): <ul style="list-style-type: none"> ○ finantsvarast eeldatavasti tulevikus laekuvate maksete nüüdisväärtus; ○ bilansiline jääkväärtus juhul, kui allahindlust ei oleks toimunud; • soetusmaksumus – allahindlusi ei tühistata; • õiglase väärtus (muutused läbi muu koondkasumi või -kahjumi osana): <ul style="list-style-type: none"> ○ väärtuse kasv muu koondkasumina ○ väärtuse kasv kasumiaruandes. 	<ul style="list-style-type: none"> • Korrigeeritud soetusmaksumus – finantsvara finantsseisundi aruandeline jääkväärtus ei või ületada amortiseeritud soetusmaksumuse summat, mis oleks saadud siis, kui vara väärtuse langust ei oleks kajastatud selle tühistamise päeval, kajastamine koondkasumi-aruandes; • soetusmaksumus – allahindlusi ei tühistata; • õiglase väärtus: <ul style="list-style-type: none"> ○ väärtuse suurenemine muu koondkasumi osana; ○ väärtuse suurenemine koondkasumiaruandes. 	<p>Varasem allahindluse tühistamise tulemusena ei või finantsvara bilansiline maksumus (ilma allahindluse kontota) ületada korrigeeritud soetusmaksumuse summat, mis oleks saadud juhul, kui vara väärtuse langust ei oleks kajastatud.</p> <p>Allahindluste tühistamisi kajastatakse kasumiaruandes.</p>

Allikas: RTJ 3 muudetud 2009 § 32–34, 2008 määrus 1126/2008 – IAS 39 §-d 65-66, 69-70, IFRS for SME muudetud 2009 peatükk 11 § 26; autori koostatud

RTJ	IFRS	IFRS for SME
Kajastamise lõpetamine – finantsvarad		
<p>Võimalused:</p> <ul style="list-style-type: none"> ettevõtte kaotab õiguse finantsvarast tulenevatele rahavoogudele; ettevõtte annab kolmandale osapoolle üle finantsvarast saadavad rahavood ja enamiku antud finantsvaraga seotud riskidest ja hüvedest. <p>Kajastamine:</p> <ul style="list-style-type: none"> finantsvara bilansilise maksumuse ja selle eest saadud tasu vahe kajastatakse kasumiaruandes tulu või kuluna. 	<p>Võimalused:</p> <ul style="list-style-type: none"> lepingujärgsed õigused finantsvarast tulenevatele rahavoogudele lõpevad; finantsvara kantakse üle. <p>Kajastamine:</p> <ul style="list-style-type: none"> erinevus finantsseisundi aruandelise (jääk)maksumuse ja saadud tasu summa kõikide muus koondkasumis kajastatud kumulatiivsete kasumite või kahjumite summa vahel kajastatakse koondkasumiaruandes. 	<p>Võimalused:</p> <ul style="list-style-type: none"> lepingulised õigused finantsvarast tulenevatele rahavoogudele lõpevad või need täidetakse; ettevõtte annab teisele osapoolle üle enamiku finantsvara omandiga seotud riskidest-hüvedest; ettevõtte on üle andnud teisele osapoolle kontrolli vara üle ja teisel osapoolel on praktiliselt võimalik müüa see vara täies ulatuses mitteseotud kolmandale osapoolle ning ta suudab seda teha ühepoolset ja ilma vajaduseta kehtestada üleandmisele lisapiirangud. <p>Kasumiaruandes kajastatakse vahe saadud tasu ja eeltoodud summade vahel, mis võetakse arvele või mille kajastamine lõpetatakse.</p>

Allikas: RTJ 3 muudetud 2009 §-d 49, 51, 2008 määrus 1126/2008 – IAS 39 §-d 17, 26, IFRS for SME muudetud 2009 peatükk 11 § 33; autori koostatud

RTJ	IFRS	IFRS for SME
Kajastamise lõpetamine – finantskohustused		
<p>Võimalused:</p> <ul style="list-style-type: none"> • kohustus on rahuldatud; • kohustus on lõpetatud; • kohustus on aegunud. <p>Kajastamine:</p> <ul style="list-style-type: none"> • kohustuse bilansilise maksumuse ja selle eest makstud tasu vahe kajastatakse kasumiaruandes tulu või kuluna. 	<p>Võimalused:</p> <ul style="list-style-type: none"> • finantskohustus on täidetud; • finantskohustus on tühistatud; • finantskohustus on aegunud. <p>Kajastamine:</p> <ul style="list-style-type: none"> • erinevus kustutatud või teisele osapoolle ülekantud finantskohustise või selle osa finantsseisundi aruandes (jääk) maksumuse ja makstud tasu, sh kõigi ülekantud mitterahaliste varade või võetud kohustiste vahel kajastatakse koondkasumiaruandes. 	<p>Võimalused:</p> <ul style="list-style-type: none"> • finantskohustus on täidetud; • finantskohustus on tühistatud; • finantskohustus on aegunud. <p>Kajastamine:</p> <ul style="list-style-type: none"> • erinevus kustutatud või teisele osapoolle ülekantud finantskohustise või selle osa bilansilise maksumuse ja makstud tasu, sh kõigi ülekantud mitterahaliste varade või võetud kohustiste vahel kajastatakse kasumiaruandes.

Allikas: RTJ 3 muudetud 2009 §-d 54–56, 2008 määrus 1126/2008 – IAS 39 §-d 39, 41, IFRS for SME muudetud 2009 peatükk 11 §-d 36, 38; autori koostatud

Lisa 8. RTJ, IFRS ja IFRS for SME võrdlev analüüs – RTJ 4 (muudetud 2009)

RTJ	IFRS	IFRS for SME
Esmane arvelevõtmine		
<p>Soetusmaksumus – koosneb ostu-, tootmis- ja muudest kulutustest, mis on vajalikud varude viimiseks nende olemasolevasse asukohta ja seisundisse.</p> <p>Ostukulutused:</p> <ul style="list-style-type: none"> • ostuhind; • varude ostuga kaasnev tollimaks ja muud mittetagastavad maksud; • varude soetamisega otseselt seotud transpordikulutused. <p>Tootmiskulutused:</p> <ul style="list-style-type: none"> • otsesed toodetega seotud kulutused; • proportsionaalne osa tootmise üldkulutustest. <p>Muud kulutused:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Laenukasutuse kulutused juhul, kui varude valmistamiseks on vajalik pikem ajaperiood ja tootmist finantseeritakse laenu või muu intressikandva võõrkapitaliga. 	<p>Soetusmaksumus – koosneb ostu-, töötlemis- ja muudest kulutustest, millela varud ei oleks olemasolevas asukohas ega tööseisundis.</p> <p>Ostukulutused:</p> <ul style="list-style-type: none"> • ostuhind; • imporditollimaksud ja muud maksud (v.a tagastamatud maksud); • transpordi-, käitlemis- ja muud valmistoodangu, materjalide ja teenuste omandamisega otseselt seotud kulutused. <p>Tootmiskulutused:</p> <ul style="list-style-type: none"> • toodanguühikutega otseselt seotud kulud; • süstemaatilist toodetele jaotatavad tootmise püsivad ja muutuvad üldkulutused. <p>Muud kulutused:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Otseselt tingimustele vastava varaobjekti soetamise, ehitamise või tootmisega seotud laenukasutuse kulutused, kui need aitavad tõenäoliselt kaasa ettevõtte majandusliku kasu suurenemisele tulevikus ja neid on võimalik usaldusväärselt mõõta. 	<p>Soetusmaksumus – koosneb ostu-, tootmis- ja muudest kulutustest, mis on vajalikud varude viimiseks nende olemasolevasse asukohta ja seisundisse.</p> <p>Ostukulutused:</p> <ul style="list-style-type: none"> • ostuhind; • varude ostuga kaasnev tollimaks ja muud mittetagastavad maksud; • varude omandamisega otseselt seotud transpordikulutused. <p>Tootmiskulutused:</p> <ul style="list-style-type: none"> • otsesed toodetega seotud kulutused; • proportsionaalne osa tootmise püsivatest ja muutuvatest üldkulutustest.

Lisa 8 järg

RTJ	IFRS	IFRS for SME
Esmane arvelevõtmine (järg)		
Kulud, mida ei lisata varude soetusmaksumusse: <ul style="list-style-type: none"> • normaalsest suuremad tootmiskaod; • laokulud (v.a juhul, kui need on vältimatud tootmisprotsessi käigus); • mittetootmislikud üldkulutused, mis ei ole vajalikud varude viimiseks nende olemasolevasse asukohta ja seisundisse; • turustuskulud. 	Kulud, mida ei lisata varude soetusmaksumusse: <ul style="list-style-type: none"> • ebatavaliselt suured materjali-, tööjõu- või muud tootmiskulude kaod; • laokulud (v.a tootmisprotsessis enne järgmist tootmisetapp vältimatud kulud); • üldkulutused, mis ei ole vajalikud varude viimiseks nende olemasolevasse asukohta ja tööseisundisse; • müügikulutused. 	Kulud, mida ei lisata varude soetusmaksumusse: <ul style="list-style-type: none"> • normaalsest suuremad tootmiskaod; • laokulud (v.a kui need on vältimatud tootmisprotsessi käigus); • mittetootmislikud üldkulutused, mis pole vajalikud varude viimiseks olemasolevasse asukohta ja seisundisse; • turustuskulud; • laenukasutuse kulutused.

Allikas: RTJ 4 muudetud 2009 §-d 8-12, 2008 määrus 1126/2008 – IAS 2 §-d 10, 16, IFRS for SME muudetud 2009 peatükk 13 §-d 5-8, 13; autori koostatud

RTJ	IFRS	IFRS for SME
Soetusmaksumuse arvestusmeetodid		
<ul style="list-style-type: none"> • Individuaalmaksumuse meetod; • FIFO; • kaalutud keskmise soetusmaksumuse meetod. 	<ul style="list-style-type: none"> • Individuaalmaksumuse meetod; • FIFO; • kaalutud keskmise soetusmaksumuse meetod. 	<ul style="list-style-type: none"> • Individuaalmaksumuse meetod; • FIFO; • kaalutud keskmise soetusmaksumuse meetod.

Allikas: RTJ 4 muudetud 2009 § 15, 2008 määrus 1126/2008 – IAS 2 §-d 23, 25, 27, IFRS for SME muudetud 2009 peatükk 13 §-d 17-18; autori koostatud

RTJ	IFRS	IFRS for SME
Edasine kajastamine		
Soetusmaksumus või neto realiseerimisväärtus sõltuvalt sellest, kumb on madalam.	Soetusmaksumus või neto realiseerimisväärtus sõltuvalt sellest, kumb on madalam.	Soetusmaksumuses või hinnangulises müügihinnas, millest on maha arvatud toote valmistamiseks ja müügiks vajalikud kulutused olenevalt sellest, kumb on madalam.

Allikas: RTJ 4 muudetud 2009 § 19, 2008 määrus 1126/2008 – IAS 2 § 9, IFRS for SME muudetud 2009 peatükk 13 § 4; autori koostatud

Lisa 8 järg

RTJ	IFRS	IFRS for SME
Kajastamine allahindlusel ja allahindluse hilisemal tühistamisel		
Allahindlus neto realiseerimisväärtusele – perioodikulu. Kui varem allahinnatud varude neto realiseerimisväärtus hilisematel perioodidel tõuseb, tuleb varasem allahindlus tühistada.	Allahindlusi netorealiseerimisväärtusele ja varude kaod – perioodikulu. Varude netorealiseerimisväärtuse suurenemisest tulenevad tühistatud allahindluse summad kajastatakse varude kulu summa vähendusena tühistamise perioodil.	Allahindlus neto realiseerimisväärtusele – perioodikulu. Kui varem allahinnatud varude neto realiseerimisväärtus hilisematel perioodidel tõuseb, tuleb varasem allahindlus tühistada.

Allikas: RTJ 4 muudetud 2009 § 21, 2008 määrus 1126/2008 – IAS 2 § 34, IFRS for SME muudetud 2009 peatükk 27 §-d 2, 4:

Lisa 9. RTJ, IFRS ja IFRS for SME võrdlev analüüs – RTJ 5 (muudetud 2009)

RTJ	IFRS	IFRS for SME
Materiaalse põhivara arvestuspõhimõtted – esmane arvelevõtmine		
<p>Soetusmaksumus:</p> <ul style="list-style-type: none"> • ostuhind (sh tollimaks ja muud mittetagastatavad maksud); • soetamisega otseselt seotud kulutused; • vara tulevase demonteerimise ja asukoha taastamisega seotud hinnanguliste kulutuste nüüdisväärtus (kajastatud eraldisena); • laenukasutuse kulutused (kui põhivara otstarbekohasesse kasutusvalmidusse viimine võtab oluliselt aega, seda finantseeritakse laenu või muu võlainstrumendiga miinus võimalik laenusummade ajutisest investeerimisest saadud tulu). 	<p>Soetusmaksumus:</p> <ul style="list-style-type: none"> • ostuhind (sh impordi- ja tagastamatud maksud) pärast allahindluste ja hinnaalandite mahaarvamist); • otsesed kulutused, mis on seotud vara juhtkonna ettenähtud asukohta ja tööseisundisse viimisega; • objekti demonteerimise, teisaldamise ja selle asukoha taastamise kulutuste esialgne hinnang (kajastatud kohustisena); • laenukasutuse kulutused (kui laen võetakse konkreetse tingimustele vastava varaobjekti hankimiseks miinus võimalik laenatud summade ajutisest investeerimisest tulenev tulu). 	<p>Soetusmaksumus:</p> <ul style="list-style-type: none"> • ostuhind (sh juriidilised ja vahendustasud, impordimaksud ja muud mittetagastatavad maksud); • soetamisega otseselt seotud kulutused; • vara tulevase demonteerimise ja asukoha taastamisega seotud hinnanguliste kulutuste nüüdisväärtus (kajastatud eraldisena).

Allikas: RTJ 5 muudetud 2009 §-d 13, 16, 2008 määrus 1126/2008 – IAS 16 §-d 15-16, 23 § 12, IFRS for SME muudetud 2009 peatükk 17 § 10; autori koostatud

RTJ	IFRS	IFRS for SME muudetud 2009
Materiaalse põhivara arvestuspõhimõtted – laenukasutuse kulutuste kapitaliseerimise algus		
<p>Lubatud hetkest, mil:</p> <ul style="list-style-type: none"> • laenukasutuse kulutused on tekkinud (laen on võetud); <p>vara valmistamisega on alustatud (kulutused on tekkinud ning ettevõtte on alustanud tegevustega, mis on vajalikud vara ettevalmistamiseks selle otstarbekohaseks kasutamiseks).</p>	<p>Algab kuupäeval, mil ettevõtte esmakordselt vastab kõikidele järgmistele tingimustele:</p> <ul style="list-style-type: none"> • esinevad varaobjektiga seotud väljaminekud; • esinevad laenukasutuse kulutused; • võetakse ette tegevusi, mis on vajalikud vara otstarbekohasesse kasutus- või müügivalmidusse viimiseks. 	-

Allikas: RTJ 5 muudetud 2009 § 17, 2008 määrus 1126/2008 – IAS 23 § 17; autori koostatud

Lisa 9 järg

RTJ	IFRS	IFRS for SME muudetud 2009
Materiaalse põhivara arvestuspõhimõtted – laenukasutuse kulutuste kapitaliseerimise lõpp		
Kapitaliseerimise lõpetamise tingimused: <ul style="list-style-type: none"> vara on olulises osas valmis otstarbekohaseks kasutamiseks; või vara aktiivne arendustegevus on pikemaks ajaks peatatud. 	Kapitaliseerimise lõpetamise tingimused: <ul style="list-style-type: none"> tingimustele vastava varaobjekti aktiivne arendustegevus peatatakse pikemaks ajaks; kogu vara otstarbekohasesse kasutus- või müügivalmidusse viimiseks vajalik tegevus on lõpetatud. 	-

Allikas: RTJ 5 muudetud 2009 § 17, 2008 määrus 1126/2008 – IAS 23 §-d 20, 22; autori koostatud

RTJ	IFRS	IFRS for SME muudetud 2009
Materiaalse põhivara arvestuspõhimõtted – edasine kajastamine		
<ul style="list-style-type: none"> Soetusmaksumuse mudel – soetusmaksumus miinus akumulieeritud kulum ja võimalikud väärtuse langusest tulenevad allahindlused. <p>NB! RTJ-s 5 ei ole otseselt kirjas, et antud viisil kajastamise nimetus on soetusmaksumuse meetod, kuid tulenevalt sellest, et kajastamise tingimused vastavad IAS 16 kirjeldatud soetusmaksumuse meetodile, saab sellest järeldada, et tegemist on soetusmaksumuse meetodiga.</p>	<ul style="list-style-type: none"> Soetusmaksumuse mudel – soetusmaksumus miinus akumulieeritud kulum ja (vara) väärtuse langusest tulenevad akumulieeritud kahjumid. Ümberhindluse mudel – vara kajastatakse pärast esmast kajastamist ümberhinnatud väärtuses, mis on võrdne vara õiglase väärtusega ümberhindluse kuupäeval (miinus akumulieeritud kulum ja hilisemad (vara) väärtuse langusest tulenevad akumulieeritud kahjumid). 	<ul style="list-style-type: none"> Soetusmaksumuse mudel – soetusmaksumus miinus akumulieeritud kulum ja akumulieeritud kahjumid vara väärtuse langusest.

Allikas: RTJ 5 muudetud 2009 § 23, 2008 määrus 1126/2008 – IAS 16 §-d 30-31, IFRS for SME muudetud 2009 peatükk 2 § 49, peatükk 17 § 15; autori koostatud

Lisa 9 järg

RTJ	IFRS	IFRS for SME
Materiaalse põhivara arvestuspõhimõtted – amortisatsioon		
<ul style="list-style-type: none"> Piiratud kasutuseaga varad – amortiseerimine toimub objekti kasuliku eluea jooksul Piiramata kasutuseaga objektid – amortiseerimist ei toimu <p>Meetodid:</p> <ul style="list-style-type: none"> üldjuhul lineaarne meetod. 	<ul style="list-style-type: none"> Piiratud kasutuseaga varad – amortiseerimine toimub objekti kasuliku eluea jooksul Piiramata kasutuseaga objektid – amortiseerimist ei toimu. <p>Meetodid:</p> <ul style="list-style-type: none"> lineaarne meetod; kahaneva jäägi meetod; tootmisühiku meetod. 	<ul style="list-style-type: none"> Piiratud kasutuseaga varad – amortiseerimine toimub objekti kasuliku eluea jooksul Piiramata kasutuseaga objektid – amortiseerimist ei toimu <p>Meetodid:</p> <ul style="list-style-type: none"> lineaarne meetod; kahaneva jäägi meetod; tootmisühiku meetod.

Allikas: RTJ 5 muudetud 2009 §-d 23-24, 27, 2008 määrus 1126/2008 – IAS 16 §-d 50, 58, IFRS for SME muudetud 2009 peatükk 17 §-d 16, 22; autori koostatud

RTJ	IFRS	IFRS for SME
Materiaalse põhivara arvestuspõhimõtted – parendused, remont ja hooldus		
<p>Materiaalse põhivara soetusmaksumusele lisamise tingimused:</p> <ul style="list-style-type: none"> parendused vastavad materiaalse põhivara mõistele ja vara bilansis kajastamise kriteeriumitele. <p>Materiaalse põhivara soetusmaksumusele ei lisata:</p> <ul style="list-style-type: none"> jooksva hoolduse ja remondiga kaasnevad kulutused. 	<p>Materiaalse põhivara soetusmaksumusele lisamise tingimused:</p> <ul style="list-style-type: none"> vara asendamisega seotud tekkepõhised kulutused (vastates varana kajastamise kriteeriumitele). <p>Materiaalse põhivara soetusmaksumusele ei lisata:</p> <ul style="list-style-type: none"> igapäevase hooldusega seotud kulud. 	<p>Materiaalse põhivara soetusmaksumusele lisamise tingimused:</p> <ul style="list-style-type: none"> vara asendamisega seotud tekkepõhised kulutused (vastates varana kajastamise kriteeriumitele). <p>Materiaalse põhivara soetusmaksumusele ei lisata:</p> <ul style="list-style-type: none"> jooksva hoolduse ja remondiga kaasnevad kulutused.

Allikas: RTJ 5 muudetud 2009 § 40, 2008 määrus 1126/2008 – IAS 16 §-d 12-13, IFRS for SME muudetud 2009 peatükk 17 §-d 7, 15; autori koostatud

RTJ	IFRS	IFRS for SME
Immateriaalse põhivara arvestuspõhimõtted – esmane arvelevõtmine		
<p>Tingimused:</p> <ul style="list-style-type: none"> • objekt on ettevõtte poolt kontrollitav; • on tõenäoline, et ettevõtte saab objekti kasutamisest tulevikus majanduslikku kasu; • objekti soetusmaksumus on usaldusväärset hinnatav. <p>Soetusmaksumus:</p> <ul style="list-style-type: none"> • ostuhind; • soetamisega otseselt seotud kulutused. <p>Soetusmaksumusse ei lisata:</p> <ul style="list-style-type: none"> • asutamiseväljaminekud; • uurimistegevusega seotud kulutused; • koolitusega seotud kulutused; • reklaamile tehtud kulutused; • üldised halduskulutused; • kahjumid tootmise algaasis; • kolimise ja ettevõtte ümberstruktureerimisega seotud kulutused; • kulutused seoses ettevõtte siseselt loodud brändidega, kliendinimekirjadega ja muude sarnaste objektidega. 	<p>Tingimused:</p> <ul style="list-style-type: none"> • on tõenäoline, et (majandus)üksus saab eeldatavasti varast majanduslikku kasu; • vara soetusmaksumust on võimalik usaldusväärset mõõta. <p>Soetusmaksumus:</p> <ul style="list-style-type: none"> • ostuhind; • vara ettenähtud kasutuseks ettevalmistamisega seotud otsesed kulutused. <p>Soetusmaksumusse ei lisata:</p> <ul style="list-style-type: none"> • (majandus)üksuse loodud marginimed, ajalehtede ja trükiste pealkirjad, klientide nimekirjad, muud samalaadsed objektid; • müügi-, haldus- ja muud üldkulutused; • kindlaksmääratavad ebatõhusused ja esialgsed äritegevuse kahjumid; • kulutused vara kasutamiseks vajaliku personali koolitamiseks; • tegevuse alustamisega seotud kulutused; • koolituskulutused; • reklaami- ja müügitoetuskulutused; • kulutused (majandus)üksuse või selle osa ümberpaigutamiseks või -korraldamiseks. 	<p>Tingimused:</p> <ul style="list-style-type: none"> • on tõenäoline, et ettevõtte saab eeldatavasti sellest varast tulevast majanduslikku kasu; • vara soetusmaksumust või väärtust saab usaldusväärset mõõta; • vara ei tulene ettevõttesiseselt immateriaalsele varaobjektile tehtud kulutustest. <p>Soetusmaksumus:</p> <ul style="list-style-type: none"> • ostuhind; • soetamisega otseselt seotud kulutused. <p>Soetusmaksumusse ei lisata:</p> <ul style="list-style-type: none"> • ettevõttesiseselt loodud kaubamärgid, logod, ajalehtede ja trükiste pealkirjad; • kliendinimekirjad ja muud samalaadsed objektid; • ettevõtte tegevuse alustamisega seotud tegevuste kulud; • koolitustegevus; • reklaami- ja müügitoetustegevus; • ettevõtte või selle osa ümberpaigutamine või -korraldamine; • ettevõttesiseselt loodud firmaväärtus.

Allikas: RTJ 5 muudetud 2009 §-d 42, 44, 46, 2008 määrus 1126/2008 – IAS 38 §-d 21, 24, 27, 63, 67, 69, IFRS for SME muudetud 2009 peatükk 18 §-d 4, 9-10, 15; autori koostatud

RTJ	IFRS	IFRS for SME
Immateriaalse põhivara arvestuspõhimõtted – arenduskulutuste kapitaliseerimine		
<p>Kaks arvestuspõhimõtet:</p> <ul style="list-style-type: none"> • kajastamine kuluna nende tekkimisel (üksnes siis, kui kulutused ei vasta kapitaliseerimise kriteeriumitele); • kapitaliseerimine immateriaalse põhivarana. <p>Kapitaliseerimiseks peavad olema kõik järgmised kriteeriumid:</p> <ul style="list-style-type: none"> • on olemas tehnilised ja finantsilised võimalused ja positiivne kavatsus projekti elluviimiseks; • ettevõtte suudab kasutada või müüa loodavat vara; • immateriaalsest varast tulevikus tekkivat majanduslikku kasu on võimalik hinnata; • arenduskulutuste suurust on võimalik usaldusväärselt mõõta. 	<p>Kaks arvestuspõhimõtet:</p> <ul style="list-style-type: none"> • kajastamine kuluna nende tekkimisel (üksnes siis, kui kulutused ei vasta kapitaliseerimise kriteeriumitele või kui objekt on omandatud äriühenduses ja seda ei ole võimalik immateriaalse varana kajastada); • kapitaliseerimine immateriaalse põhivarana. <p>Tõendatavad peavad olema kõik järgmised kriteeriumid:</p> <ul style="list-style-type: none"> • vara kasutus- või müügikõlblikuks muutmine on tehniliselt võimalik; • eksisteerib kavatsus vara valmis saada ja seda kasutada või müüa; • vara saab kasutada või müüa; • on tõendatav see, kuidas vara loob tõenäolist tulevast majanduslikku kasu; • vara arendamise lõpetamiseks ja kasutamiseks või müümiseks on olemas piisavad tehnilised, rahalised ja muud vahendid; • vara arendustegevusega seotud kulutused on usaldusväärselt mõõdetavad. 	<p>Kaks arvestuspõhimõtet:</p> <ul style="list-style-type: none"> • kajastamine kuluna nende tekkimisel (üksnes siis, kui kulutused ei vasta kapitaliseerimise kriteeriumitele); • kui ettevõttesiseselt immateriaalsele varaobjektile tehtud kulutused moodustavad osa mõne muu vara soetusmaksumusest, mis vastab vara kajastamiskriteeriumitele, kapitaliseerimine need mõne muu varana.

Allikas: RTJ 5 muudetud 2009 § 48, 2008 määrus 1126/2008 – IAS 38 § 57, 68, IFRS for SME muudetud 2009 peatükk 18 § 14; autori koostatud

Lisa 9 järg

RTJ	IFRS	IFRS for SME
Immateriaalse põhivara arvestuspõhimõtted – edasine kajastamine		
<ul style="list-style-type: none"> • Soetusmaksumuse mudel – soetusmaksumus miinus akumulieeritud kulum ja võimalikud väärtuse langusest tulenevad allahindlused. <p>NB! RTJ-s 5 ei ole otseselt kirjas, et antud viisil kajastamise nimetus on soetusmaksumuse meetod, kuid tulenevalt sellest, et kajastamise tingimused vastavad IAS 16 kirjeldatud soetusmaksumuse meetodile, saab sellest järeldada, et tegemist on soetusmaksumuse meetodiga.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Soetusmaksumus (miinus akumulieeritud amortisatsioon ja akumulieeritud kahjumid (vara) väärtuse langusest). • Ümberhindluse meetod (vara õiglane väärtus ümberhindluse kuupäeval, millest on maha arvatud hilisem akumulieeritud amortisatsioon ja hilisemad akumulieeritud kahjumid (vara) väärtuse langusest). 	<ul style="list-style-type: none"> • Soetusmaksumuse mudel – soetusmaksumus miinus akumulieeritud kulum ja võimalikud väärtuse langusest tulenevad allahindlused.

Allikas: RTJ 5 muudetud 2009 § 49, 2008 määrus 1126/2008 – IAS 38 §-d 74-75, IFRS for SME muudetud 2009 peatükk 18 § 18, peatükk 19 § 23; autori koostatud

RTJ	IFRS	IFRS for SME
Immateriaalse põhivara arvestuspõhimõtted – amortisatsioon		
<p>Piiratud kasuliku elueaga immateriaalset vara amortiseeritakse, piiramatu kasuliku elueaga immateriaalset vara mitte.</p> <p>Amortisatsioonimeetod - üldjuhul lineaarne meetod.</p>	<p>Piiratud kasuliku elueaga immateriaalset vara amortiseeritakse, piiramatu kasuliku elueaga immateriaalset vara mitte.</p> <p>Amortisatsioonimeetod – lineaarne meetod, kahaneva jäägi meetod ja tootmisühiku meetod.</p>	<p>Kõik immateriaalsed varad on piiratud kasuliku elueaga, mistõttu tuleb neid amortiseerida. Kui vara kasulikkude eluiga ei saa usaldusväärselt hinnata, amortiseeritakse seda kuni 10 aasta jooksul.</p> <p>Amortisatsioonimeetod - üldjuhul lineaarne meetod.</p> <p>Üldjuhul eeldatakse, et immateriaalse vara lõppväärtus on null.</p>

Allikas: RTJ 5 muudetud 2009 §-d 53, 2008 määrus 1126/2008 – IAS 38 § 89, 98, IFRS for SME muudetud 2009 peatükk 18 §-d 19-20, 22-23; autori koostatud

RTJ	IFRS	IFRS for SME
Immateriaalse põhivara arvestuspõhimõtted – vara väärtuse langus		
Kui varaobjekti kaetav väärtus on väiksem bilansilisest jääkmaksumusest, hinnatakse vara alla kaetavale väärtusele, kajastatakse aruandeperioodi kuluna.	Kui varaobjekti kaetav väärtus on väiksem bilansilisest jääkmaksumusest, hinnatakse vara alla kaetavale väärtusele, kajastatakse aruandeperioodi kuluna.	Vara bilansilist maksumust vähendatakse kaetava väärtuseni, kui see on madalam bilansilisest maksumusest. Kahjumit vara väärtuse langusest kajastatakse kasumiaruandes.

Allikas: RTJ 5 muudetud 2009 §-d 56, 58, 2008 määrus 1126/2008 – IAS 36 §-d 59–60, IFRS for SME muudetud 2009 peatükk 17 § 25, peatükk 27 §-d 5–6; autori koostatud

RTJ	IFRS	IFRS for SME
Immateriaalse põhivara arvestuspõhimõtted – vara väärtuse test		
Leitakse vara kaetav väärtus, mis on suurem vara õiglasest väärtusest (miinus müügikulutused) või vara kasutusväärtusest.	Leitakse vara kaetav väärtus, milleks on vara õiglane väärtus (miinus müügikulutused) või selle kasutusväärtus, olenevalt sellest, kumb on kõrgem.	Leitakse vara kaetav väärtus, mis on suurem vara õiglasest väärtusest (miinus müügikulutused) või vara kasutusväärtusest.

Allikas: RTJ 5 muudetud 2009 § 62, 2008 määrus 1126/2008 – IAS 36 § 18, IFRS for SME muudetud 2009 peatükk 27 § 11; autori koostatud

RTJ	IFRS	IFRS for SME
Immateriaalse põhivara arvestuspõhimõtted – varasema väärtuse languse tühistamine		
<ul style="list-style-type: none"> Vara väärtuse hindamine igal bilansikuu-päeval, kui vara kaetava väärtuse tõus on tõenäoline, tuleb läbi viia uus väärtuse test; kui vara või varade grupi (raha genereeriva üksuse) kaetav väärtus on tõusnud üle bilansilise jääkmaksumuse, tuleb varasem allahindlus tühistada ja vara bilansilist jääkmaksumust suurendada; firmaväärtuse allahindlust ei tühistata. Kajastamine kasumiaruandes põhivara allahindluse kahjumi vähendamisenä.	<ul style="list-style-type: none"> Vara väärtuse hindamine igal bilansikuu-päeval, kui vara kaetava väärtuse tõus on tõenäoline, tuleb läbi viia uus väärtuse test; vara kaetava väärtuse määramisel kasutatud hinnangud peavad olema muutunud pärast kahjumi kajastamist, misjärel on üldjuhul vaja suurendada vara finantsseisundi aruandelist (jääk)maksumust kaetava väärtuseni.. Kajastamine koondkasumiaruandes põhivara allahindluse kahjumi vähendamisenä.	<ul style="list-style-type: none"> Vara väärtuse hindamine igal bilansikuu-päeval, kui vara kaetava väärtuse tõus on tõenäoline, tuleb läbi viia väärtuse test; kui vara või varade grupi (raha genereeriva üksuse) kaetav väärtus on tõusnud üle bilansilise jääkmaksumuse, tuleb varasem allahindlus tühistada ja vara bilansilist jääkmaksumust suurendada; firmaväärtuse allahindlust ei tühistata. Kajastamine kasumiaruandes põhivara allahindluse kahjumi vähendamisenä.

Allikas: RTJ 5 muudetud 2009 §-d 76, 78, 2008 määrus 1126/2008 – IAS 36 §-d 110, 114, 119, IFRS for SME muudetud 2009 peatükk 27 §-d 28-31; autori koostatud

Lisa 9 järg

RTJ	IFRS	IFRS for SME
Materiaalse ja immateriaalse põhivara eemaldamine bilansist		
Otseselt tuuakse põhivarade bilansist eemaldamise võimalusena välja üksnes selle müügi.	<p>Võimalused:</p> <ul style="list-style-type: none"> • varade võõrandamine; • kui vara kasutamisest ega võõrandamisest ei eeldata tulevast majanduslikku kasu. <p>Immateriaalse vara kajastamise lõpetamisest tekkiv kasum või kahjum kajastatakse üldjuhul koondkasumiaruandes vara kajastamise lõpetamisel.</p>	<p>Võimalused:</p> <ul style="list-style-type: none"> • varade müümise hetk; • kui nende edasine kasutamine või müük ei tekita tõenäoliselt majanduslikku kasu. <p>Müügist või mahakandmisest tekkiv kasum või kahjum on vahe saadud või saadaoleva tasu ning põhivara jääkväärtuse vahel.</p>

Allikas: RTJ 5 muudetud 2009 § 79–83, 2008 määrus 1126/2008 – IAS 16 §-d 67-68, 38 §-d 112-113, IFRS for SME muudetud 2009 peatükk 17 §-d 27-28, 30, peatükk 18 § 26; autori koostatud

Lisa 10. RTJ, IFRS ja IFRS for SME võrdlev analüüs – RTJ 8 (muudetud 2009)

RTJ	IFRS	IFRS for SME
Eraldiste moodustamine		
<p>Kajastamiseks vajalikud tingimused:</p> <ul style="list-style-type: none"> ettevõttel lasub enne bilansipäeva toimunud kohustavast sündmusest tulenevalt juriidiline või faktiline kohustus; kohustuse realiseerumine on tõenäoline; kohustuse summat saab usaldusväärset mõõta. <p>Eraldise kajastamine:</p> <ul style="list-style-type: none"> selle realiseerumise tõenäosus on suurem kui 50%. <p>Tingimusliku kohustuse kajastamine:</p> <ul style="list-style-type: none"> eraldise realiseerumise tõenäosus on väiksem kui 50%, v.a kui selle realiseerumine on äärmiselt ebatõenäoline. <p>Tingimuslik vara:</p> <ul style="list-style-type: none"> võimalik vara, mille realiseerumine ei ole kindel. 	<p>Kajastamiseks vajalikud tingimused:</p> <ul style="list-style-type: none"> (majandus)üksusel on möödunud sündmusest tulenev eksisteeriv juriidiline või faktiline kohustus; on tõenäoline, et kohustuse täitmisel majandusliku kasu ressursid vähenevad; ja kohustuse summa on usaldusväärset hinnatav. <p>Eraldise kajastamine:</p> <ul style="list-style-type: none"> toimub tõenäoline majanduslikku kasu sisaldavate ressursside vähenemine kohustuse täitmisel ehk sündmuse toimumise tõenäosus on suurem selle mittetoimumise tõenäosusest. <p>Tingimusliku kohustuse kajastamine:</p> <ul style="list-style-type: none"> eksisteeriva kohustuse olemasolu ei ole tõenäoline, v.a juhul, kui majanduslikku kasu sisaldavate ressursside vähenemise võimalus on äärmiselt vähetõenäoline. <p>Tingimuslik vara:</p> <ul style="list-style-type: none"> Tekivad üldjuhul planeerimatutest või muudest ootamatutest sündmustest, mille tulemusel tekib võimalus, et (majandus)üksus saab majanduslikku kasu. 	<p>Kajastamiseks vajalikud tingimused:</p> <ul style="list-style-type: none"> ettevõttel lasub möödunud sündmusest tulenev kohustus aruandekuupäeva seisuga; on tõenäoline (pigem toimub, kui ei toimu), et ettevõtte peab andma üle majanduslikku kasu kohustuse arveldamiseks; ja kohustuse summa on usaldusväärset mõõdetav. <p>Tingimusliku kohustuse kajastamise juhud:</p> <ul style="list-style-type: none"> võimalik kohustus, mille realiseerumine pole kindel; või eksisteeriv kohustus, mida ei kajastata, sest see ei vasta eraldise kajastamise tingimustele. <p>Tingimusliku vara kajastamine:</p> <ul style="list-style-type: none"> majandusliku kasu saamine on tõenäoline, kuid mitte praktiliselt kindel.

Allikas: RTJ 8 muudetud 2009 §-d 10, 13, 46, 48, 2008 määrus 1126/2008 – IAS 37 §-d 14, 23, 32, IFRS for SME muudetud 2009 peatükk 21 §-d 4, 12–13; autori koostatud

Lisa 10 järg

RTJ	IFRS	IFRS for SME
Eraldiste hindamine		
<ul style="list-style-type: none"> • Summa, mis on juhtkonna hinnangu kohaselt bilansipäeva seisuga vajalik eraldisega seotud kohustuse rahuldamiseks; • kajastamine summas, mis on tõenäoliselt vajalik sellega seotud kohustuse täitmiseks või üleandmiseks kolmandale osapoolle; • uute eraldiste moodustamise ning varem moodustatud eraldiste ümberhindluse või tühistamise vajadust tuleb hinnata igal bilansipäeval. 	<ul style="list-style-type: none"> • Summa, mis peab vastama parimale hinnangule eksisteeriva kohustuse täitmiseks vajalike kulutuste kohta aruandeperioodi lõpu seisuga; • ülevaatamine ja korrigeerimine iga aruandeperioodi lõpus, et need kajastaksid parimat hetkehinnangut; • eraldis tühistatakse, kui ei ole enam tõenäoline, et kohustuse täitmine eeldab majanduslikku kasu sisaldavate ressursside 	<ul style="list-style-type: none"> • Eraldist mõõdetakse vastavalt parimale hinnangule kohustuse täitmiseks vajalike kulutuste kohta aruandekuupäeva seisuga. • Parim hinnang – summa, mille ettevõtte ratsionaalsetel kaalutlustel maksaks kohustuse täitmiseks või selle kolmandale osapoolle üleandmiseks aruandeperioodi lõpus. • Eraldised tuleb üle vaadata ja korrigeerida igal aruandekuupäeval, et võtta arvesse hetke parimat hinnangut summa kohta, mis on nõutav kohustuse täitmiseks aruandekuupäeval.

Allikas: RTJ 8 muudetud 2009 §-d 16–17, 2008 määrus 1126/2008 – IAS 37 §-d 36, 59, IFRS for SME muudetud 2009 peatükk 21 §-d 7, 11; autori koostatud

Lisa 11. RTJ, IFRS ja IFRS for SME võrdlev analüüs – RTJ 9 (muudetud 2009)

RTJ	IFRS	IFRS for SME
Rentide klassifitseerimine kapitali- ja kasutusrendiks		
<ul style="list-style-type: none"> Kapitalirent – kõik olulised vara omandiga seonduvad riskid ja hüved kanduvad üle rentnikule. Ülejäänud lepingud on kasutusrendilepingud. 	<ul style="list-style-type: none"> Kapitalirent – kõik omandiõigusega seotud olulised riskid ja hüved kantakse üle. Kasutusrent – sellega ei kanta sisuliselt üle kõiki omandiõigusega seotud olulisi riske ja hüvesid. 	<ul style="list-style-type: none"> Kapitalirent – kõik vara omandiga seotud olulised riskid ja hüved kanduvad üle rentnikule. Kasutusrent – ei kandu üle kõik vara omandiga seotud riskid ja hüved.
<p>Riskide-hüvede rentnikule ülemineku kriteeriumid:</p> <ul style="list-style-type: none"> vara omandiõigus läheb rendiperioodi lõpuks üle rentnikule; rentnikul on optsoon osta vara hinnaga, mis on eeldatavasti oluliselt madalam vara õiglasest väärtusest optiooni realiseerimise kuupäeval, rendi jõustumise hetkel on kindel, et rentnik kasutab optiooni; lepinguperiood katab suure osa (üle 75%) vara majanduslikust elueast, isegi kui omandiõigus ei lähe üle; rendi jõustumise hetkel on rendimaksete miinimumsumma nüüdisväärtus pea sama suur (üle 90%) kui vara õiglane väärtus; ja vara on nii spetsiifiline, et ainult rentnik saab seda modifikatsioonideta kasutada, seega on tõenäoline lepingu pikendamine nii, et see katab suure osa vara majanduslikust elueast. 	<p>Riskide-hüvede rentnikule ülemineku kriteeriumid:</p> <ul style="list-style-type: none"> rendilepinguga läheb vara omandiõigus rendiperioodi lõpus üle rentnikule; rentnikul on optsoon osta vara hinnaga, mis eeldatavasti on tunduvalt madalam vara õiglasest väärtusest optiooni realiseerimise kuupäeval, nii et optiooni realiseerimine on rendi jõustumise kuupäeval piisavalt kindel; rendiperiood hõlmab suurema osa vara majanduslikust elueast isegi sel juhul, kui omandiõigus üle ei lähe; rendi jõustumise kuupäeval on rendimaksete miinimumsumma nüüdisväärtus peaaegu sama suur kui renditava vara õiglane väärtus; ja renditav vara on nii spetsiifilist laadi, et ainult rentnik saab seda ilma oluliste muudatusteta kasutada. 	<p>Lüigitamine sõltub tehingu sisust, mitte juriidilisest vormist. Kapitalirendi näited:</p> <ul style="list-style-type: none"> rendilepinguga läheb vara omandiõigus rendiperioodi lõpuks üle rentnikule; rentnikul on optsoon osta vara hinnaga, mis on eeldatavasti oluliselt madalam vara õiglasest väärtusest optiooni realiseerimise kuupäeval, nii et rendi jõustumisel on kindel, et rentnik optiooni kasutab; rendiperiood hõlmab suurema osa vara majanduslikust elueast, isegi kui omandiõigus ei lähe üle; rendi jõustumisel on rendimaksete miinimumsumma nüüdisväärtus pea sama suur kui renditava vara õiglane väärtus; renditud varad on nii spetsiifilised, et ainult rentnik saab neid suuremate modifikatsioonideta kasutada.

Allikas: RTJ 9 muudetud 2009 §-d 7, 12, 2008 määrus 1126/2008 – IAS 17 §-d 8, 10, IFRS for SME muudetud 2009 peatükk 20 §-d 4–5; autori koostatud

Lisa 11 järg

RTJ	IFRS	IFRS for SME
Rentide kajastamine rendileandja aruannetes – kapitalirendid		
<ul style="list-style-type: none"> • Kajastamine bilansis nõudena tehtud netoinvesteeringu summas. • Rentnikult saadavad rendimaksud jagatakse kapitalirendinõude põhiosa tagasimakseteks ja finantstuluks, finantstulu jagatakse rendiperioodile nii, et rendileandja tulumäär oleks igal ajahetkel kapitalirendi netoinvesteeringu jäägi suhtes sama. 	<ul style="list-style-type: none"> • Kajastatakse nõue summas, mis võrdub rendileandja netoinvesteeringuga. • Finantstulu jaotatakse rendiperioodile süstemaatiliselt ja ratsionaalselt, mis peegeldab rendileandja netoinvesteeringu püsivat perioodi rentaablust kapitalirendi suhtes, perioodi rendimakseid (v.a teenustega seotud kulutused) rakendatakse rendileandja brutoinvesteeringu suhtes, et vähendada nii põhiosa kui ka teenimata finantstulu. 	<ul style="list-style-type: none"> • Kajastamine nõudena kapitalirenti tehtud netoinvesteeringu summas. • Finantstulu kajastamisel peab rendileandja tulumäär olema igal ajahetkel kapitalirendi netoinvesteeringu jäägi suhtes sama. Perioodi rendimaksud jagatakse rendileandja brutoinvesteeringu põhiosa tagasimakseteks ja finantstuluks.

Allikas: RTJ 9 muudetud 2009 §-d 18, 20, 2008 määrus 1126/2008 – IAS 17 §-d 36, 40, IFRS for SME muudetud 2009 peatükk 20 §-d 17, 19; autori koostatud

RTJ	IFRS	IFRS for SME
Rentide kajastamine rendileandja aruannetes – kasutusrendid		
<ul style="list-style-type: none"> • Kajastamine bilansis tavakorras sarnaselt muule ettevõtte bilansis kajastatavale varale. • Kasutusrendi maksed kajastatakse rendiperioodi jooksul üldjuhul lineaarselt tuluna. 	<ul style="list-style-type: none"> • Varade kajastamine finantsseisundi aruandes vara olemusest lähtudes. • Renditulu kajastatakse rendiperioodi jooksul tuluna üldjuhul lineaarselt. 	<ul style="list-style-type: none"> • Väljarenditavate varade kajastamine finantsseisundi aruandes vara olemusest lähtudes. • Renditulu kajastatakse rendiperioodi jooksul üldjuhul lineaarselt kasumiaruandes.

Allikas: RTJ 9 muudetud 2009 §-d 27-28, 2008 määrus 1126/2008 – IAS 17 §-d 49-50, IFRS for SME muudetud 2009 peatükk 20 §-d 24–25; autori koostatud

Lisa 11 järg

RTJ	IFRS	IFRS for SME
Rentide kajastamine rentniku aruannetes – kapitalirendid		
<p>Rendi jõustumisel bilansis vara ja kohustuse kajastamine renditud vara õiglase väärtuse summas või rendimaksete miinimumsumma nüüdisväärtuses, juhul kui see on madalam.</p> <p>Rendimaksete miinimumsumma nüüdisväärtuse arvutamisel on diskontomääraks üldjuhul rendi sisemine intressimäär või kui selle määramine ei ole võimalik.</p>	<p>Rendiperioodi alguses finantsseisundi aruandes varade ja kohustiste kajastamine summas, mis võrdub renditava vara õiglase väärtusega rendilepingu jõustumisel, või kui see on madalam, rendimaksete miinimumsumma nüüdisväärtuses rendi jõustumise kuupäeval.</p> <p>Rendimaksete miinimumsumma nüüdisväärtuse arvutamisel kasutatakse diskontomäärana üldjuhul rendi sisemist intressimäära.</p> <p>Rentniku esmased otsekulutused lisatakse varana kajastatavale summale.</p>	<p>Rendiperioodi alguses võtab rentnik kapitalirendist saadavad kasutusõigused ja kohustused renditud vara õiglase väärtuse summas või rendimaksete miinimumsumma nüüdisväärtuses finantsseisundi aruandes varade ja kohustistena arvele rendi jõustumise kuupäeval, kui see on madalam.</p> <p>Rentniku esmased otsekulutused lisatakse varana arvelevõetavale summale.</p> <p>Rendimaksete miinimumsumma nüüdisväärtus leitakse üldjuhul rendi sisemist intressimäära kasutades.</p>

Allikas: RTJ 9 muudetud 2009 § 32, 2008 määrus 1126/2008 – IAS 17 § 20, IFRS for SME muudetud 2009 peatükk 20 §-d 9–10; autori koostatud

RTJ	IFRS	IFRS for SME
Rentide kajastamine rentniku aruannetes – kasutusrendid		
<p>Rendimaksete kuluna kajastamine rendiperioodi jooksul üldjuhul lineaarselt kuluna.</p>	<p>Kasutusrendi maksed kajastatakse üldjuhul lineaarselt rendiperioodi jooksul kuluna.</p>	<p>Kasutusrendi maksed kajastatakse üldjuhul lineaarselt rendiperioodi jooksul kuluna.</p>

Allikas: RTJ 9 muudetud 2009 § 37, 2008 määrus 1126/2008 – IAS 17 § 33, IFRS for SME muudetud 2009 peatükk 20 § 15; autori koostatud

Lisa 12. RTJ, IFRS ja IFRS for SME võrdlev analüüs – RTJ 10 (muudetud 2009)

RTJ	IFRS	IFRS for SME
Tulu mõõtmine		
Saadud või saadaoleva tasu õiglases väärtuses, võttes arvesse lepinguga ettenähtud hinnavähendusi ja rabatte.	Saadud või saada oleva tasu õiglases väärtuses, võttes arvesse (majandus)üksuse lubatud kaubanduslikke allahindlusi ja mahust tulenevaid hinnaalandeid.	Saadud või saadaoleva tasu õiglases väärtuses, võttes arvesse kõiki ettevõtte lubatud jaeallahindlusi, kiire arveldamisega seotud allahindlusi ja mahuallahindlusi.

Allikas: RTJ 10 muudetud 2009 §-d 11–12, 2008 määrus 1126/2008 – IAS 18 § 9, IFRS for SME muudetud 2009 peatükk 23 § 3; autori koostatud

RTJ	IFRS	IFRS for SME
Tulu kajastamine kaupade müügil		
<p>Tulu kajastamiseks vajalikud tingimused:</p> <ul style="list-style-type: none"> • olulised omandiga seotud riskid ja hüved on läinud üle müüjalt ostjale; • müüjal ei ole niisugust haldamise vastutust, mida seostatakse omandiga ning puudub kontroll kauba või toote üle; • tulu müügitehingust saab usaldusväärselt mõõta; • tehingust saadava tasu laekumine on tõenäoline; • tehinguga seotud kulutusi on võimalik usaldusväärselt hinnata. 	<p>Kaupade müügitulu kajastatakse järgmiste tingimuste täitumisel:</p> <ul style="list-style-type: none"> • ostjale on üleantud kauba omandiõigusega seotud olulised riskid ja hüved; • (majandus)üksus ei säilita omandiõigusega seotud vastutust, puudub tegelik valitsev mõju müüdud kauba üle; • müügitulu summat saab usaldusväärselt mõõta; • on tõenäoline, et tehingust saadakse majanduslikku kasu; ja • tehingust tulenevaid tehtud või tehtavaid kulutusi saab usaldusväärselt mõõta. 	<p>Kaupade müügitulu kajastatakse järgmiste tingimuste täitumisel:</p> <ul style="list-style-type: none"> • ostjale on üleantud kõik kaupade omandiga seotud olulised riskid ja hüved; • ettevõttel puudub omandiga seostatavat haldamise vastutust ning puudub tegelik kontroll müüdud kauba üle; • tulu summat saab usaldusväärselt mõõta; • on tõenäoline, et ettevõtte saab tehingust majanduslikku kasu; • tehinguga seoses tehtud või tehtavaid kulutusi saab usaldusväärselt mõõta.

Allikas: RTJ 10 muudetud 2009 § 18, 2008 määrus 1126/2008 – IAS 18 § 14, IFRS for SME muudetud 2009 peatükk 23 § 10; autori koostatud

RTJ	IFRS	IFRS for SME
Tulu kajastamine teenuste osutamisel – valmidusastme meetod		
<p>Tulu teenuste müügist kajastatakse lähtuvalt osutatava teenuse valmidusastmest bilansipäeval eeldusel, et teenuse osutamist hõlmava tehingu lõpptulemust saab usaldusväärset prognoosida, selleks on vajalik järgmiste tingimuste täitmine:</p> <ul style="list-style-type: none"> • tulu suurust on võimalik usaldusväärset mõõta; • tehingust saadava tasu laekumine on tõenäoline; • tehingu valmidusastet bilansipäeval on võimalik usaldusväärset mõõta; ja • tehinguga seotud tehtud kulusid ning tehingu lõpetamiseks vajalikke kulusid saab usaldusväärset hinnata. <p>Teenuse osutamisest saadavad tulud ja kasum kajastatakse proportsionaalselt samades perioodides nagu teenuse osutamisega kaasnevad kulud.</p> <p>Kui on tõenäoline, et teenuse osutamisega kaasnevad kogukulud ületavad teenuse osutamisest saadava tulu, kajastatakse oodatav kahjum kohe.</p>	<p>Kui teenuse osutamist hõlmava tehingu tulemust saab usaldusväärset hinnata ehk täidetud on kõik järgmised tunnused, kajastatakse tehinguga seotud müügitulu vastavalt tehingu valmidusastmele aruandeperioodi lõpus:</p> <ul style="list-style-type: none"> • müügitulu summat saab usaldusväärset mõõta; • on tõenäoline, et tehingust saadakse majanduslikku kasu; • tehingu valmidusastet aruandeperioodi lõpus saab usaldusväärset mõõta; ja • tehinguga seotud kulutusi ja tehingu lõpetamise kulutusi saab usaldusväärset mõõta. <p>Lepinguline tulu viiakse vastavusse valmidusastmeni jõudmiseks tehtud lepinguliste kulutustega ehk tulu, kulud, kasum esitatakse proportsionaalselt tehtud töö mahuga.</p> <p>Kui on tõenäoline, et lepingulised kogukulutused ületavad kogutulu, kajastatakse eeldatav kahjum kohe kuluna.</p>	<p>Kui teenuse osutamisega seotud tehingu lõpptulemust saab usaldusväärset hinnata, kajastatakse tehinguga seotud tulu vastavalt tehingu valmidusastmele aruandeperioodi lõpus. Tehingu tulemuse usaldusväärseks hindamiseks on vaja järgmiste tingimuste täitmist:</p> <ul style="list-style-type: none"> • tulu summat saab usaldusväärset mõõta; • on tõenäoline, et ettevõtte saab tehingust majanduslikku kasu; • tehingu valmidusastet aruandeperioodi lõpul saab usaldusväärset mõõta; • tehinguga seotud kulutusi ja tehingu lõpetamiseks vajalikke kulutusi saab usaldusväärset mõõta. <p>Kõik kulutused, mis ei ole tõenäoliselt kaetavad, kajastatakse kohe kuluna.</p>

Allikas: RTJ 10 muudetud 2009 §-d 22, 24, 29, 2008 määrus 1126/2008 – IAS 18 §-d 20, 25, IAS 11 § 36, IFRS for SME muudetud 2009 peatükk 23 §-d 14, 24; autori koostatud

Lisa 12 järg

RTJ	IFRS	IFRS for SME
Tulu kajastamine teenuste osutamisel – teenuse osutamise lepingu tulu		
Teenuse osutamise lepingu tulu sisaldab: <ul style="list-style-type: none"> • algselt lepingus kindlaks määratud tasu; ja • lepingu täitmise käigus tehtud muudatusi lepingu mahus, täiendavaid kompensatsiooninõudeid ja täiendavaid tasusid, ning: <ul style="list-style-type: none"> ○ nende realiseerumine peab olema tõenäoline; ja ○ neid saab usaldusväärselt hinnata. 	Lepinguline tulu hõlmab: <ul style="list-style-type: none"> • lepingus kokkulepitud tulu esialgset summat; • muudatusi lepingulistes töodes, hüvitusnõudeid ja preemiaid: <ul style="list-style-type: none"> ○ määral, mil on tõenäoline, et nendega kaasneb tulu; ja ○ neid saab usaldusväärselt mõõta. 	IFRS for SME standardis ei ole antud punkti otseselt välja toodud.

Allikas: RTJ 10 muudetud 2009 § 36, 2008 määrus 1126/2008 – IAS 11 § 11; autori koostatud

RTJ	IFRS	IFRS for SME
Tulu kajastamine teenuste osutamisel – teenuse osutamise lepingu kulud		
Teenuse osutamise lepingu kulud sisaldavad järgmisi kulusid: <ul style="list-style-type: none"> • lepingu täitmisega otseselt seotud kulud; • lepingu täitmisega seotud üldkulutused; • muud kulud, mille kompenseerimise kohustus on tellijal. 	Lepingulised kulutused hõlmavad: <ul style="list-style-type: none"> • lepinguga otseselt seotud kulutusi; • kulutusi, mis on seostatavad lepingulise tegevusega ning saab lepingule jaotada; • muid kulutusi, mis konkreetsete lepingutingimuste kohaselt kuuluvad kliendi poolt hüvitamisele. 	IFRS for SME standardis ei ole antud punkti otseselt välja toodud.

Allikas: RTJ 10 muudetud 2009 § 41, 2008 määrus 1126/2008 – IAS 11 § 16; autori koostatud

RTJ	IFRS	IFRS for SME
Intresside, litsentsitasude ja dividendide tulu kajastamine		
Tulu, mida saadakse vara kasutada andmise eest intresside, litsentsitasude või dividendidena, kajastatakse järgmistel tingimustel: <ul style="list-style-type: none"> • tulu laekumine on tõenäoline; ja • tulu suurus on võimalik usaldusväärselt hinnata. 	Müügitulu, mis tekib vara kasutamisel teiste poolt intresside, litsentsitasude (rojaltite) ja dividendide vormis, kajastatakse, kui: <ul style="list-style-type: none"> • on tõenäoline, et tehingust saadakse majanduslikku kasu; ja • müügitulu saab usaldusväärselt mõõta. 	Vara kasutada andmisest saadavat tulu intresside, litsentsitasude (rojaltite) ja dividendide vormis saab kajastada, kui: <ul style="list-style-type: none"> • on tõenäoline, et ettevõtte saab tehingust majanduslikku kasu, ja • tulu summat saab usaldusväärselt mõõta.

Lisa 12 järg

RTJ	IFRS	IFRS for SME
Intresside, litsentsitasude ja dividendide tulu kajastamine (järg)		
Tulu kajastamine lähtub järgmistest alustest: <ul style="list-style-type: none"> • intressitulu kajastatakse vara sisemisest intressimäärast lähtudes; • tulu litsentsitasudest kajastatakse tekkepõhiselt, võttes arvesse lepingu tingimusi; • dividenditulu kajastatakse siis, kui omanikul tekkis seaduslik õigus nende saamiseks. 	Müügitulu kajastatakse järgmistel alustel: <ul style="list-style-type: none"> • intressid kajastatakse sisemise intressimäära meetodil; • litsentsitasud (rojaltid) kajastatakse tekkepõhiselt vastavalt lepingu sisule; • dividendid kajastatakse siis, kui omanikul tekib õigus makse saamiseks. 	Tulu kajastamise alused: <ul style="list-style-type: none"> • intressi kajastamisel kasutatakse sisemise intressimäära meetodit; • litsentsitasud (rojaltid) kajastatakse tekkepõhiselt, võttes arvesse lepingu sisu; • dividendid kajastatakse siis, kui omanikul tekib õigus makse saamiseks.

Allikas: RTJ 10 muudetud 2009 §-d 47-48, 2008 määrus 1126/2008 – IAS 18 §-d 29-30, IFRS for SME muudetud 2009 peatükk 23 §-d 28–29; autori koostatud

Lisa 13. RTJ, IFRS ja IFRS for SME võrdlev analüüs – RTJ 12 (muudetud 2009)

RTJ	IFRS	IFRS for SME
Sihtfinantseerimise kajastamine – üldreeglid		
<p>Sihtfinantseerimist (v.a põllumajandusliku tootmise sihtfinantseerimine) ei kajastata tuluna enne, kui eksisteerib piisav kindlus, et:</p> <ul style="list-style-type: none"> • ettevõtte vastab sihtfinantseerimisega seotud tingimustele; ja • sihtfinantseerimine leiab aset. <p>Tuluna kajastamine perioodides, mil leiavad aset kulud, mille kompenseerimiseks sihtfinantseerimine on mõeldud.</p>	<p>Valitsusepoolset sihtfinantseerimist (sh õiglases väärtuses mitterahalist), ei kajastata enne, kui on piisavalt kindel, et:</p> <ul style="list-style-type: none"> • vastatakse sihtfinantseerimisega kaasnevatele tingimustele; ja • sihtfinantseerimine leiab aset. <p>Kajastamine süstemaatiliselt tuluna perioodidel, mis on vajalikud sihtfinantseerimise sidumiseks kulutustega, mille kompenseerimiseks sihtfinantseerimine on ette nähtud, sihtfinantseerimist ei kajastata otse omakapitalis.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Valitsusepoolne sihtfinantseerimine, millega ei kehtestata teatud tingimusi tulevikus toimuva tegevuse suhtes – kajastamine tuluna siis, kui sihtfinantseerimine muutub sissenõutavaks. • Valitsusepoolne sihtfinantseerimine, millega kehtestatakse teatud tingimused tulevikus toimuva tegevuse suhtes – kajastamine tuluna alles siis, kui tegevusega seotud tingimused on täidetud. • Valitsusepoolne sihtfinantseerimine, mis on laekunud enne tuluna kajastamise kriteeriumite täitumist – kohustis.

Allikas: RTJ 12 muudetud 2009 §-d 10–11, 2008 määrus 1126/2008 – IAS 20 §-d 7, 12, IFRS for SME muudetud 2009 peatükk 24 § 4; autori koostatud

RTJ	IFRS	IFRS for SME
Sihtfinantseerimise kajastamine – mitterahaline sihtfinantseerimine		
<p>Toimub varade üleandmise vormis, kajastamisel kaks meetodit:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Brutomeetod – võetakse arvele õiglases väärtuses vara ja kohustus tulevaste perioodide tuluna sihtfinantseerimisest. Vara amortiseeritakse kulusse ja sihtfinantseerimise kohustus tulusse vara järelejäanud kasuliku eluea jooksul. • Netomeetod – vara soetusmaksumus on null, kajastamine bilansiväliselt. 	<p>Mitterahalise vara üleandmisena toimunud valitsusepoolne sihtfinantseerimine – tuleb hinnata mitterahalise vara õiglast väärtust ja arvestada selles õiglases väärtuses nii sihtfinantseerimine kui ka vara. Alternatiivse võimalusena saab kajastada vara ja sihtfinantseerimine nimiväärtuses.</p>	<p>IFRS for SME standardis puudub vastav käsitlus.</p>

Allikas: RTJ 12 muudetud 2009 § 16, 2008 määrus 1126/2008 – IAS 20 § 23; autori koostatud

RTJ	IFRS	IFRS for SME
Sihtfinantseerimise kajastamine – varade sihtfinantseerimine		
<p>Kaks meetodit kajastamiseks:</p> <ul style="list-style-type: none"> • brutomeetod – vara võetakse arvele soetusmaksumuses, sihtfinantseerimise summa kajastatakse kohustusena tulevaste perioodide tulu sihtfinantseerimisest, vara amortiseeritakse kulusse ja kohustus tulusse vara kasuliku eluea jooksul; • netomeetod – vara võetakse arvele soetusmaksumuses, millest on maha arvatud sihtfinantseerimise summa, vara amortiseeritakse kulusse kasuliku eluea jooksul. 	<p>Kaks meetodit kajastamiseks:</p> <ul style="list-style-type: none"> • sihtfinantseerimine kajastatakse tulevaste perioodide tuluna, mis kajastatakse süstemaatilisel ja ratsionaalsel alusel tuluna vara kasuliku eluea jooksul; • sihtfinantseerimine lahutatakse vara maksumusest, saades vara finantsseisundi aruandelise (jääk) maksumuse, sihtfinantseerimine kajastatakse tuluna amortiseeritava vara eluea jooksul vähenevate amortisatsioonisummade kaudu. 	<p>IFRS for SME standardis puudub valitsusepoolse sihtfinantseerimise eri liikide käsitlus.</p>

Allikas: RTJ 12 muudetud 2009 § 17, 2008 määrus 1126/2008 – IAS 20 § 26–27; autori koostatud

RTJ	IFRS	IFRS for SME
Sihtfinantseerimise kajastamine – tegevuskulude sihtfinantseerimine		
<p>Tuleb järgida tulude ja kulude vastavuse printsiipi (tulu sihtfinantseerimisest kajastatakse proportsionaalselt seonduvate kuludega), kaks meetodit kajastamiseks:</p> <ul style="list-style-type: none"> • brutomeetod – kasumiaruandes kajastatakse kompenseeritavat kulu ja saadud toetust eraldi; • netomeetod – saadud sihtfinantseerimise tulu kajastatakse kulu vähendusena. 	<p>Tegevuskulude sihtfinantseerimine esitatakse:</p> <ul style="list-style-type: none"> • koondkasumiaruandes tuluna eraldi või mõne üldpealkirja all (tulu ja kulu ei saldeerita); • lahutatakse see vastavatest kuludest (tulu ja kulu saldeeritakse). 	<p>IFRS for SME standardis puudub valitsusepoolse sihtfinantseerimise eri liikide käsitlus.</p>

Allikas: RTJ 12 muudetud 2009 §-d 20–21, 2008 määrus 1126/2008 – IAS 20 § 29–31; autori koostatud

Lisa 13 järg

RTJ	IFRS	IFRS for SME
Sihtfinantseerimise kajastamine – põllumajandusliku tootmise sihtfinantseerimine		
Tuluna kajastamise tingimused: <ul style="list-style-type: none"> • ettevõtte on täitnud sihtfinantseerimisega seotud tingimused; ja • sihtfinantseerimine leiab aset. 	Õiglasest väärtuses mõõdetava bioloogilise varaga seotud tingimusteta valitsusepoolne sihtfinantseerimine – kajastatakse tuluna siis, kui sihtfinantseerimine muutub kättesaadavaks. Kui õiglasest väärtuses mõõdetava bioloogilise varaga seotud valitsusepoolne sihtfinantseerimine on tingimuslik, kajastatakse sihtfinantseerimine tuluna siis, kui seotud tingimused on täidetud.	IFRS for SME standardis puudub valitsusepoolse sihtfinantseerimise eri liikide käsitlus.

Allikas: RTJ 12 muudetud 2009 § 22, 2008 määrus 1126/2008 – IAS 41 §-d 34–35; autori koostatud

RTJ	IFRS	IFRS for SME
Sihtfinantseerimise kajastamine – sihtfinantseerimise tagastamine		
Sihtfinantseerimise tagastamise mõju kajastatakse raamatupidamishinnangute muutusena perioodis, millal tagastamise vajadus sai teatavaks.	Kajastatakse raamatupidamisliku hinnangu muutmisena, rakendades sihtfinantseerimisena kajastatud tulevaste perioodide tulu suhtes.	IFRS for SME standardis puudub vastav käsitlus.

Allikas: RTJ 12 muudetud 2009 § 24, 2008 määrus 1126/2008 – IAS 20 § 32; autori koostatud

Lisa 14. RTJ redaktsioonide võrdlev analüüs – RTJ 3 (muudetud 2009, 2011, 2016, 2017)

RTJ (muudetud 2009)	RTJ (muudetud 2011)	RTJ (muudetud 2016)	RTJ (muudetud 2017)
Finantsvarade ja -kohustiste esmane arvelevõtmine			
<p>Soetusmaksumus, milleks on finantsvara või -kohustuse eest makstava või saadava tasu õiglane väärtus.</p> <ul style="list-style-type: none"> Sisaldab üldjuhul kõiki finantsvara või -kohustuse soetamisega otseselt kaasnevaid tehingukulutusi. Õiglasel väärtuses kajastatavate finantsvarade ja -kohustuste puhul ei liideta ega arvata maha tehingukulutusi algse soetusmaksumuse arvestamisel. 	<p>Soetusmaksumus, milleks on finantsvara või -kohustuse eest makstava või saadava tasu õiglane väärtus.</p> <ul style="list-style-type: none"> Sisaldab üldjuhul kõiki finantsvara või -kohustuse soetamisega otseselt kaasnevaid tehingukulutusi. Õiglasel väärtuses kajastatavate finantsvarade ja -kohustuste puhul ei liideta ega arvata maha tehingukulutusi algse soetusmaksumuse arvestamisel. 	<p>2016 ei toimunud RTJ 3 muudatusi, kehtis 2011 muudatuste redaktsioon.</p>	<p>Soetusmaksumus, milleks on finantsvara või -kohustuse eest makstava või saadava tasu õiglane väärtus.</p> <ul style="list-style-type: none"> Sisaldab üldjuhul kõiki finantsvara või -kohustuse soetamisega otseselt kaasnevaid tehingukulutusi. Õiglasel väärtuses kajastatavate finantsvarade ja -kohustuste puhul ei liideta ega arvata maha tehingukulutusi algse soetusmaksumuse arvestamisel.

Allikas: RTJ 3 muudetud 2009 § 7, RTJ 3 muudetud 2011 § 7, RTJ 3 muudetud 2017 § 6; autori koostatud

RTJ (muudetud 2009)	RTJ (muudetud 2011)	RTJ (muudetud 2016)	RTJ (muudetud 2017)
Edasine kajastamine – finantsvarad:			
<ul style="list-style-type: none"> Õiglane väärtus; korrigeeritud soetusmaksumus; soetusmaksumus. 	<ul style="list-style-type: none"> Õiglane väärtus; korrigeeritud soetusmaksumus; soetusmaksumus. 	<p>2016 ei toimunud RTJ 3 muudatusi, kehtis 2011 muudatuste redaktsioon.</p>	<ul style="list-style-type: none"> Õiglane väärtus; korrigeeritud soetusmaksumus; soetusmaksumus.

Allikas: RTJ 3 muudetud 2009 § 14, RTJ 3 muudetud 2011 §-d 11–13, RTJ 3 muudetud 2017 §-d 10–12; autori koostatud

Lisa 14 järg

RTJ (muudetud 2009)	RTJ (muudetud 2011)	RTJ (muudetud 2016)	RTJ (muudetud 2017)
Edasine kajastamise meetodid – finantskohustused			
<ul style="list-style-type: none"> Korrigeeritud soetusmaksumus; õiglane väärtus. 	<ul style="list-style-type: none"> Korrigeeritud soetusmaksumus; õiglane väärtus. 	2016 ei toimunud RTJ 3 muudatusi, kehtis 2011 muudatuste redaktsioon.	<ul style="list-style-type: none"> Korrigeeritud soetusmaksumus; õiglane väärtus.

Allikas: RTJ 3 muudetud 2009 § 17, RTJ 3 muudetud 2011 § 14, RTJ 3 muudetud 2017 § 13; autori koostatud

RTJ (muudetud 2009)	RTJ (muudetud 2011)	RTJ (muudetud 2016)	RTJ (muudetud 2017)
Edasine kajastamine – õiglases väärtuses kajastatavad finantsvarad ja -kohustused:			
<p>Igal bilansipäeval ümberhindlus hetke õiglasele väärtusele (ei arvata maha võimalikke realiseerimisega kaasnevaid tehingukulutusi).</p> <p>Väärtuse muutusest tulenevate kasumite/kahjumite kajastamine:</p> <ul style="list-style-type: none"> kasumi või kahjumina aruandeperioodi kasumiaruandes; järjepidev kasumi või kahjumina aruandeperioodi kasumiaruandes või muu koondkasumi või -kahjumi osana kajastamine. 	<p>Igal bilansipäeval ümberhindlus hetke õiglasele väärtusele (ei arvata maha võimalikke realiseerimisega kaasnevaid tehingukulutusi).</p> <p>Väärtuse muutusest tulenevate kasumite/kahjumite kajastamine:</p> <ul style="list-style-type: none"> kasumi või kahjumina aruandeperioodi kasumiaruandes. 	2016 ei toimunud RTJ 3 muudatusi, kehtis 2011 muudatuste redaktsioon.	<p>Igal bilansipäeval ümberhindlus hetke õiglasele väärtusele (ei arvata maha võimalikke realiseerimisega kaasnevaid tehingukulutusi).</p> <p>Väärtuse muutusest tulenevate kasumite/kahjumite kajastamine:</p> <ul style="list-style-type: none"> kasumi või kahjumina aruandeperioodi kasumiaruandes.

Allikas: RTJ 3 muudetud 2009 §-d 19–20; RTJ 3 muudetud 2011 §-d 15–16, RTJ 3 muudetud 2011 §-d 14–15; autori koostatud

Lisa 14 järg

RTJ (muudetud 2009)	RTJ (muudetud 2011)	RTJ (muudetud 2016)	RTJ (muudetud 2017)
Edasine kajastamine – korrigeeritud soetusmaksumuses finantsvarad ja -kohustused			
<p>Kajastamine algses soetusmaksumuses (sisemist intressimäära kasutades), vajadusel järgnevad korrigeerimised:</p> <ul style="list-style-type: none"> • põhiosa tagasimaksed; • algse soetus- lunastusmaksumuse vahelise erinevuse kumulatiivne amortisatsioon (reaalintressimäära kasutades); • väärtuse langusest või laekumise ebatõenäosusest tingitud võimalik allahindlus. 	<p>Kajastamine algses soetusmaksumuses, vajadusel järgnevad korrigeerimised:</p> <ul style="list-style-type: none"> • põhiosa tagasimaksed; • algse soetus- lunastusmaksumuse vahelise võimaliku erinevuse kumulatiivne amortisatsioon (reaalintressimäära kasutades); • finantsvarade puhul väärtuse langusest või laekumise ebatõenäosusest tingitud võimalik allahindlus. 	<p>2016 ei toimunud RTJ 3 muudatusi, kehtis 2011 muudatuste redaktsioon.</p>	<p>Kajastamine algses soetusmaksumuses, vajadusel järgnevad korrigeerimised:</p> <ul style="list-style-type: none"> • põhiosa tagasimaksed; • algse soetus- lunastusmaksumuse vahelise võimaliku erinevuse kumulatiivne amortisatsioon (reaalintressimäära kasutades); • finantsvarade puhul väärtuse langusest või laekumise ebatõenäosusest tingitud võimalik allahindlus.

Allikas: RTJ 3 muudetud 2009 §-d 24, 26, RTJ 3 muudetud 2011 §-d 19, 21, RTJ 3 muudetud 2017 §-d 18, 20; autori koostatud

RTJ (muudetud 2009)	RTJ (muudetud 2011)	RTJ (muudetud 2016)	RTJ (muudetud 2017)
Finantsvarade allahindlused			
<ul style="list-style-type: none"> • Korrigeeritud soetusmaksumuses finantsvarad – allahindlus finantsvarast eeldatavasti tulevikus laekuvate maksete nüüdisväärtuseni: <ul style="list-style-type: none"> ○ allahindluse kajastamine kasumiaruandes kuluna; 	<ul style="list-style-type: none"> • Korrigeeritud soetusmaksumuses finantsvarad – allahindlus finantsvarast eeldatavasti tulevikus laekuvate maksete nüüdisväärtuseni; 	<p>2016 ei toimunud RTJ 3 muudatusi, kehtis 2011 muudatuste redaktsioon.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Korrigeeritud soetusmaksumuses finantsvarad – allahindlus finantsvarast eeldatavasti tulevikus laekuvate maksete nüüdisväärtuseni;

Lisa 14 järg

RTJ (muudetud 2009)	RTJ (muudetud 2011)	RTJ (muudetud 2016)	RTJ (muudetud 2017)
Finantsvarade allahindlused (järg)			
<ul style="list-style-type: none"> • soetusmaksumuses kajastatavad finantsvarad – allahindlus finantsvarast eeldatavasti tulevikus laekuvate maksete nüüdisväärtuseni (diskonteerituna turu keskmise tulususemääraga sarnaste finantsvarade suhtes): <ul style="list-style-type: none"> ○ allahindluse kajastamine kasumiaruandes kuluna; • õiglase väärtuses finantsvarad – allahindlus nende õiglasele väärtusele: <ul style="list-style-type: none"> ○ allahindluse kajastamine kasumiaruandes kuluna; ○ omakapitalis kajastatud negatiivne ümberhindluse reservi kandmine kasumiaruandesse. 	<ul style="list-style-type: none"> • soetusmaksumuses kajastatavad finantsvarad – allahindlus finantsvarast eeldatavasti tulevikus laekuvate maksete nüüdisväärtuseni (diskonteerituna turu keskmise tulususemääraga sarnaste finantsvarade suhtes). <p>Allahindlus kajastatakse kasumiaruandes kuluna.</p>		<ul style="list-style-type: none"> • soetusmaksumuses kajastatavad finantsvarad – allahindlus finantsvarast eeldatavasti tulevikus laekuvate maksete nüüdisväärtuseni (diskonteerituna turu keskmise tulususemääraga sarnaste finantsvarade suhtes). <p>Allahindlus kajastatakse kasumiaruandes kuluna.</p>

Allikas: RTJ 3 muudetud 2009 §-d 28–29, RTJ 3 muudetud 2011 §-d 23–24, RTJ 3 muudetud 2017 §-d 22–23; autori koostatud

RTJ (muudetud 2009)	RTJ (muudetud 2011)	RTJ (muudetud 2016)	RTJ (muudetud 2017)
Finantsvarade allahindluste tühistamine			
<ul style="list-style-type: none"> • Korrigeeritud soetusmaksumus – varasem allahindlus tühistatakse summani, mis on madalam kahest järgmisest summast (kajastamine kasumiaruandes): <ul style="list-style-type: none"> ○ finantsvarast eeldatavasti tulevikus laekuvate maksete nüüdisväärtus; ○ bilansiline jääkväärtus juhul, kui allahindlust ei oleks toimunud; • soetusmaksumus – allahindlusi ei tühistata; • õiglase väärtus (muutused läbi muu koondkasumi või -kahjumi osana): <ul style="list-style-type: none"> ○ väärtuse kasv muu koondkasumina ○ väärtuse kasv kasumiaruandes. 	<p>Varasem allahindlus tühistatakse summani, mis on madalam kahest alljärgnevast summast:</p> <ul style="list-style-type: none"> • finantsvarast eeldatavasti tulevikus laekuvate maksete nüüdisväärtus; • bilansiline jääkväärtus juhul, kui allahindlust ei oleks eelnevalt toimunud. <p>Allahindluste tühistamisi kajastatakse kasumiaruandes.</p>	<p>2016 ei toimunud RTJ 3 muudatusi, kehtis 2011 muudatuste redaktsioon.</p>	<p>Varasem allahindlus tühistatakse summani, mis on madalam kahest alljärgnevast summast:</p> <ul style="list-style-type: none"> • finantsvarast eeldatavasti tulevikus laekuvate maksete nüüdisväärtus; • bilansiline jääkväärtus juhul, kui allahindlust ei oleks eelnevalt toimunud. <p>Allahindluste tühistamisi kajastatakse kasumiaruandes.</p>

Allikas: RTJ 3 muudetud 2009 § 32–34, RTJ 3 muudetud 2011 § 27, RTJ 3 muudetud 2017 § 26; autori koostatud

Lisa 14 järg

RTJ (muudetud 2009)	RTJ (muudetud 2011)	RTJ (muudetud 2016)	RTJ (muudetud 2017)
Kajastamise lõpetamine – finantsvarad			
<p>Võimalused:</p> <ul style="list-style-type: none"> ettevõtte kaotab õiguse finantsvarast tulenevatele rahavoogudele; ettevõtte annab kolmandale osapoolle üle finantsvarast saadavad rahavood ja enamiku antud finantsvaraga seotud riskidest ja hüvedest. <p>Kajastamine:</p> <ul style="list-style-type: none"> finantsvara bilansilise maksumuse ja saadud tasu vahe kasumiaruandes tulu või kulu. 	<p>Võimalused:</p> <ul style="list-style-type: none"> ettevõtte kaotab õiguse finantsvarast tulenevatele rahavoogudele; ettevõtte annab kolmandale osapoolle üle finantsvarast saadavad rahavood ja enamiku antud finantsvaraga seotud riskidest ja hüvedest. <p>Kajastamine:</p> <ul style="list-style-type: none"> finantsvara bilansilise maksumuse-saadud tasu vahe kasumiaruandes tulu või kulu. 	<p>2016 ei toimunud RTJ 3 muudatusi, kehtis 2011 muudatuste redaktsioon.</p>	<p>Võimalused:</p> <ul style="list-style-type: none"> ettevõtte kaotab õiguse finantsvarast tulenevatele rahavoogudele; ettevõtte annab kolmandale osapoolle üle finantsvarast saadavad rahavood ja enamiku antud finantsvaraga seotud riskidest ja hüvedest. <p>Kajastamine:</p> <ul style="list-style-type: none"> finantsvara bilansilise maksumuse-saadud tasu vahe kasumiaruandes tulu/ kulu.

Allikas: RTJ 3 muudetud 2009 §-d 49, 51, RTJ 3 muudetud 2011 §-d 42, 44, RTJ 3 muudetud 2017 §-d 41, 43; autori koostatud

RTJ (muudetud 2009)	RTJ (muudetud 2011)	RTJ (muudetud 2016)	RTJ (muudetud 2017)
Kajastamise lõpetamine – finantskohustused			
<p>Võimalused:</p> <ul style="list-style-type: none"> kohustus on rahuldatud; kohustus on lõpetatud; kohustus on aegunud. <p>Kajastamine:</p> <ul style="list-style-type: none"> kohustuse bilansilise maksumuse ja makstud tasu vahe – kasumiaruandes tulu/ kuluna. 	<p>Võimalused:</p> <ul style="list-style-type: none"> kohustus on rahuldatud; kohustus on lõpetatud; kohustus on aegunud. <p>Kajastamine:</p> <ul style="list-style-type: none"> kohustuse bilansilise maksumuse ja makstud tasu vahe – kasumiaruandes tulu/ kuluna. 	<p>2016 ei toimunud RTJ 3 muudatusi, kehtis 2011 muudatuste redaktsioon.</p>	<p>Võimalused:</p> <ul style="list-style-type: none"> kohustus on rahuldatud; kohustus on lõpetatud; kohustus on aegunud. <p>Kajastamine:</p> <ul style="list-style-type: none"> kohustuse bilansilise maksumuse ja makstud tasu vahe – kasumiaruandes tulu/ kuluna.

Allikas: RTJ 3 muudetud 2009 §-d 54–56, RTJ 3 muudetud 2011 §-d 47–49, RTJ 3 muudetud 2017 §-d 46–48; autori koostatud

RTJ (muudetud 2009)	RTJ (muudetud 2011)	RTJ (muudetud 2016)	RTJ (muudetud 2017)
Omakapitaliinstrumentide kajastamine			
-	<ul style="list-style-type: none"> • Kui finantsinstrumendi emiteerijal lasub instrumendist tulenev lepinguline kohustus maksta instrumendi valdajale raha või muid finantsvarasid, tuleb instrumenti kajastada finantskohustusena. Vastupidisel juhul on tegemist omakapitaliinstrumendiga. • Finantsinstrumendid, millel on nii finantskohustuse kui ka omakapitali komponent – saadud tasu jaotatakse nende komponentide vahel järgnevalt, arvutades finantskohustuse komponendi väärtuse ning jaotades ülejäänud osa saadud tasust omakapitali komponendile. • Tehingukulud jaotatakse nende komponentide vahel vastavalt nende õiglaste väärtuste proportsioonidele. 	2016 ei toimunud RTJ 3 muudatusi, kehtis 2011 muudatuste redaktsioon.	<ul style="list-style-type: none"> • Kui finantsinstrumendi emiteerijal lasub instrumendist tulenev lepinguline kohustus maksta instrumendi valdajale raha või muid finantsvarasid, tuleb instrumenti kajastada finantskohustusena. Vastupidisel juhul on tegemist omakapitaliinstrumendiga. • Finantsinstrumendid, millel on nii finantskohustuse kui ka omakapitali komponent – saadud tasu jaotatakse nende komponentide vahel järgnevalt, arvutades finantskohustuse komponendi väärtuse ning jaotades ülejäänud osa saadud tasust omakapitali komponendile. • Tehingukulud jaotatakse nende komponentide vahel vastavalt nende õiglaste väärtuste proportsioonidele.

Allikas: RTJ 3 muudetud 2011 §-d 51–52, RTJ 3 muudetud 2017 §-d 50–51; autori koostatud

Lisa 15. RTJ redaktsioonide võrdlev analüüs – RTJ 4 (muudetud 2009, 2011, 2016, 2017)

RTJ (muudetud 2009)	RTJ (muudetud 2011)	RTJ (muudetud 2016)	RTJ (muudetud 2017)
Esmane arvelevõtmine			
<p>Soetusmaksumus – koosneb ostu-, tootmis- ja muudest kulutustest, mis on vajalikud varude viimiseks nende olemasolevasse asukohta ja seisundisse.</p> <p>Ostukulutused:</p> <ul style="list-style-type: none"> • ostuhind; • varude ostuga kaasnev tollimaks ja muud mittetagastavad maksud; • varude soetamisega otseselt seotud transpordikulutused. <p>Tootmiskulutused:</p> <ul style="list-style-type: none"> • otsesed toodetega seotud kulutused; • proportsionaalne osa tootmise üldkulutustest. <p>Muud kulutused:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Laenukasutuse kulutused juhul, kui varude valmistamiseks on vajalik pikem ajaperiood ja tootmist finantseeritakse laenu või muu intressikandva võõrkapitaliga. 	<p>Soetusmaksumus – koosneb ostu-, tootmis- ja muudest kulutustest, mis on vajalikud varude viimiseks nende olemasolevasse asukohta ja seisundisse.</p> <p>Ostukulutused:</p> <ul style="list-style-type: none"> • ostuhind; • varude ostuga kaasnev tollimaks ja muud mittetagastavad maksud; • varude soetamisega otseselt seotud transpordikulutused. <p>Tootmiskulutused:</p> <ul style="list-style-type: none"> • otsesed toodetega seotud kulutused; • proportsionaalne osa tootmise üldkulutustest. <p>Muude kulutuste loetelu puudub.</p>	<p>Soetusmaksumus – koosneb ostu-, tootmis- ja muudest kulutustest, mis on vajalikud varude viimiseks nende olemasolevasse asukohta ja seisundisse.</p> <p>Ostukulutused:</p> <ul style="list-style-type: none"> • ostuhind; • varude ostuga kaasnev tollimaks ja muud mittetagastavad maksud; • varude soetamisega otseselt seotud transpordikulutused. <p>Tootmiskulutused:</p> <ul style="list-style-type: none"> • otsesed toodetega seotud kulutused; • proportsionaalne osa tootmise üldkulutustest. <p>Muud kulutused:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Laenukasutuse kulutused juhul, kui varude valmistamine toimub pikemalt, seda finantseeritakse laenu või muu võlainstrumendiga ning kulutuste mõju varude soetusmaksumusele on oluline. 	<p>Soetusmaksumus – koosneb ostu-, tootmis- ja muudest kulutustest, mis on vajalikud varude viimiseks nende olemasolevasse asukohta ja seisundisse.</p> <p>Ostukulutused:</p> <ul style="list-style-type: none"> • ostuhind; • varude ostuga kaasnev tollimaks ja muud mittetagastavad maksud; • varude soetamisega otseselt seotud transpordikulutused. <p>Tootmiskulutused:</p> <ul style="list-style-type: none"> • otsesed toodetega seotud kulutused; • proportsionaalne osa tootmise üldkulutustest. <p>Muud kulutused:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Laenukasutuse kulutused juhul, kui varude valmistamine toimub pikema perioodi jooksul, seda finantseeritakse laenu või muu võlainstrumendiga ning kulutuste mõju varude soetusmaksumusele on oluline.

Lisa 15 järg

RTJ (muudetud 2009)	RTJ (muudetud 2011)	RTJ (muudetud 2016)	RTJ (muudetud 2017)
Esmane arvelevõtmine (järg)			
Kulud, mida ei lisata varude soetusmaksumusse: <ul style="list-style-type: none"> • normaalsest suuremad tootmiskaod; • laokulud (v.a juhul, kui need on vältimatud tootmisprotsessi käigus); • mittetootmislikud üldkulutused, mis ei ole vajalikud varude viimiseks olemasolevasse asukohta ja seisundisse; • turustuskulud. 	Kulud, mida ei lisata varude soetusmaksumusse: <ul style="list-style-type: none"> • normaalsest suuremad tootmiskaod; • laokulud (v.a juhul, kui need on vältimatud tootmisprotsessi käigus); • mittetootmislikud üldkulutused, mis ei ole vajalikud varude viimiseks olemasolevasse asukohta ja seisundisse; • turustuskulud; • laenukasutuse kulutused. 	Kulud, mida ei lisata varude soetusmaksumusse: <ul style="list-style-type: none"> • normaalsest suuremad tootmiskaod; • laokulud (v.a juhul, kui need on vältimatud tootmisprotsessi käigus); • mittetootmislikud üldkulutused, mis ei ole vajalikud varude viimiseks olemasolevasse asukohta ja seisundisse; • turustuskulud. 	Kulud, mida ei lisata varude soetusmaksumusse: <ul style="list-style-type: none"> • normaalsest suuremad tootmiskaod; • laokulud (v.a juhul, kui need on vältimatud tootmisprotsessi käigus); • mittetootmislikud üldkulutused, mis ei ole vajalikud varude viimiseks olemasolevasse asukohta ja seisundisse; • turustuskulud.

Allikas: RTJ 4 muudetud 2009 §-d 8-12, RTJ 4 muudetud 2011 §-d 8–11, RTJ 4 muudetud 2016 §-d 8–11, RTJ 4 muudetud 2017 §-d 7–11; autori koostatud

RTJ (muudetud 2009)	RTJ (muudetud 2011)	RTJ (muudetud 2016)	RTJ (muudetud 2017)
Soetusmaksumuse mõõtmine			
-	<ul style="list-style-type: none"> • Standardhinna meetod; • jaehinna meetod; • viimane ostuhind. 	<ul style="list-style-type: none"> • Standardhinna meetod; • jaehinna meetod; • viimane ostuhind. 	<ul style="list-style-type: none"> • Standardhinna meetod; • jaehinna meetod; • viimane ostuhind.

Allikas: RTJ 4 muudetud 2011 § 14, RTJ 4 muudetud 2016 § 14, RTJ 4 muudetud 2017 § 14; autori koostatud

Lisa 15 järg

RTJ (muudetud 2009)	RTJ (muudetud 2011)	RTJ (muudetud 2016)	RTJ (muudetud 2017)
Soetusmaksumuse arvestusmeetodid			
<ul style="list-style-type: none"> • Individuaalmaksumuse meetod; • FIFO; • kaalutud keskmise soetusmaksumuse meetod. 	<ul style="list-style-type: none"> • Individuaalmaksumuse meetod; • FIFO; • kaalutud keskmise soetusmaksumuse meetod. 	<ul style="list-style-type: none"> • Individuaalmaksumuse meetod; • FIFO; • kaalutud keskmise soetusmaksumuse meetod. 	<ul style="list-style-type: none"> • Individuaalmaksumuse meetod; • FIFO; • kaalutud keskmise soetusmaksumuse meetod.

Allikas: RTJ 4 muudetud 2009 § 15, RTJ 4 muudetud 2011 § 15, RTJ 4 muudetud 2016 § 15, RTJ 4 muudetud 2017 § 15; autori koostatud

RTJ (muudetud 2009)	RTJ (muudetud 2011)	RTJ (muudetud 2016)	RTJ (muudetud 2017)
Edasine kajastamine			
Soetusmaksumus või neto realiseerimisväärtus sõltuvalt sellest, kumb on madalam.	Soetusmaksumus või neto realiseerimisväärtus sõltuvalt sellest, kumb on madalam.	Soetusmaksumus või neto realiseerimisväärtus sõltuvalt sellest, kumb on madalam.	Soetusmaksumus või neto realiseerimisväärtus sõltuvalt sellest, kumb on madalam.

Allikas: RTJ 4 muudetud 2009 § 19, RTJ 4 muudetud 2011 § 19, RTJ 4 muudetud 2016 § 19, RTJ 4 muudetud 2017 § 19; autori koostatud

RTJ (muudetud 2009)	RTJ (muudetud 2011)	RTJ (muudetud 2016)	RTJ (muudetud 2017)
Kajastamine allahindlusel ja allahindluse hilisemal tühistamisel			
Allahindlus neto realiseerimisväärtusele – perioodikulu. Kui varem allahinnatud varude neto realiseerimisväärtus hilisematel perioodidel tõuseb, tuleb varasem allahindlus tühistada.	Allahindlus neto realiseerimisväärtusele – perioodikulu. Kui varem allahinnatud varude neto realiseerimisväärtus hilisematel perioodidel tõuseb, tuleb varasem allahindlus tühistada.	Allahindlus neto realiseerimisväärtusele – perioodikulu. Kui varem allahinnatud varude neto realiseerimisväärtus hilisematel perioodidel tõuseb, tuleb varasem allahindlus tühistada.	Allahindlus neto realiseerimisväärtusele – perioodikulu. Kui varem allahinnatud varude neto realiseerimisväärtus hilisematel perioodidel tõuseb, tuleb varasem allahindlus tühistada.

Allikas: RTJ 4 muudetud 2009 § 21, RTJ 4 muudetud 2011 § 22, RTJ 4 muudetud 2016 § 22, RTJ 4 muudetud 2017 § 22; autori koostatud

Lisa 16. RTJ redaktsioonide võrdlev analüüs – RTJ 5 (muudetud 2009, 2011, 2016, 2017)

RTJ (muudetud 2009)	RTJ (muudetud 2011)	RTJ (muudetud 2016)	RTJ (muudetud 2017)
Materiaalse põhivara arvestuspõhimõtted – esmane arvelevõtmine			
<p>Soetusmaksumus:</p> <ul style="list-style-type: none"> • ostuhind (sh tollimaks ja muud mittetagastatavad maksud); • soetamisega otseselt seotud kulutused; • vara tulevase demonteerimise ja asukoha taastamisega seotud hinnanguliste kulutuste nüüdisväärtus (eraldis); • laenukasutuse kulutused (kui põhivara otstarbekohasesse kasutusvalmidusse viimine võtab oluliselt aega, seda finantseeritakse laenu või muu võlainstrumendiga miinus võimalik laenusummade ajutisest investeerimisest saadud tulu). 	<p>Soetusmaksumus:</p> <ul style="list-style-type: none"> • ostuhind (sh tollimaks ja muud mittetagastatavad maksud); • soetamisega otseselt seotud kulutused; • vara tulevase demonteerimise ja asukoha taastamisega seotud hinnanguliste kulutuste nüüdisväärtus (eraldis). 	<p>Soetusmaksumus:</p> <ul style="list-style-type: none"> • ostuhind (sh tollimaks ja muud mittetagastatavad maksud); • soetamisega otseselt seotud kulutused; • vara tulevase demonteerimise ja asukoha taastamisega seotud hinnanguliste kulutuste nüüdisväärtus (eraldis). 	<p>Soetusmaksumus:</p> <ul style="list-style-type: none"> • ostuhind (sh tollimaks ja muud mittetagastatavad maksud); • soetamisega otseselt seotud kulutused; • vara tulevase demonteerimise ja asukoha taastamisega seotud hinnanguliste kulutuste nüüdisväärtus (eraldis).

Allikas: RTJ 5 muudetud 2009 §-d 13, 16, RTJ 5 muudetud 2011 §-d 13, RTJ 5 muudetud 2016 §-d 13, RTJ 5 muudetud 2017 §-d 11; autori koostatud

Lisa 16 järg

RTJ (muudetud 2009)	RTJ (muudetud 2011)	RTJ (muudetud 2016)	RTJ (muudetud 2017)
Materiaalse põhivara arvestuspõhimõtted – laenukasutuse kulutuste kapitaliseerimise algus			
Lubatud hetkest, mil: <ul style="list-style-type: none"> • laenukasutuse kulutused on tekkinud (laen on võetud); • vara valmistamisega on alustatud (kulutused on tekkinud, ettevõtte on alustanud tegevustega, mis on vajalikud vara ettevalmistamiseks selle otstarbekohaseks kasutamiseks). 	-	Lubatud hetkest, mil: <ul style="list-style-type: none"> • on tekkinud varaobjekti valmistamisega kaasnevad vältimatud laenukasutuse kulutused ja kulutused vara valmistamiseks. Laenukapitali kulutusi kapitaliseeritakse vaid juhul, kui nende mõju objekti soetusmaksumusele on oluline.	Lubatud hetkest, mil: <ul style="list-style-type: none"> • on tekkinud varaobjekti valmistamisega kaasnevad vältimatud laenukasutuse kulutused ja kulutused vara valmistamiseks. Laenukapitali kulutusi kapitaliseeritakse vaid juhul, kui nende mõju objekti soetusmaksumusele on oluline.

Allikas: RTJ 5 muudetud 2009 § 17, RTJ 5 muudetud 2016 § 16B, RTJ 5 muudetud 2017 § 16; autori koostatud

RTJ (muudetud 2009)	RTJ (muudetud 2011)	RTJ (muudetud 2016)	RTJ (muudetud 2017)
Materiaalse põhivara arvestuspõhimõtted – laenukasutuse kulutuste kapitaliseerimise lõpp			
Kapitaliseerimise lõpetamise tingimused: <ul style="list-style-type: none"> • vara on olulises osas valmis otstarbekohaseks kasutamiseks; või • vara aktiivne arendustegevus on pikemaks ajaks peatatud. 	-	Kapitaliseerimise lõpetamise tingimused: <ul style="list-style-type: none"> • vara on valmis; • või selle valmistamine on peatatud. 	Kapitaliseerimise lõpetamise tingimused: <ul style="list-style-type: none"> • vara on valmis; või selle valmistamine on peatatud.

Allikas: RTJ 5 muudetud 2009 § 17, RTJ 5 muudetud 2016 § 16B, RTJ 5 muudetud 2017 § 16; autori koostatud

RTJ (muudetud 2009)	RTJ (muudetud 2011)	RTJ (muudetud 2016)	RTJ (muudetud 2017)
Materiaalse põhivara arvestuspõhimõtted – edasine kajastamine			
<ul style="list-style-type: none"> • Soetusmaksumuse mudel – soetusmaksumus miinus akumulieeritud kulum ja võimalikud väärtuse langusest tulenevad allahindlused. <p>NB! RTJ-s 5 ei ole otseselt kirjas, et antud viisil kajastamise nimetus on soetusmaksumuse meetod, kuid tulenevalt sellest, et kajastamise tingimused vastavad IAS 16 kirjeldatud soetusmaksumuse meetodile, saab järeldada, et tegemist on soetusmaksumuse meetodiga.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Soetusmaksumuse mudel – soetusmaksumus miinus akumulieeritud kulum ja võimalikud väärtuse langusest tulenevad allahindlused. <p>NB! RTJ-s 5 ei ole otseselt kirjas, et antud viisil kajastamise nimetus on soetusmaksumuse meetod, kuid tulenevalt sellest, et kajastamise tingimused vastavad IAS 16 kirjeldatud soetusmaksumuse meetodile, saab sellest järeldada, et tegemist on soetusmaksumuse meetodiga.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Soetusmaksumuse mudel – soetusmaksumus miinus akumulieeritud kulum ja võimalikud väärtuse langusest tulenevad allahindlused. <p>NB! RTJ-s 5 ei ole otseselt kirjas, et antud viisil kajastamise nimetus on soetusmaksumuse meetod, kuid tulenevalt sellest, et kajastamise tingimused vastavad IAS 16 kirjeldatud soetusmaksumuse meetodile, saab sellest järeldada, et tegemist on soetusmaksumuse meetodiga.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Soetusmaksumuse mudel – soetusmaksumus miinus akumulieeritud kulum ja võimalikud väärtuse langusest tulenevad allahindlused. <p>NB! RTJ-s 5 ei ole otseselt kirjas, et antud viisil kajastamise nimetus on soetusmaksumuse meetod, kuid tulenevalt sellest, et kajastamise tingimused vastavad IAS 16 kirjeldatud soetusmaksumuse meetodile, saab sellest järeldada, et tegemist on soetusmaksumuse meetodiga.</p>

Allikas: RTJ 5 muudetud 2009 § 23, RTJ 5 muudetud 2011 § 21, RTJ 5 muudetud 2016 § 21, RTJ 5 muudetud 2017 § 21; autori koostatud

RTJ (muudetud 2009)	RTJ (muudetud 2011)	RTJ (muudetud 2016)	RTJ (muudetud 2017)
Materiaalse põhivara arvestuspõhimõtted – amortisatsioon			
<ul style="list-style-type: none"> Piiratud kasutuseaga varad – amortiseerimine toimub objekti kasuliku eluea jooksul Piiramata kasutuseaga objektid – amortiseerimist ei toimu Meetodid: <ul style="list-style-type: none"> üldjuhul lineaarne meetod. 	<ul style="list-style-type: none"> Piiratud kasutuseaga varad – amortiseerimine toimub objekti kasuliku eluea jooksul Piiramata kasutuseaga objektid – amortiseerimist ei toimu. Meetodid: <ul style="list-style-type: none"> lineaarne meetod; kahaneva jäägi meetod; tootmisühiku meetod. 	<ul style="list-style-type: none"> Piiratud kasutuseaga varad – amortiseerimine toimub objekti kasuliku eluea jooksul Piiramata kasutuseaga objektid – ei amortiseeri. Meetodid: <ul style="list-style-type: none"> lineaarne meetod; kahaneva jäägi meetod; tootmisühiku meetod. 	<ul style="list-style-type: none"> Piiratud kasutuseaga varad – amortiseerimine toimub objekti kasuliku eluea jooksul Piiramata kasutuseaga objektid – amortiseerimist ei toimu. Meetodid: <ul style="list-style-type: none"> lineaarne meetod; kahaneva jäägi meetod; tootmisühiku meetod.

Allikas: RTJ 5 muudetud 2009 §-d 23–24, 27, RTJ 5 muudetud 2011 §-d 22–23, 25, RTJ 5 muudetud 2016 §-d 22–23, 25, RTJ 5 muudetud 2017 §-d 22–23, 25; autori koostatud

RTJ (muudetud 2009)	RTJ (muudetud 2011)	RTJ (muudetud 2016)	RTJ (muudetud 2017)
Materiaalse põhivara arvestuspõhimõtted – parendused, remont ja hooldus			
Materiaalse põhivara soetusmaksumusele lisamise tingimused: <ul style="list-style-type: none"> parendused vastavad materiaalse põhivara mõistele ja vara bilansis kajastamise kriteeriumitele. Materiaalse põhivara soetusmaksumusele ei lisata: <ul style="list-style-type: none"> jooksva hoolduse ja remondiga kaasnevad kulutused. 	Materiaalse põhivara soetusmaksumusele lisamise tingimused: <ul style="list-style-type: none"> parendused vastavad materiaalse põhivara mõistele ja vara bilansis kajastamise kriteeriumitele. Materiaalse põhivara soetusmaksumusele ei lisata: <ul style="list-style-type: none"> jooksva hoolduse ja remondiga kaasnevad kulutused. 	Materiaalse põhivara soetusmaksumusele lisamise tingimused: <ul style="list-style-type: none"> parendused vastavad materiaalse põhivara mõistele ja vara bilansis kajastamise kriteeriumitele. Materiaalse põhivara soetusmaksumusele ei lisata: <ul style="list-style-type: none"> jooksva hoolduse ja remondikulutused. 	Materiaalse põhivara soetusmaksumusele lisamise tingimused: <ul style="list-style-type: none"> parendused vastavad materiaalse põhivara mõistele ja vara bilansis kajastamise kriteeriumitele. Materiaalse põhivara soetusmaksumusele ei lisata: <ul style="list-style-type: none"> jooksva hoolduse ja remondiga kaasnevad kulutused.

Allikas: RTJ 5 muudetud 2009 § 40, RTJ 5 muudetud 2011 § 31, RTJ 5 muudetud 2016 § 31, RTJ 5 muudetud 2017 § 31; autori koostatud

RTJ (muudetud 2009)	RTJ (muudetud 2011)	RTJ (muudetud 2016)	RTJ (muudetud 2017)
Immateriaalse põhivara arvestuspõhimõtted – esmane arvelevõtmine			
<p>Tingimused:</p> <ul style="list-style-type: none"> • objekt on ettevõtte poolt kontrollitav; • on tõenäoline, et ettevõtte saab objekti kasutamisest tulevikus majanduslikku kasu; • objekti soetusmaksumus on usaldusväärset hinnatav. <p>Soetusmaksumus:</p> <ul style="list-style-type: none"> • ostuhind; • soetamisega otseselt seotud kulutused. 	<p>Tingimused:</p> <ul style="list-style-type: none"> • objekt on ettevõtte poolt kontrollitav; • on tõenäoline, et ettevõtte saab objekti kasutamisest tulevikus majanduslikku kasu; • objekti soetusmaksumus on usaldusväärset hinnatav. <p>Soetusmaksumus:</p> <ul style="list-style-type: none"> • ostuhind; • soetamisega otseselt seotud kulutused. 	<p>Tingimused:</p> <ul style="list-style-type: none"> • objekt on ettevõtte poolt kontrollitav; • on tõenäoline, et ettevõtte saab objekti kasutamisest tulevikus majanduslikku kasu; • objekti soetusmaksumus on usaldusväärset hinnatav. <p>Soetusmaksumus:</p> <ul style="list-style-type: none"> • ostuhind; • soetamisega otseselt seotud kulutused. 	<p>Tingimused:</p> <ul style="list-style-type: none"> • objekt on ettevõtte poolt kontrollitav; • on tõenäoline, et ettevõtte saab objekti kasutamisest tulevikus majanduslikku kasu; • objekti soetusmaksumus on usaldusväärset hinnatav. <p>Soetusmaksumus:</p> <ul style="list-style-type: none"> • ostuhind; • soetamisega otseselt seotud kulutused.

Lisa 16 järg

RTJ (muudetud 2009)	RTJ (muudetud 2011)	RTJ (muudetud 2016)	RTJ (muudetud 2017)
Immateriaalse põhivara arvestuspõhimõtted – esmane arvelevõtmine (järg)			
Soetusmaksumusse ei lisata: <ul style="list-style-type: none"> • asutamiseväljaminekud; • uurimistegevusega seotud kulutused; • koolitusega seotud kulutused; • reklaamile tehtud kulutused; • üldised halduskulutused; • kahjumid tootmise algfaasis; • kolimise ja ettevõtte ümberstruktureerimisega seotud kulutused; • kulutused seoses ettevõtte siseselt loodud brändidega, kliendinimekirjadega ja muude sarnaste objektidega. 	Soetusmaksumusse ei lisata: <ul style="list-style-type: none"> • asutamiseväljaminekud; • uurimistegevusega seotud väljaminekud; • koolitusega seotud kulutused; • reklaamile tehtud kulutused; • üldised halduskulutused; • kahjumid tootmise algfaasis; • kolimise ja ettevõtte ümberstruktureerimisega seotud kulutused; • kulutused seoses ettevõtte siseselt loodud brändidega, kliendinimekirjadega ja muude sarnaste objektidega 	Soetusmaksumusse ei lisata: <ul style="list-style-type: none"> • asutamiseväljaminekud; • uurimistegevusega seotud väljaminekud; • koolitusega seotud kulutused; • reklaamile tehtud kulutused; • üldised halduskulutused; • kahjumid tootmise algfaasis; • kolimise ja ettevõtte ümberstruktureerimisega seotud kulutused; • kulutused seoses ettevõtte siseselt loodud brändidega, kliendinimekirjadega ja muude sarnaste objektidega. 	Soetusmaksumusse ei lisata: <ul style="list-style-type: none"> • asutamiseväljaminekud; • uurimistegevusega seotud väljaminekud; • koolitusega seotud kulutused; • reklaamile tehtud kulutused; • üldised halduskulutused; • kahjumid tootmise algfaasis; • kolimise ja ettevõtte ümberstruktureerimisega seotud kulutused; • kulutused seoses ettevõtte siseselt loodud brändidega, kliendinimekirjadega ja muude sarnaste objektidega.

Allikas: RTJ 5 muudetud 2009 §-d 42, 44, 46, RTJ 5 muudetud 2011 §-d 33, 35, 37, RTJ 5 muudetud 2016 §-d 33, 35, 37, RTJ 5 muudetud 2017 §-d 33, 35, 37; autori koostatud

RTJ (muudetud 2009)	RTJ (muudetud 2011)	RTJ (muudetud 2016)	RTJ (muudetud 2017)
Immateriaalse põhivara arvestuspõhimõtted – arenduskulutuste kapitaliseerimine			
<p>Kaks arvestuspõhimõtet:</p> <ul style="list-style-type: none"> • kajastamine kuluna nende tekkimisel (üksnes siis, kui kulutused ei vasta kapitaliseerimise kriteeriumitele); • kapitaliseerimine immateriaalse põhivarana. <p>Kapitaliseerimiseks peavad olema kõik järgmised kriteeriumid:</p> <ul style="list-style-type: none"> • on olemas tehnilised ja finantsilised võimalused ja positiivne kavatsus projekti elluviimiseks; • ettevõtte suudab kasutada või müüa loodavat vara; • immateriaalsest varast tulevikus tekkivat majanduslikku kasu on võimalik hinnata; • arenduskulutuste suurus on võimalik usaldusväärselt mõõta. 	<p>Kaks arvestuspõhimõtet:</p> <ul style="list-style-type: none"> • kajastamine kuluna nende tekkimise hetkel (v.a juhul, kui need kulud moodustavad osa mingist muust varaobjektist, mis vastab varana kajastamise tingimustele või kui need ei vasta kapitaliseerimise tingimustele, muul juhul vaba valik); • kapitaliseerimine immateriaalse põhivarana. <p>Kapitaliseerimiseks peavad olema täidetud kõik järgmised kriteeriumid:</p> <ul style="list-style-type: none"> • on olemas tehnilised ja finantsilised võimalused ja positiivne kavatsus projekti elluviimiseks; • ettevõtte suudab kasutada või müüa loodavat vara; • immateriaalsest varast tulevikus tekkivat majanduslikku kasu on võimalik hinnata; • arendusväljaminekute suurus on võimalik usaldusväärselt mõõta. 	<p>Kaks arvestuspõhimõtet:</p> <ul style="list-style-type: none"> • kajastamine kuluna nende tekkimise hetkel (v.a juhul, kui need kulud moodustavad osa mingist muust varaobjektist, mis vastab varana kajastamise tingimustele või kui need ei vasta kapitaliseerimise tingimustele, muul juhul vaba valik); • kapitaliseerimine immateriaalse põhivarana. <p>Kapitaliseerimiseks peavad olema täidetud kõik järgmised kriteeriumid:</p> <ul style="list-style-type: none"> • on tehnilised ja finantsilised võimalused ja positiivne kavatsus projekti elluviimiseks; • ettevõtte suudab kasutada või müüa loodavat vara; • varast tekkivat majanduslikku kasu saab hinnata; • arendusväljaminekute suurus on võimalik usaldusväärselt mõõta. 	<p>Kaks arvestuspõhimõtet:</p> <ul style="list-style-type: none"> • kajastamine kuluna nende tekkimise hetkel (v.a juhul, kui need kulud moodustavad osa mingist muust varaobjektist, mis vastab varana kajastamise tingimustele või kui need ei vasta kapitaliseerimise tingimustele, muul juhul vaba valik); • kapitaliseerimine immateriaalse põhivarana. <p>Kapitaliseerimiseks peavad olema täidetud kõik järgmised kriteeriumid:</p> <ul style="list-style-type: none"> • on olemas tehnilised ja finantsilised võimalused ja positiivne kavatsus projekti elluviimiseks; • ettevõtte suudab kasutada või müüa loodavat vara; • immateriaalsest varast tulevikus tekkivat majanduslikku kasu on võimalik hinnata; • arendusväljaminekute suurus on võimalik usaldusväärselt mõõta.

Allikas: RTJ 5 muudetud 2009 § 48, RTJ 5 muudetud 2011 § 40, RTJ 5 muudetud 2016 § 40, RTJ 5 muudetud 2017 § 40; autori koostatud

RTJ (muudetud 2009)	RTJ (muudetud 2011)	RTJ (muudetud 2016)	RTJ (muudetud 2017)
Immateriaalse põhivara arvestuspõhimõtted – edasine kajastamine			
<ul style="list-style-type: none"> • Soetusmaksumuse mudel – soetusmaksumus miinus akumulieeritud kulum ja võimalikud väärtuse langusest tulenevad allahindlused. <p>NB! RTJ-s 5 ei ole kirjas, et selline kajastamine on soetusmaksumuse meetod, kuid tulenevalt sellest, et kajastamise tingimused vastavad IAS 16 kirjeldatud soetusmaksumuse meetodile, saab sellest järeldada, et tegemist on soetusmaksumuse meetodiga.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Soetusmaksumuse mudel – soetusmaksumus miinus akumulieeritud kulum ja võimalikud väärtuse langusest tulenevad allahindlused. <p>NB! RTJ-s 5 ei ole kirjas, et selline kajastamine on soetusmaksumuse meetod, kuid tulenevalt sellest, et kajastamise tingimused vastavad IAS 16 kirjeldatud soetusmaksumuse meetodile, saab sellest järeldada, et tegemist on soetusmaksumuse meetodiga.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Soetusmaksumuse mudel – soetusmaksumus miinus akumulieeritud kulum ja võimalikud väärtuse langusest tulenevad allahindlused. <p>NB! RTJ-s 5 ei ole kirjas, et selline kajastamine on soetusmaksumuse meetod, kuid tulenevalt sellest, et kajastamise tingimused vastavad IAS 16 kirjeldatud soetusmaksumuse meetodile, saab sellest järeldada, et tegemist on soetusmaksumuse meetodiga.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Soetusmaksumuse mudel – soetusmaksumus miinus akumulieeritud kulum ja võimalikud väärtuse langusest tulenevad allahindlused. <p>NB! RTJ-s 5 ei ole kirjas, et selline kajastamine on soetusmaksumuse meetod, kuid tulenevalt sellest, et kajastamise tingimused vastavad IAS 16 kirjeldatud soetusmaksumuse meetodile, saab sellest järeldada, et tegemist on soetusmaksumuse meetodiga.</p>

Allikas: RTJ 5 muudetud 2009 § 49, RTJ 5 muudetud 2011 § 44, RTJ 5 muudetud 2016 § 44, RTJ 5 muudetud 2017 § 44; autori koostatud

RTJ (muudetud 2009)	RTJ (muudetud 2011)	RTJ (muudetud 2016)	RTJ (muudetud 2017)
Immateriaalse põhivara arvestuspõhimõtted – amortisatsioon			
<p>Piiratud kasuliku elueaga immateriaalset vara amortiseeritakse, piiramatu kasuliku elueaga immateriaalset vara mitte.</p> <p>Amortisatsioonimeetod - üldjuhul lineaarne meetod.</p>	<p>Kõik immateriaalsed varad on piiratud kasuliku elueaga, mistõttu tuleb neid amortiseerida. Kui vara kasulikku eluiga ei saa usaldusväärselt hinnata, amortiseeritakse seda kuni 10 aasta jooksul. Amortisatsioonimeetod - üldjuhul lineaarne meetod. Üldjuhul eeldatakse, et immateriaalse vara lõppväärtus on null.</p>	<p>Kõik immateriaalsed varad on piiratud kasuliku elueaga, mistõttu tuleb neid amortiseerida. Kui vara kasulikku eluiga ei saa usaldusväärselt hinnata, amortiseeritakse seda kuni 10 aasta jooksul. Amortisatsioonimeetod - üldjuhul lineaarne m.. Üldjuhul eeldatakse, et vara lõppväärtus on null.</p>	<p>Kõik immateriaalsed varad on piiratud kasuliku elueaga, mistõttu tuleb neid amortiseerida. Kui vara kasulikku eluiga ei saa usaldusväärselt hinnata, amortiseeritakse seda kuni 10 aasta jooksul. Amortisatsioonimeetod - üldjuhul lineaarne m.. Üldjuhul eeldatakse, et vara lõppväärtus on null.</p>

Allikas: RTJ 5 muudetud 2009 §-d 53, RTJ 5 muudetud 2011 §-d 46–49, RTJ 5 muudetud 2016 §-d 46–49, RTJ 5 muudetud 2017 §-d 46–49; autori koostatud

Lisa 16 järg

RTJ (muudetud 2009)	RTJ (muudetud 2011)	RTJ (muudetud 2016)	RTJ (muudetud 2017)
Immateriaalse põhivara arvestuspõhimõtted – vara väärtuse langus			
Kui varaobjekti kaetav väärtus on väiksem bilansilisest jääkmaksumusest, hinnatakse vara alla kaetavale väärtusele, kajastatakse aruandeperioodi kuluna.	Kui varaobjekti kaetav väärtus on väiksem bilansilisest jääkmaksumusest, hinnatakse vara alla kaetavale väärtusele, kajastatakse aruandeperioodi kuluna.	Kui varaobjekti kaetav väärtus on väiksem bilansilisest jääkmaksumusest, hinnatakse vara alla kaetavale väärtusele, kajastatakse aruandeperioodi kuluna.	Kui varaobjekti kaetav väärtus on väiksem bilansilisest jääkmaksumusest, hinnatakse vara alla kaetavale väärtusele, kajastatakse aruandeperioodi kuluna.

Allikas: RTJ 5 muudetud 2009 §-d 56, 58, RTJ 5 muudetud 2011 §-d 50, 52, RTJ 5 muudetud 2016 §-d 50, 52, RTJ 5 muudetud 2017 §-d 50, 52; autori koostatud

RTJ (muudetud 2009)	RTJ (muudetud 2011)	RTJ (muudetud 2016)	RTJ (muudetud 2017)
Immateriaalse põhivara arvestuspõhimõtted – vara väärtuse test			
Leitakse vara kaetav väärtus, mis on suurem vara õiglasest väärtusest (miinus müügikulutused) või vara kasutusväärtusest.	Leitakse vara kaetav väärtus, mis on suurem vara õiglasest väärtusest (miinus müügikulutused) või vara kasutusväärtusest.	Leitakse vara kaetav väärtus, mis on suurem vara õiglasest väärtusest (miinus müügikulutused) või vara kasutusväärtusest.	Leitakse vara kaetav väärtus, mis on suurem vara õiglasest väärtusest (miinus müügikulutused) või vara kasutusväärtusest.

Allikas: RTJ 5 muudetud 2009 § 62, RTJ 5 muudetud 2011 § 56, RTJ 5 muudetud 2016 § 56, RTJ 5 muudetud 2017 § 56; autori koostatud

RTJ (muudetud 2009)	RTJ (muudetud 2011)	RTJ (muudetud 2016)	RTJ (muudetud 2017)
Immateriaalse põhivara arvestuspõhimõtted – varasema väärtuse languse tühistamine			
<ul style="list-style-type: none"> Vara väärtuse hindamine igal bilansikuu-päeval, kui vara kaetava väärtuse tõus on tõenäoline, tuleb läbi viia uus väärtuse test; 	<ul style="list-style-type: none"> Vara väärtuse hindamine igal bilansikuu-päeval, kui vara kaetava väärtuse vahepealne tõus on tõenäoline, tuleb läbi viia uus väärtuse test; 	<ul style="list-style-type: none"> Vara väärtuse hindamine igal bilansikuu-päeval, kui vara kaetava väärtuse vahepealne tõus on tõenäoline, tuleb läbi viia uus väärtuse test; 	<ul style="list-style-type: none"> Vara väärtuse hindamine igal bilansikuu-päeval, kui vara kaetava väärtuse vahepealne tõus on tõenäoline, tuleb läbi viia uus väärtuse test;

Lisa 16 järg

RTJ (muudetud 2009)	RTJ (muudetud 2011)	RTJ (muudetud 2016)	RTJ (muudetud 2017)
Immateriaalse põhivara arvestuspõhimõtted – varasema väärtuse languse tühistamine (järg)			
<ul style="list-style-type: none"> kui vara või varade grupi (raha genereeriva üksuse) kaetav väärtus on tõusnud üle bil. jääkmaksumuse, tuleb varasem allahindlus tühistada ja suurendada vara bil. jääkmaksumust; firmaväärtuse allahindlust ei tühistata. <p>Kajastamine kasumiaruandes põhivara allahindluse kahjumi vähendamisenä.</p>	<ul style="list-style-type: none"> kui vara või varade grupi (raha genereeriva üksuse) kaetav väärtus on tõusnud üle bil. jääkmaksumuse, tuleb varasem allahindlus tühistada ja suurendada vara bil. jääkmaksumust; firmaväärtuse allahindlust ei tühistata. <p>Kajastamine kasumiaruandes põhivara allahindluse kahjumi vähendamisenä.</p>	<ul style="list-style-type: none"> kui vara või varade grupi (raha genereeriva üksuse) kaetav väärtus on tõusnud üle bil. jääkmaksumuse, tuleb varasem allahindlus tühistada ja suurendada vara bil. jääkmaksumust; firmaväärtuse allahindlust ei tühistata. <p>Kajastamine kasumiaruandes põhivara allahindluse kahjumi vähendamisenä.</p>	<ul style="list-style-type: none"> kui vara või varade grupi (raha genereeriva üksuse) kaetav väärtus on tõusnud üle bil. jääkmaksumuse, tuleb varasem allahindlus tühistada ja suurendada vara bil. jääkmaksumust; firmaväärtuse allahindlust ei tühistata. <p>Kajastamine kasumiaruandes põhivara allahindluse kahjumi vähendamisenä.</p>

Allikas: RTJ 5 muudetud 2009 §-d 76, 78, RTJ 5 muudetud 2011 §-d 71, 73, 75, RTJ 5 muudetud 2016 §-d 71, 73, 75, RTJ 5 muudetud 2017 §-d 71, 73, 75; autori koostatud

RTJ (muudetud 2009)	RTJ (muudetud 2011)	RTJ (muudetud 2016)	RTJ (muudetud 2017)
Materiaalse ja immateriaalse põhivara eemaldamine bilansist			
<p>Otseselt tuuakse põhivarade bilansist eemaldamise võimalusena välja üksnes selle müügi.</p>	<p>Võimalused:</p> <ul style="list-style-type: none"> varade müümise hetk; kui nende edasine kasutamine või müük ei tekita tõenäoliselt majanduslikku kasu. <p>Müügist või mahakandmisest tekkiv kasum või kahjum on vahe saadud või saadaoleva tasu ning põhivara jääkväärtuse vahel.</p>	<p>Võimalused:</p> <ul style="list-style-type: none"> varade müümise hetk; kui nende edasine kasutamine või müük ei tekita tõenäoliselt majanduslikku kasu. <p>Müügist või mahakandmisest tekkiv kasum või kahjum on vahe saadud või saadaoleva tasu ning põhivara jääkväärtuse vahel.</p>	<p>Võimalused:</p> <ul style="list-style-type: none"> varade müümise hetk; kui nende edasine kasutamine või müük ei tekita tõenäoliselt majanduslikku kasu. <p>Müügist või mahakandmisest tekkiv kasum või kahjum on vahe saadud või saadaoleva tasu ning põhivara jääkväärtuse vahel.</p>

Allikas: RTJ 5 muudetud 2009 § 79–83, RTJ 5 muudetud 2011 § 76, 78, RTJ 5 muudetud 2016 § 76, 78, RTJ 5 muudetud 2017 § 76, 78; autori koostatud

Lisa 17. RTJ redaktsioonide võrdlev analüüs – RTJ 8 (muudetud 2009, 2011, 2016, 2017)

RTJ (muudetud 2009)	RTJ (muudetud 2011)	RTJ (muudetud 2016)	RTJ (muudetud 2017)
Eraldiste moodustamine			
<p>Kajastamiseks vajalikud tingimused:</p> <ul style="list-style-type: none"> ettevõttel lasub enne bilansipäeva toimunud kohustavast sündmusest tulenevalt juriidiline või faktiline kohustus; kohustuse realiseerumine on tõenäoline; kohustuse summat saab usaldusväärset mõõta. <p>Eraldise kajastamine:</p> <ul style="list-style-type: none"> selle realiseerumise tõenäosus on üle 50%. <p>Tingimusliku kohustuse kajastamine:</p> <ul style="list-style-type: none"> eraldise realiseerumise tõenäosus on väiksem kui 50%, v.a kui selle realiseerumine on äärmiselt ebatõenäoline. <p>Tingimuslik vara:</p> <ul style="list-style-type: none"> võimalik vara, mille realiseerumine ei ole kindel. 	<p>Kajastamiseks vajalikud tingimused:</p> <ul style="list-style-type: none"> ettevõttel lasub enne bilansipäeva toimunud kohustavast sündmusest tulenevalt juriidiline või faktiline kohustus; kohustuse realiseerumine on tõenäoline; kohustuse summat saab usaldusväärset mõõta. <p>Eraldise kajastamine:</p> <ul style="list-style-type: none"> selle realiseerumise tõenäosus on üle 50%. <p>Tingimusliku kohustuse kajastamine:</p> <ul style="list-style-type: none"> eraldise realiseerumise tõenäosus on väiksem kui 50%, v.a kui selle realiseerumine on äärmiselt ebatõenäoline. <p>Tingimuslik vara:</p> <ul style="list-style-type: none"> võimalik vara, mille realiseerumine ei ole kindel. 	<p>2016 ei toimunud RTJ 8 muudatusi, kehtis 2011 muudatuste redaktsioon.</p>	<p>Kajastamiseks vajalikud tingimused:</p> <ul style="list-style-type: none"> ettevõttel lasub enne bilansipäeva toimunud kohustavast sündmusest tulenevalt juriidiline või faktiline kohustus; kohustuse realiseerumine on tõenäoline; kohustuse summat saab usaldusväärset mõõta. <p>Eraldise kajastamine:</p> <ul style="list-style-type: none"> selle realiseerumise tõenäosus on üle 50%. <p>Tingimusliku kohustuse kajastamine:</p> <ul style="list-style-type: none"> eraldise realiseerumise tõenäosus on väiksem kui 50%, v.a kui selle realiseerumine on äärmiselt ebatõenäoline. <p>Tingimuslik vara:</p> <ul style="list-style-type: none"> võimalik vara, mille olemasolu sõltub ettevõtte mittekontrollitava ebakindla sündmuse toimumisest või mittetoimumisest.

Allikas: RTJ 8 muudetud 2009 §-d 10, 13, 46, 48, RTJ 8 muudetud 2011 §-d 10, 13, 50, 52, RTJ 8 muudetud 2017 §-d 9, 12, 48, 50; autori koostatud

Lisa 17 järg

RTJ (muudetud 2009)	RTJ (muudetud 2011)	RTJ (muudetud 2016)	RTJ (muudetud 2017)
Eraldiste hindamine			
<ul style="list-style-type: none"> • Summa, mis on juhtkonna hinnangu kohaselt bilansipäeva seisuga vajalik eraldisega seotud kohustuse rahuldamiseks; • kajastamine summas, mis on tõenäoliselt vajalik sellega seotud kohustuse täitmiseks või üleandmiseks kolmandale osapoolele; • uute eraldiste moodustamise ning varem moodustatud eraldiste ümberhindluse või tühistamise vajadust tuleb hinnata igal bilansipäeval. 	<ul style="list-style-type: none"> • Summa, mis on juhtkonna hinnangu kohaselt bilansipäeva seisuga vajalik eraldisega seotud kohustuse rahuldamiseks; • kajastamine summas, mis on tõenäoliselt vajalik sellega seotud kohustuse täitmiseks või üleandmiseks kolmandale osapoolele; • uute eraldiste moodustamise ning varem moodustatud eraldiste ümberhindluse või tühistamise vajadust tuleb hinnata igal bilansipäeval. 	<p>2016 ei toimunud RTJ 8 muudatusi, kehtis 2011 muudatuste redaktsioon.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Summa, mis on juhtkonna hinnangu kohaselt bilansipäeva seisuga vajalik eraldisega seotud kohustuse rahuldamiseks; • kajastamine summas, mis on tõenäoliselt vajalik sellega seotud kohustuse täitmiseks või üleandmiseks kolmandale osapoolele; • uute eraldiste moodustamise ning varem moodustatud eraldiste ümberhindluse või tühistamise vajadust tuleb hinnata igal bilansipäeval.

Allikas: RTJ 8 muudetud 2009 §-d 16–17, RTJ 8 muudetud 2011 §-d 16–17, RTJ 8 muudetud 2017 §-d 15–16; autori koostatud

Lisa 18. RTJ redaktsioonide võrdlev analüüs – RTJ 9 (muudetud 2009, 2011, 2016, 2017)

RTJ (muudetud 2009)	RTJ (muudetud 2011)	RTJ (muudetud 2016)	RTJ (muudetud 2017)
Rentide klassifitseerimine kapitali- ja kasutusrendiks			
<ul style="list-style-type: none"> Kapitalirent – kõik olulised vara omandiga seonduvad riskid ja hüved kanduvad üle rentnikule. Ülejäänud lepingud on kasutusrendilepingud. 	<ul style="list-style-type: none"> Kapitalirent – kõik olulised vara omandiga seonduvad riskid ja hüved kanduvad üle rentnikule. Ülejäänud lepingud on kasutusrendilepingud. 	2016 ei toimunud RTJ 9 muudatusi, kehtis 2011 muudatuste redaktsioon.	<ul style="list-style-type: none"> Kapitalirent – kõik olulised vara omandiga seonduvad riskid ja hüved kanduvad üle rentnikule. Ülejäänud lepingud on kasutusrendilepingud.
<p>Riskide-hüvede rentnikule ülemineku kriteeriumid:</p> <ul style="list-style-type: none"> vara omandiõigus läheb rendiperioodi lõpuks üle rentnikule; rentnikul on optsoon osta vara hinnaga, mis on eeldatavasti oluliselt madalam vara õiglasest väärtusest optiooni realiseerimise kuupäeval, rendi jõustumise hetkel on kindel, et rentnik kasutab optiooni; lepinguperiood katab suure osa (üle 75%) vara majanduslikust elueast, isegi kui omandiõigus ei lähe üle; rendi jõustumise hetkel on rendimaksete miinimumsumma nüüdisväärtus peaaegu sama suur (üle 90%) kui vara õiglane väärtus; 	<p>Riskide-hüvede rentnikule ülemineku kriteeriumid:</p> <ul style="list-style-type: none"> vara omandiõigus läheb rendiperioodi lõpuks üle rentnikule; rentnikul on optsoon osta vara hinnaga, mis on eeldatavasti oluliselt madalam vara õiglasest väärtusest optiooni realiseerimise kuupäeval, rendi jõustumise hetkel on kindel, et rentnik kasutab optiooni; lepinguperiood katab suure osa (üle 75%) vara majanduslikust elueast, isegi kui omandiõigus ei lähe üle; rendi jõustumise hetkel on rendimaksete miinimumsumma nüüdisväärtus peaaegu sama suur (üle 90%) kui vara õiglane väärtus; 	2016 ei toimunud RTJ 9 muudatusi, kehtis 2011 muudatuste redaktsioon.	<p>Riskide-hüvede rentnikule ülemineku kriteeriumid:</p> <ul style="list-style-type: none"> vara omandiõigus läheb rendiperioodi lõpuks üle rentnikule; rentnikul on optsoon osta vara hinnaga, mis on eeldatavasti oluliselt madalam vara õiglasest väärtusest optiooni realiseerimise kuupäeval, rendi jõustumise hetkel on kindel, et rentnik kasutab optiooni; lepinguperiood katab suure osa (üle 75%) vara majanduslikust elueast, isegi kui omandiõigus ei lähe üle; rendi jõustumise hetkel on rendimaksete miinimumsumma nüüdisväärtus peaaegu sama suur (üle 90%) kui vara õiglane väärtus;

Lisa 18 järg

RTJ (muudetud 2009)	RTJ (muudetud 2011)	RTJ (muudetud 2016)	RTJ (muudetud 2017)
Rentide klassifitseerimine kapitali- ja kasutusrendiks (järg)			
<ul style="list-style-type: none"> vara on nii spetsiifiline, et ainult rentnik saab seda modifikatsioonideta kasutada, on tõenäoline lepingu pikendamise nii, et see katab suure osa majanduslikust elueast. 	<ul style="list-style-type: none"> vara on nii spetsiifiline, et ainult rentnik saab seda modifikatsioonideta kasutada, on tõenäoline lepingu pikendamise nii, et see katab suure osa majanduslikust elueast. 		<ul style="list-style-type: none"> vara on nii spetsiifiline, et ainult rentnik saab seda modifikatsioonideta kasutada, on tõenäoline lepingu pikendamise nii, et see katab suure osa majanduslikust elueast.

Allikas: RTJ 9 muudetud 2009 §-d 7, 12, RTJ 9 muudetud 2011 §-d 7, 12, RTJ 9 muudetud 2017 §-d 6, 11; autori koostatud

RTJ (muudetud 2009)	RTJ (muudetud 2011)	RTJ (muudetud 2016)	RTJ (muudetud 2017)
Rentide kajastamine rendileandja aruannetes – kapitalirendid			
<ul style="list-style-type: none"> Kajastamine bilansis nõudena netoinvesteeringu summas. Rentnikult saadavad rendimaksud jagatakse kapitalirendinõude põhiosa tagasimakseteks ja finants-tuluks, mis jagatakse rendiperioodile nii, et rendileandja tulumäär oleks igal ajahetkel kapitalirendi netoinvesteeringu jäägi suhtes sama. 	<ul style="list-style-type: none"> Kajastamine bilansis nõudena netoinvesteeringu summas. Rentnikult saadavad rendimaksud jagatakse kapitalirendinõude põhiosa tagasimakseteks ja finants-tuluks, mis jagatakse rendiperioodile nii, et rendileandja tulumäär oleks igal ajahetkel kapitalirendi netoinvesteeringu jäägi suhtes sama. 	2016 ei toimunud RTJ 9 muudatusi, kehtis 2011 muudatuste redaktsioon.	<ul style="list-style-type: none"> Kajastamine bilansis nõudena netoinvesteeringu summas. Rentnikult saadavad rendimaksud jagatakse kapitalirendinõude põhiosa tagasimakseteks ja finants-tuluks, mis jagatakse rendiperioodile nii, et rendileandja tulumäär oleks igal ajahetkel kapitalirendi netoinvesteeringu jäägi suhtes sama.

Allikas: RTJ 9 muudetud 2009 §-d 18, 20, RTJ 9 muudetud 2011 §-d 18, 20, RTJ 9 muudetud 2017 §-d 17, 19; autori koostatud

RTJ (muudetud 2009)	RTJ (muudetud 2011)	RTJ (muudetud 2016)	RTJ (muudetud 2017)
Rentide kajastamine rentniku aruannetes – kasutusrendid			
Rendimaksete kuluna kajastamine rendiperioodi jooksul üldjuhul lineaarselt kuluna.	Rendimaksete kuluna kajastamine rendiperioodi jooksul üldjuhul lineaarselt kuluna.	2016 ei toimunud RTJ 9 muudatusi, kehtis 2011 muudatuste redaktsioon.	Rendimaksete kuluna kajastamine rendiperioodi jooksul üldjuhul lineaarselt kuluna.

Allikas: RTJ 9 muudetud 2009 § 37, RTJ 9 muudetud 2011 § 37, RTJ 9 muudetud 2017 § 39; autori koostatud

Lisa 18 järg

RTJ (muudetud 2009)	RTJ (muudetud 2011)	RTJ (muudetud 2016)	RTJ (muudetud 2017)
Rentide kajastamine rendileandja aruannetes – kasutusrendid			
<ul style="list-style-type: none"> Kajastamine bilansis tavakorras sarnaselt muule ettevõtte bilansis kajastatavale varale. Kasutusrendi maksed rendiperioodi jooksul üldjuhul lineaarselt tuluna. 	<ul style="list-style-type: none"> Kajastamine bilansis sarnaselt muule ettevõtte bilansis kajastatavale varale. Kasutusrendi maksed rendiperioodi jooksul üldjuhul lineaarselt tuluna. 	2016 ei toimunud RTJ 9 muudatusi, kehtis 2011 muudatuste redaktsioon.	<ul style="list-style-type: none"> Kajastamine bilansis tavakorras sarnaselt muule ettevõtte bilansis kajastatavale varale. Kasutusrendi maksed rendiperioodi jooksul üldjuhul lineaarselt tuluna.

Allikas: RTJ 9 muudetud 2009 §-d 27–28, RTJ 9 muudetud 2011 §-d 27–28, RTJ 9 muudetud 2017 §-d 26–27; autori koostatud

RTJ (muudetud 2009)	RTJ (muudetud 2011)	RTJ (muudetud 2016)	RTJ (muudetud 2017)
Rentide kajastamine rentniku aruannetes – kapitalirendid			
<p>Rendi jõustumisel bilansis vara ja kohustuse kajastamine renditud vara õiglase väärtuse summas või rendimaksete miinimumsumma nüüdisväärtuses, juhul kui see on madalam.</p> <p>Rendimaksete miinimumsumma nüüdisväärtuse arvutamisel on diskontomääraks üldjuhul rendi sisemine intressimäär või kui selle määramine ei ole võimalik.</p>	<p>Rendi jõustumisel bilansis vara ja kohustuse kajastamine renditud vara õiglase väärtuse summas või rendimaksete miinimumsumma nüüdisväärtuses, juhul kui see on madalam.</p> <p>Rendimaksete miinimumsumma nüüdisväärtuse arvutamisel on diskontomääraks üldjuhul rendi sisemine intressimäär või kui selle määramine ei ole võimalik.</p>	2016 ei toimunud RTJ 9 muudatusi, kehtis 2011 muudatuste redaktsioon.	<p>Kaks alternatiivset varianti:</p> <ul style="list-style-type: none"> SME IFRS arvestuspõhimõte – kapitalirendilepinguid kajastatakse vastavalt §-dele 34-38 ning kasutusrendi rendilepinguid kajastatakse vastavalt §-dele 39-40; IFRS 16 arvestuspõhimõte – kõiki rendilepinguid (sõltumata sellest, kas need liigituvad kapitalirendiks või kasutusrendiks) kajastatakse vastavalt §-dele 34-38 (v.a lühiajaliste või väheväärtuslike varade rendilepingud, mida kajastatakse vastavalt §-dele 39-40).

Allikas: RTJ 9 muudetud 2009 § 32, RTJ 9 muudetud 2011 § 32, RTJ 9 muudetud 2017 § 31; autori koostatud

Lisa 19. RTJ redaktsioonide võrdlev analüüs – RTJ 10 (muudetud 2009, 2011, 2016, 2017)

RTJ (muudetud 2009)	RTJ (muudetud 2011)	RTJ (muudetud 2016)	RTJ (muudetud 2017)
Tulu mõõtmine			
Saadud või saadaoleva tasu õiglasest väärtuses, võttes arvesse lepinguga ettenähtud hinnavähendusi ja rabatte.	Saadud või saadaoleva tasu õiglasest väärtuses, võttes arvesse lepinguga ettenähtud hinnavähendusi ja rabatte. Tehingu tulu määratakse tavaliselt kindlaks ettevõtte ja kauba või teenuse ostja (või vara kasutaja) vahel sõlmitava lepingu alusel.	2016 ei toimunud RTJ 10 muudatusi, kehtis 2011 muudatuste redaktsioon.	Saadud või saadaoleva tasu õiglasest väärtuses, võttes arvesse lepinguga ettenähtud hinnavähendusi ja rabatte. Tehingu tulu määratakse tavaliselt kindlaks ettevõtte ja kauba või teenuse ostja (või vara kasutaja) vahel sõlmitava lepingu alusel.

Allikas: RTJ 10 muudetud 2009 §-d 11–12, RTJ 10 muudetud 2011 §-d 11–12, RTJ 10 muudetud 2017 §-d 10–11; autori koostatud

RTJ (muudetud 2009)	RTJ (muudetud 2011)	RTJ (muudetud 2016)	RTJ (muudetud 2017)
Tulu kajastamine kaupade müügil			
Tulu kajastamiseks vajalikud tingimused: <ul style="list-style-type: none"> • olulised omandiga seotud riskid ja hüved on läinud üle müüjalt ostjale; • müüjal ei ole niisugust haldamise vastutust, mida seostatakse omandiga ning puudub kontroll kauba või toote üle; • tulu müügitehingust saab usaldusväärset mõõta; • tehingust saadava tasu laekumine on tõenäoline; • tehinguga seotud kulutusi saab usaldusväärset hinnata. 	Tulu kajastamiseks vajalikud tingimused: <ul style="list-style-type: none"> • olulised omandiga seotud riskid ja hüved on läinud üle müüjalt ostjale; • müüjal ei ole niisugust haldamise vastutust, mida seostatakse omandiga ning puudub kontroll kauba või toote üle; • tulu müügitehingust saab usaldusväärset mõõta; • tehingust saadava tasu laekumine on tõenäoline; • tehinguga seotud kulutusi saab usaldusväärset hinnata. 	2016 ei toimunud RTJ 10 muudatusi, kehtis 2011 muudatuste redaktsioon.	Tulu kajastamiseks vajalikud tingimused: <ul style="list-style-type: none"> • olulised omandiga seotud riskid ja hüved on läinud üle müüjalt ostjale; • müüjal ei ole niisugust haldamise vastutust, mida seostatakse omandiga ning puudub kontroll kauba või toote üle; • tulu müügitehingust saab usaldusväärset mõõta; • tehingust saadava tasu laekumine on tõenäoline; • tehinguga seotud kulutusi saab usaldusväärset hinnata.

Allikas: RTJ 10 muudetud 2009 § 18, RTJ 10 muudetud 2011 § 19, RTJ 10 muudetud 2017 § 18; autori koostatud

RTJ (muudetud 2009)	RTJ (muudetud 2011)	RTJ (muudetud 2016)	RTJ (muudetud 2017)
Tulu kajastamine teenuste osutamisel – valmidusastme meetod			
<p>Tulu teenuste müügist kajastatakse lähtuvalt osutatava teenuse valmidusastmest bilansipäeval eeldusel, et teenuse osutamist hõlmava tehingu lõpptulemust saab usaldusväärselt prognoosida, selleks on vajalik järgmiste tingimuste täitmine:</p> <ul style="list-style-type: none"> • tulu suurust on võimalik usaldusväärselt mõõta; • tehingust saadava tasu laekumine on tõenäoline; • tehingu valmidusastet bilansipäeval on võimalik usaldusväärselt mõõta; ja • tehinguga seotud tehtud kulused ning tehingu lõpetamiseks vajalikke kuluseid saab usaldusväärselt hinnata. <p>Teenuse osutamisest saadavad tulud ja kasum kajastatakse proportsionaalselt samades perioodides nagu teenuse osutamisega kaasnevad kulud. Kui on tõenäoline, et teenuse osutamisega kaasnevad kogukulud ületavad teenuse osutamisest saadava tulu, kajastatakse oodatav kahjum kohe.</p>	<p>Tulu teenuste müügist kajastatakse lähtuvalt osutatava teenuse valmidusastmest bilansipäeval eeldusel, et teenuse osutamist hõlmava tehingu lõpptulemust saab usaldusväärselt prognoosida, selleks on vajalik järgmiste tingimuste täitmine:</p> <ul style="list-style-type: none"> • tulu suurust on võimalik usaldusväärselt mõõta; • tehingust saadava tasu laekumine on tõenäoline; • tehingu valmidusastet bilansipäeval on võimalik usaldusväärselt mõõta; ja • tehinguga seotud tehtud kulused ning tehingu lõpetamiseks vajalikke kuluseid saab usaldusväärselt hinnata. <p>Teenuse osutamisest saadavad tulud ja kasum kajastatakse proportsionaalselt samades perioodides nagu teenuse osutamisega kaasnevad kulud. Kui on tõenäoline, et teenuse osutamisega kaasnevad kogukulud ületavad teenuse osutamisest saadava tulu, kajastatakse oodatav kahjum kohe.</p>	<p>2016 ei toimunud RTJ 10 muudatusi, kehtis 2011 muudatuste redaktsioon.</p>	<p>Tulu teenuste müügist kajastatakse lähtuvalt osutatava teenuse valmidusastmest bilansipäeval eeldusel, et teenuse osutamist hõlmava tehingu lõpptulemust saab usaldusväärselt prognoosida, selleks on vajalik järgmiste tingimuste täitmine:</p> <ul style="list-style-type: none"> • tulu suurust on võimalik usaldusväärselt mõõta; • tehingust saadava tasu laekumine on tõenäoline; • tehingu valmidusastet bilansipäeval on võimalik usaldusväärselt mõõta; ja • tehinguga seotud tehtud kulused ning tehingu lõpetamiseks vajalikke kuluseid saab usaldusväärselt hinnata. <p>Teenuse osutamisest saadavad tulud ja kasum kajastatakse proportsionaalselt samades perioodides nagu teenuse osutamisega kaasnevad kulud. Kui on tõenäoline, et teenuse osutamisega kaasnevad kogukulud ületavad teenuse osutamisest saadava tulu, kajastatakse oodatav kahjum kohe.</p>

Allikas: RTJ 10 muudetud 2009 §-d 22, 24, 29, RTJ 10 muudetud 2011 §-d 23, 25, 30, RTJ 10 muudetud 2017 §-d 22, 24, 29; autori koostatud

Lisa 19 järg

RTJ (muudetud 2009)	RTJ (muudetud 2011)	RTJ (muudetud 2016)	RTJ (muudetud 2017)
Tulu kajastamine teenuste osutamisel – teenuse osutamise lepingu tulu			
Teenuse osutamise lepingu tulu sisaldab: <ul style="list-style-type: none"> • algselt lepingus kindlaks määratud tasu; ja • lepingu täitmise käigus tehtud muudatusi lepingu mahus, täiendavaid kompensatsiooninõudeid ja täiendavaid tasusid, ning: <ul style="list-style-type: none"> ○ nende realiseerumine peab olema tõenäoline; ja ○ neid saab usaldusväärselt hinnata. 	Teenuse osutamise lepingu tulu sisaldab: <ul style="list-style-type: none"> • algselt lepingus kindlaks määratud tasu; ja • lepingu täitmise käigus tehtud muudatusi lepingu mahus, täiendavaid kompensatsiooninõudeid ja täiendavaid tasusid, ning: <ul style="list-style-type: none"> ○ nende realiseerumine peab olema tõenäoline; ja ○ neid saab usaldusväärselt hinnata. 	2016 ei toimunud RTJ 10 muudatusi, kehtis 2011 muudatuste redaktsioon.	Teenuse osutamise lepingu tulu sisaldab: <ul style="list-style-type: none"> • algselt lepingus kindlaks määratud tasu; ja • lepingu täitmise käigus tehtud muudatusi lepingu mahus, täiendavaid kompensatsiooninõudeid ja täiendavaid tasusid, ning: <ul style="list-style-type: none"> ○ nende realiseerumine peab olema tõenäoline; ja ○ neid saab usaldusväärselt hinnata.

Allikas: RTJ 10 muudetud 2009 § 36, RTJ 10 muudetud 2011 § 37, RTJ 10 muudetud 2017 § 36; autori koostatud

RTJ (muudetud 2009)	RTJ (muudetud 2011)	RTJ (muudetud 2016)	RTJ (muudetud 2017)
Tulu kajastamine teenuste osutamisel – teenuse osutamise lepingu kulud			
Teenuse osutamise lepingu kulud sisaldavad järgmisi kulusid: <ul style="list-style-type: none"> • lepingu täitmisega otseselt seotud kulud; • lepingu täitmisega seotud üldkulutused; • muud kulud, mille kompenseerimise kohustus on tellijal. 	Teenuse osutamise lepingu kulud sisaldavad järgmisi kulusid: <ul style="list-style-type: none"> • lepingu täitmisega otseselt seotud kulud; • lepingu täitmisega seotud üldkulutused; • muud kulud, mille kompenseerimise kohustus on tellijal. 	2016 ei toimunud RTJ 10 muudatusi, kehtis 2011 muudatuste redaktsioon.	Teenuse osutamise lepingu kulud sisaldavad järgmisi kulusid: <ul style="list-style-type: none"> • lepingu täitmisega otseselt seotud kulud; • lepingu täitmisega seotud üldkulutused; muud kulud, mille kompenseerimise kohustus on tellijal.

Allikas: RTJ 10 muudetud 2009 § 41, RTJ 10 muudetud 2011 § 42, RTJ 10 muudetud 2017 § 41; autori koostatud

Lisa 19 järg

RTJ (muudetud 2009)	RTJ (muudetud 2011)	RTJ (muudetud 2016)	RTJ (muudetud 2017)
Intresside, litsentsitasude ja dividendide tulu kajastamine			
<p>Tulu, mida saadakse vara kasutada andmise eest intresside, litsentsitasude või dividendidena, kajastatakse järgmistel tingimustel:</p> <ul style="list-style-type: none"> tulu laekumine on tõenäoline; ja tulu suurust on võimalik usaldusväärselt hinnata. 	<p>Tulu, mida saadakse vara kasutada andmise eest intresside, litsentsitasude või dividendidena, kajastatakse järgmistel tingimustel:</p> <ul style="list-style-type: none"> tulu laekumine on tõenäoline; ja <p>tulu suurust on võimalik usaldusväärselt hinnata.</p>	<p>2016 ei toimunud RTJ 10 muudatusi, kehtis 2011 muudatuste redaktsioon.</p>	<p>Tulu, mida saadakse vara kasutada andmise eest intresside, litsentsitasude või dividendidena, kajastatakse järgmistel tingimustel:</p> <ul style="list-style-type: none"> tulu laekumine on tõenäoline; ja tulu suurust on võimalik usaldusväärselt hinnata.
<p>Tulu kajastamine lähtub järgmistest alustest:</p> <ul style="list-style-type: none"> intressitulu kajastatakse vara sisemisest intressimäärast lähtudes; tulu litsentsitasudest kajastatakse tekkepõhiselt, võttes arvesse lepingu tingimusi; dividenditulu kajastatakse siis, kui omanikul tekkis seaduslik õigus nende saamiseks. 	<p>Tulu kajastamine lähtub järgmistest alustest:</p> <ul style="list-style-type: none"> intressitulu kajastatakse vara sisemisest intressimäärast lähtudes; tulu litsentsitasudest kajastatakse tekkepõhiselt, võttes arvesse lepingu tingimusi; dividenditulu kajastatakse siis, kui omanikul tekkis seaduslik õigus nende saamiseks. 	<p>2016 ei toimunud RTJ 10 muudatusi, kehtis 2011 muudatuste redaktsioon.</p>	<p>Tulu kajastamine lähtub järgmistest alustest:</p> <ul style="list-style-type: none"> intressitulu kajastatakse vara sisemisest intressimäärast lähtudes; tulu litsentsitasudest kajastatakse tekkepõhiselt, võttes arvesse lepingu tingimusi; dividenditulu kajastatakse siis, kui omanikul tekkis seaduslik õigus nende saamiseks.

Allikas: RTJ 10 muudetud 2009 §-d 47–48, RTJ 10 muudetud 2011 §-d 48–49, RTJ 10 muudetud 2017 §-d 47–48; autori koostatud

Lisa 20. RTJ redaktsioonide võrdlev analüüs – RTJ 12 (muudetud 2009, 2011, 2014, 2016, 2017)

RTJ (muudetud 2009)	RTJ (muudetud 2011)	RTJ (muudetud 2014)	RTJ (muudetud 2016)	RTJ (muudetud 2017)
Sihtfinantseerimise kajastamine – üldreeglid				
<p>Sihtfinantseerimist (v.a põllumajandusliku tootmise sihtfinantseerimine) ei kajastata tuluna enne, kui eksisteerib piisav kindlus, et:</p> <ul style="list-style-type: none"> • ettevõtte vastab sihtfinantseerimisega seotud tingimustele; ja • sihtfinantseerimine leiab aset. <p>Tuluna kajastamine perioodides, mil leiavad aset kulud, mille kompenseerimiseks sihtfinantseerimine on mõeldud.</p>	<p>Tegevuse sihtfinantseerimist kajastatakse tuluna siis, kui:</p> <ul style="list-style-type: none"> • sihtfinantseerimine muutub sissenõutavaks; ja • sihtfinantseerimisega seotud võimalikud tingimused on täidetud. <p>Puudub sihtfinantseerimise tulude ja kulude vastandamise nõue.</p>	<p>Tegevuse sihtfinantseerimist kajastatakse tuluna siis, kui:</p> <ul style="list-style-type: none"> • sihtfinantseerimine muutub sissenõutavaks; ja • sihtfinantseerimisega seotud võimalikud tingimused on täidetud. <p>Puudub sihtfinantseerimise tulude ja kulude vastandamise nõue.</p>	<p>2016 ei toimunud RTJ 12 muudatusi, kehtis 2014 muudatuste redaktsioon.</p>	<p>Tegevuse sihtfinantseerimist kajastatakse tuluna siis, kui:</p> <ul style="list-style-type: none"> • sihtfinantseerimine muutub sissenõutavaks; ja • sihtfinantseerimisega seotud võimalikud tingimused on täidetud. • Puudub sihtfinantseerimise tulude ja kulude vastandamise nõue.

Allikas: RTJ 12 muudetud 2009 §-d 10–11, RTJ 12 muudetud 2011 § 10, RTJ 12 muudetud 2014 § 10, RTJ 12 muudetud 2017 § 9; autori koostatud

Lisa 20 järg

RTJ (muudetud 2009)	RTJ (muudetud 2011)	RTJ (muudetud 2014)	RTJ (muudetud 2016)	RTJ (muudetud 2017)
Sihtfinantseerimise kajastamine – mitterahaline sihtfinantseerimine				
<p>Toimub varade üleandmise vormis, kajastamisel kaks meetodit:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Brutomeetod – võetakse arvele õiglasest väärtusest vara ja kohustus tulevaste perioodide tuluna sihtfinantseerimisest. Vara amortiseeritakse kulusse ja kohustus tulusse vara kasuliku eluea jooksul. • Netomeetod – vara soetusmaksumus on null, kajastamine bilansiväliselt. 	Puudub eraldi mitterahalise sihtfinantseerimise käsitlus.	Puudub eraldi mitterahalise sihtfinantseerimise käsitlus.	2016 ei toimunud RTJ 12 muudatusi, kehtis 2011 muudatuste redaktsioon.	Puudub eraldi mitterahalise sihtfinantseerimise käsitlus.

Allikas: RTJ 12 muudetud 2009 § 16; autori koostatud

RTJ (muudetud 2009)	RTJ (muudetud 2011)	RTJ (muudetud 2014)	RTJ (muudetud 2016)	RTJ (muudetud 2017)
Sihtfinantseerimise kajastamine – põllumajandusliku tootmise sihtfinantseerimine				
<p>Tuluna kajastamise tingimused:</p> <ul style="list-style-type: none"> • ettevõtte on täitnud sihtfinantseerimisega seotud tingimused; ja • sihtfinantseerimine leiab aset. 	Puudub eraldi põllumajandusliku tootmise sihtfinantseerimise käsitlus.	Puudub eraldi põllumajandusliku tootmise sihtfinantseerimise käsitlus.	2016 ei toimunud RTJ 12 muudatusi, kehtis 2011 muudatuste redaktsioon.	Puudub eraldi põllumajandusliku tootmise sihtfinantseerimise käsitlus.

Allikas: RTJ 12 muudetud 2009 § 22; autori koostatud

Lisa 20 järg

RTJ (muudetud 2009)	RTJ (muudetud 2011)	RTJ (muudetud 2014)	RTJ (muudetud 2016)	RTJ (muudetud 2017)
Sihtfinantseerimise kajastamine – varade sihtfinantseerimine				
<p>Kaks meetodit kajastamiseks:</p> <ul style="list-style-type: none"> • brutomeetod – vara võetakse arvele soetusmaksumuses, sihtfinantseerimise summa kajastatakse kohustusena tulevaste perioodide tulu sihtfinantseerimisest, vara amortiseeritakse kulusse ja kohustus tulusse vara kasuliku eluea jooksul; • netomeetod – vara võetakse arvele soetusmaksumuses, millest on maha arvatud sihtfinantseerimise summa, vara amortiseeritakse kulusse kasuliku eluea jooksul. 	<p>Kaks meetodit kajastamiseks:</p> <ul style="list-style-type: none"> • sihtfinantseerimise abil soetatud vara võetakse bilansis arvele soetusmaksumuses ja kajastatakse vastavalt RTJ-le 5, vara soetamiseks saadud sihtfinantseerimine kajastatakse tuluna siis, kui on täidetud RTJ 12 § 10 kriteeriumid; • sihtfinantseerimise abil soetatud vara võetakse bilansis arvele netosoetusmaksumuses (vara soetusmaksumus miinus vara soetamiseks saadud sihtfinantseerimise summa, soetatud vara kajastatakse edaspidi vastavalt RTJ-le 5. 	<p>Kaks meetodit kajastamiseks:</p> <ul style="list-style-type: none"> • sihtfinantseerimise abil soetatud vara võetakse bilansis arvele soetusmaksumuses ja kajastatakse vastavalt RTJ-le 5, vara soetamiseks saadud sihtfinantseerimine kajastatakse tuluna siis, kui on täidetud RTJ 12 § 10 kriteeriumid; • sihtfinantseerimise abil soetatud vara võetakse bilansis arvele netosoetusmaksumuses (vara soetusmaksumus miinus vara soetamiseks saadud sihtfinantseerimise summa, soetatud vara kajastatakse edaspidi vastavalt RTJ-le 5. 	<p>2016 ei toimunud RTJ 12 muudatusi, kehtis 2011 muudatuste redaktsioon.</p>	<p>Kaks meetodit kajastamiseks:</p> <ul style="list-style-type: none"> • brutomeetod – sihtfinantseerimise abil soetatud vara võetakse bilansis arvele soetusmaksumuses ja kajastatakse vastavalt RTJ-le 5, vara soetamiseks saadud sihtfinantseerimine kajastatakse tuluna siis, kui on täidetud RTJ 12 § 10 kriteeriumid; • netomeetod – sihtfinantseerimise abil soetatud vara võetakse bilansis arvele netosoetusmaksumuses (vara soetusmaksumus miinus vara soetamiseks saadud sihtfinantseerimise summa, soetatud vara kajastatakse edaspidi vastavalt RTJ-le 5.

Allikas: RTJ 12 muudetud 2009 § 17, RTJ 12 muudetud 2011 § 12, RTJ 12 muudetud 2014 § 12; RTJ 12 muudetud 2017 § 12; autori koostatud

Lisa 20 järg

RTJ (muudetud 2009)	RTJ (muudetud 2011)	RTJ (muudetud 2014)	RTJ (muudetud 2016)	RTJ (muudetud 2017)
Sihtfinantseerimise kajastamine – tegevuskulude sihtfinantseerimine				
<p>Tuleb järgida tulude ja kulude vastavuse printsiipi, kaks meetodit kajastamiseks:</p> <ul style="list-style-type: none"> • brutomeetod – kasumiaruandes kajastatakse kompenseeritavat kulu ja saadud toetust eraldi; • netomeetod – saadud sihtfinantseerimise tulu kajastatakse kulu vähendusena. 	<p>Tegevuse sihtfinantseerimist kajastatakse tuluna, kui:</p> <ul style="list-style-type: none"> • sihtfinantseerimine muutub sissenõutavaks; ja • sihtfinantseerimisega seotud võimalikud tingimused on täidetud. 	<p>Tegevuse sihtfinantseerimist kajastatakse tuluna, kui:</p> <ul style="list-style-type: none"> • sihtfinantseerimine muutub sissenõutavaks; ja • sihtfinantseerimisega seotud võimalikud tingimused on täidetud. 	<p>2016 ei toimunud RTJ 12 muudatusi, kehtis 2011 muudatuste redaktsioon.</p>	<p>Tegevuse sihtfinantseerimist kajastatakse tuluna, kui:</p> <ul style="list-style-type: none"> • sihtfinantseerimine muutub sissenõutavaks; ja sihtfinantseerimisega seotud võimalikud tingimused on täidetud.

Allikas: RTJ 12 muudetud 2009 §-d 20–21, RTJ 12 muudetud 2011 § 10, RTJ 12 muudetud 2014 § 10, RTJ 12 muudetud 2017 § 9; autori koostatud

RTJ (muudetud 2009)	RTJ (muudetud 2011)	RTJ (muudetud 2014)	RTJ (muudetud 2016)	RTJ (muudetud 2017)
Sihtfinantseerimise kajastamine – sihtfinantseerimise tagastamine				
<p>Sihtfinantseerimise tagastamise mõju kajastatakse raamatupidamishinnangute muutusena perioodis, millal tagastamise vajadus sai teatavaks.</p>	<p>Sihtfinantseerimise tagastamine kajastatakse perioodis, kui tagastamise vajadus sai teatavaks.</p>	<p>Sihtfinantseerimise tagastamine kajastatakse perioodis, kui tagastamise vajadus sai teatavaks.</p>	<p>2016 ei toimunud RTJ 12 muudatusi, kehtis 2011 muudatuste redaktsioon.</p>	<p>Sihtfinantseerimise tagastamine kajastatakse perioodis, kui tagastamise vajadus sai teatavaks.</p>

Allikas: RTJ 12 muudetud 2009 § 24, RTJ 12 muudetud 2011 § 15, RTJ 12 muudetud 2014 § 15, RTJ 12 muudetud 2017 § 15; autori koostatud