

# **RTJ 1 Raamatupidamise aastaaruande koostamise üldpõhimõtted**

<b>SISUKORD</b>	<b>paragrahvid</b>
<b>EESMÄRK JA KOOSTAMISE ALUSED</b>	<b>1-3</b>
<b>RAKENDUSALA</b>	<b>4</b>
<b>RAAMATUPIDAMISE AASTAARUANDE EESMÄRK</b>	<b>5-8</b>
<b>PÕHILISED MÕISTED</b>	<b>9-30</b>
<b>RAAMATUPIDAMISE AASTAARUANNETE KOOSTAMISE ALUSPRINTSIIBID</b>	
<b>31-59</b>	
Majandusüksuse printsiip	32-33
Jätkuvuse printsiip	34-35
Arusaadavuse printsiip	36-38
Olulisuse printsiip	39-43
Järjepidevuse ja võrreldavuse printsiip	44-49
Tulude ja kulude vastavuse printsiip	50-51
Objektiivsuse printsiip	52-53
Konservatiivsuse printsiip	54-55
Avalikkuse printsiip	56-57
Sisu ülimuslikkuse printsiip	58-59
<b>RAKENDATAVAD ARVESTUSPÕHIMÕTTED JA NENDE MUUTMINE</b>	<b>60-67</b>
Arvestuspõhimõtete valik	60-63
Arvestuspõhimõtete muutmine	64-67
<b>RAAMATUPIDAMISHINNANGUD JA NENDE MUUTUSED</b>	<b>68-73</b>
Raamatupidamishinnangute rakendamine	68-70
Raamatupidamishinnangute muutused	71-73
<b>VIGADE KORRIGEERIMINE</b>	<b>74-77</b>
<b>SÜNDMUSED PÄRAST BILANSIPÄEVA</b>	<b>78-82</b>
<b>LISADES AVALIKUSTATAV INFORMATSIOON</b>	<b>83-88</b>
<b>JÕUSTUMINE</b>	<b>89</b>
<b>VÕRDLUS RAHVUSVAHELISTE FINANTSARUANDLUSE STANDARDITEGA (IFRS)</b>	<b>90-93</b>

## EESMÄRK JA KOOSTAMISE ALUSED

1. Käesoleva Raamatupidamise Toimkonna juhendi RTJ 1 "Raamatupidamise aastaaruande koostamise üldpõhimõtted" eesmärgiks on selgitada raamatupidamise seaduses defineeritud mõisteid ja alusprintsippe ning sätestada reeglid arvestuspõhimõtete ja raamatupidamishinnangute rakendamiseks, vigade korrigeerimiseks ning bilansipäevajärgsete sündmuste kajastamiseks Eesti hea raamatupidamistava kohaselt koostatavates raamatupidamise aastaaruannetes. Eesti hea raamatupidamistava on rahvusvaheliselt tunnustatud arvestuse ja aruandluse põhimõtetele tuginev raamatupidamistava, mille põhinõuded kehtestatakse raamatupidamise seadusega ning mida täiendavad Raamatupidamise Toimkonna juhendid (RT juhendid).
2. Juhend RTJ 1 lähtub rahvusvaheliste finantsaruandluse standardite raampõhimõtetest (*"International Accounting Standards: Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements"*) ning rahvusvahelistest finantsaruandluse standarditest IAS 1 "Finantsaruannete esitus" (*"Presentation of Financial Statements"*), IAS 8 "Perioodi puhaskasum või -kahjum, rängad vead ja arvestuspõhimõtete muudatused" (*"Net Profit or Loss for the Period, Fundamental Errors and Changes in Accounting Policies"*) ja IAS 10 "Sündmused pärast bilansipäeva" (*"Events After the Balance Sheet Date"*). Juhend sisaldab viiteid konkreetsetele IASi paragrahvidele, millel juhendi nõuded tuginevad<sup>1</sup>. RTJ 1 võrdlus rahvusvaheliste finantsaruandluse standarditega on toodud paragrahvides 90-93. Valdkondades, kus RTJ 1 ei täpsusta mingit spetsiifilist arvestuspõhimõtet, kuid see on reguleeritud mõnes IFRS-s, on soovitatav lähtuda vastavas IFRS-s kirjeldatud arvestuspõhimõttest.
3. Raamatupidamise aruannete koostamisel tuleb lähtuda olulisuse printsiibist. Väheolulisi objekte võib arvestada ja aruannetes kajastada lihtsustatud viisil.

## RAKENDUSALA

4. ***Raamatupidamise Toimkonna juhendit RTJ 1 "Raamatupidamise aastaaruande koostamise üldpõhimõtted" tuleb rakendada kõigis Eesti hea raamatupidamistava kohaselt koostatavates raamatupidamise aastaaruannetes.***

## RAAMATUPIDAMISE AASTAARUANDE EESMÄRK

5. ***Raamatupidamise aastaaruande eesmärgiks on anda õige ja õiglane ülevaade raamatupidamiskohustuslase finantsseisundist, majandustulemusest ja rahavoogudest.***
6. Aruanne annab õige ja õiglase ülevaate raamatupidamiskohustuslase finantsseisundist, majandustulemusest ja rahavoogudest, kui:

---

<sup>1</sup> Näiteks viide "IAS 1p13-18" tähendab viidet rahvusvahelise finantsaruandlusstandardi IAS 1 paragrahvidele 13-18. Viide Fp49 tähendab viidet rahvusvaheliste finantsaruandluse standardite raampõhimõtete (*"Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements"*) paragrahvile 49.

- (a) see on täpne ja kõikehõlmav nendes raamatupidamisarvestuse aspektides, kus arvestuse eesmärgiks on majandussündmuste registreerimine;
  - (b) selle koostamisel on tuginetud kaalutletud ja mõistlikele hinnangutele nendes arvestuse aspektides, mis eeldavad hinnangute langetamist; ja
  - (c) aruande lisad on koostatud sellise detailsusega ning need annavad finantsseisundist ja majandustulemusest ja rahavoogudest sellise läbilõike, mis loob kompetentsele lugejale eeldused mõistlike järelduste tegemiseks.
7. Õige ja õiglane esitus eeldab, et:
- (a) raamatupidamise aastaaruande koostamisel on lähtutud raamatupidamise seaduse paragrahvis 16 defineeritud ja käesolevas juhendi paragrahvides 31-59 kirjeldatud alusprintsipiidest;
  - (b) raamatupidamise aastaaruandes kajastatud varad, kohustused, omakapital, tulud, kulud ja kasum vastavad raamatupidamise seaduse paragrahvis 3 defineeritud ja käesolevas juhendis kirjeldatud mõistetele.
8. Kõigi RT juhendite korrektne rakendamine aruannete koostamisel tagab üldjuhul õige ja õiglase ülevaate raamatupidamiskohustuslase finantsseisundist, majandustulemusest ja rahavoogudest. Äärmiselt erandlikel juhtudel, kui raamatupidamiskohustuslase juhtkonna veendumuse kohaselt ei võimalda teatud RT juhendi sätete täitmine kajastada õigesti ja õiglaselt ettevõtte finantsseisundit, majandustulemust või rahavoogusid, koostab juhtkond aruanded lähtudes õige ja õiglase kajastamise nõudest ning selgitab RT juhendi sätete mittejärgimise põhjuseid aruande lisades. (IAS 1p13-18).

## PÕHILISED MÕISTED

9. Raamatupidamise aruannetes kajastatavad varad, kohustused, omakapital, tulud, kulud ja kasum peavad vastama raamatupidamise seaduse paragrahvis 3 defineeritud mõistetele. Käesoleva juhendi paragrahvides 10-30 selgitatakse nimetatud põhiliste mõistete sisu, lähtudes rahvusvaheliste finantsaruandluse standardite raampõhimõtetest (*“Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements”*).
- 10. Vara on raamatupidamiskohustuslase poolt kontrollitav ressurss (asi või õigus),**
- (a) mis on tekkinud minevikus toimunud sündmuste tagajärjel;**
  - (b) mis tõenäoliselt osaleb tulevikus majandusliku kasu tekitamisel (mitte äriühingutest raamatupidamiskohustuslaste puhul neile seatud eesmärkide täitmisel);**
  - (c) mille soetusmaksumus või muu bilansis kajastamisel aluseks olev väärtus on usaldusväärset määratletav. (Fp49,Fp53-59,Fp89).**
11. Varaobjekt võib, kuid ei pruugi omada materiaalsset vormi. Varaobjektiks võib olla näiteks ettevõtte poolt omatav või muul viisil kontrollitav materiaalne ese, tegevuslitsents või lepinguline õigus saada teiselt osapoolelt raha või muid varaobjekte.
12. Varaobjektide kajastamisel bilansis tuleb lähtuda sisulisest kontrollist, mitte ainult juriidilisest kuuluvusest. Kuigi üldjuhul sisuline kontroll varaobjektide üle ühtib nende juriidilise kuuluvusega, ei pruugi see alati nii olla. Näiteks

kapitalirendilepingute puhul võib vara juriidiliselt kuuluda rendileandjale, kuid kuna suurema osa vara kasulikust elueast on see rentniku valduses, kajastatakse seda rentniku bilansis.

13. Sisulise kontrolli määramisel on olulise tähtsusega asjaolu, kellele langeb valdav osa varaobjektiga seotud majanduslikust kasust ja kes kannab valdava osa varaobjektiga seotud riskidest.
14. Võime tekitada majanduslikku kasu tähendab võimet suurendada raha ja raha ekvivalentide juurdevoolu ettevõttesse või vähendada raha ja raha ekvivalentide äravoolu ettevõtetest.
15. Varaobjekti kajastatakse raamatupidamiskohustuslase bilansis ainult juhul, kui on tõenäoline, et see osaleb tulevikus majandusliku kasu tekitamisel (mitte äriühingutest raamatupidamiskohustuslaste puhul muude neile seatud eesmärkide täitmisel). Juhul, kui teatud objekt võib osaleda majandusliku kasu tekitamisel või muude eesmärkide täitmisel, kuid selleks puudub piisav kindlus, kajastatakse seda bilansiväliselt kui potentsiaalset vara.
16. **Kohustus on raamatupidamiskohustuslasel lasuv võlg,**
  - (a) *mis on tekkinud minevikus toimunud sündmuste tagajärjel;*
  - (b) *millest vabanemine nõuab eeldatavasti tulevikus ressurssidest loobumist;*
  - (c) *mille soetusmaksumus või muu bilansis kajastamisel aluseks olev väärtus on usaldusväärselt määratletav. (Fp49, Fp60-64, Fp91).*
17. Kohustust kajastatakse bilansis juhul, kui sellest tulenevalt on ettevõtte sunnitud tegutsema viisil, mis nõuab eeldatavasti tulevikus potentsiaalset majanduslikku kasu tekitavatest ressurssidest loobumist. Kohustuse rahuldamiseks võib ettevõtte olla sunnitud näiteks tasuma raha või raha ekvivalente, osutama teatud teenust või loobuma teatud varaobjektist.
18. Enamik kohustusi tulenevad juriidilistest kokkulepetest (nn. juriidilised kohustused). Teatud juhtudel võivad kohustused tuleneda ka ettevõtte eeldatavast äripraktikast ja soovist säilitada oma klientidega, töötajatega, võlausaldajatega ja teiste äripartneritega häid ärisuhteid (nn. tegevusest tingitud kohustused). Näiteks juhul, kui ettevõtte äripraktika on vahetada teatud perioodi jooksul tasuta välja kõik defektiga tooted, kajastab ettevõtte sellisest äripraktikast tulenevat kohustust oma bilansis, sõltumata sellest, kas tal lasub selliseks käitumiseks juriidiline kohustus või mitte.
19. **Omakapital (netovara) on raamatupidamiskohustuslase varade ja kohustuste vahe bilansipäeva seisuga. (Fp49, Fp65-68).**
20. Omakapital kajastab bilansipäeva seisuga ettevõtte omanikele kuuluva netovara hulka. Omakapitali arvutamine sõltub ettevõtte varade ja kohustuste mõõtmisel rakendatavatest arvestuspõhimõtetest, millest osa põhinevad õiglasel väärtusel, osa soetusmaksumusel või muudel meetoditel. Samuti ei kajasta omakapital ettevõtte siseselt loodud firmaväärtust. Seetõttu ei võrdu ettevõtte bilansijärgne omakapital üldjuhul ettevõtte turuväärtusega.

21. Ülevaade raamatupidamiskohustuslase varadest, kohustustest ja omakapitalist aruandekuupäeva seisuga antakse raamatupidamiskohustuslase bilansis.
22. ***Tulud on aruandeperioodi sissetulekud (majandusliku kasu suurenemised), millega kaasneb varade suurenemine või kohustuste vähenemine ja mis suurendavad raamatupidamiskohustuslase omakapitali, välja arvatud omanike poolt teostatud sissemaksed omakapitali. (Fp70,Fp74-77,Fp92-93).***
23. ***Kulud on aruandeperioodi väljaminekud (majandusliku kasu vähenemised), millega kaasneb varade vähenemine või kohustuste suurenemine ja mis vähendavad raamatupidamiskohustuslase omakapitali, välja arvatud omanikele teostatud väljamaksed omakapitalist. (Fp70,Fp78-80,Fp94-98).***
24. Tulude põhiliseks tunnuseks on asjaolu, et nad suurendavad ettevõtte netovara, ilma, et ettevõtte omanikud oleksid teinud täiendavaid sissemaksed. Kulude põhiliseks tunnuseks on asjaolu, et nad vähendavad ettevõtte netovara, ilma, et ettevõtte omanikele oleks teostatud ettevõttest väljamakseid. Nii tulusid kui kulusid kajastatakse tekkepõhiselt – see tähendab sellel hetkel, kui leiab sisuliselt aset majandustehingu mõju ettevõtte netovarale, mitte sel hetkel, kui leiavad aset tehinguga seotud rahavood.
25. Kulusid kajastatakse samas perioodis, kui kajastatakse nendega seotud tulusid (vt. paragrahvid 50-51 – tulude ja kulude vastavuse printsiip). Kulutused, mis tõenäoliselt osalevad majandusliku kasu tekitamisel järgmistel perioodidel, kajastatakse nende tekkimise hetkel varana ning kajastatakse kuluna perioodi(de)l, mil nad loovad majanduslikku kasu (näiteks kulutused materiaalsele põhivarale). Kulutused, mis osalevad majandusliku kasu tekitamisel aruande perioodil või ei osale majandusliku kasu tekitamisel, kajastatakse kuluna nende tekkimise perioodil.
26. Tulud ja kulud hõlmavad nii realiseerunud kui realiseerimata tulusid ja kulusid. Realiseerunud tulu näiteks on kauba müügil kajastatav tulu. Realiseerimata tulu näiteks on investeeringute ümberhindlusel nende õiglasele väärtusele kajastatav tulu.
27. Enamik aruandeperioodi tulusid ja kulusid kajastatakse aruandeperioodi kasumiaruandes. Eranditeks on teatud realiseerimata tulud ja kulud, mida vastavalt rahvusvahelistele finantsaruandluse standarditele ja RT juhenditele kajastatakse kasumiaruande asemel omakapitali reserve suurenemise või vähenemisena. Näideteks sellistest tuludest ja kuludest välismaal asuvate tütarettevõtete konsolideerimisel tekkivad valuutakursside ümberhindluse vahed. Omakapitali muutuste aruandes avalikustatakse eraldi kasumiaruandes kajastatud tulud ja kulud ning kasumiaruandes kajastamata tulud ja kulud.
28. Tehingud ettevõtte omaaktsiatega kujutavad endast väljamakseid ettevõtte omanikele või makseid ettevõtte omanikelt, mistõttu nad ei vasta tulude ega kulude definitsioonile. Seetõttu ei kajastata selliseid tehinguid tulude ega kuludena kasumiaruandes, vaid omakapitalitehingutena omakapitali muutuste aruandes.
29. ***Kasum (kahjum) on raamatupidamiskohustuslase aruandeperioodi kas kõigi või teatud liiki tehingutega seotud tulude ja kulude vahe. (Fp69).***

30. Näiteks kasum (kahjum) valuutakursside muutustest kujutab endast valuutakursside muutustega seotud tulude ja kulude vahet. Ettevõtte ärikasum (ärikahjum) kujutab endast kõigi äritegevusega seotus tulude ja kulude vahet. Aruandeperioodi kõikide tulude ja kulude (välja arvatud paragrahvis 27 nimetatud tulud ja kulud, mida kajastatakse otse omakapitali reserves) vahet nimetatakse perioodi puhaskasumiks (-kahjumiks).

## **RAAMATUPIDAMISE AASTAARUANNETE KOOSTAMISE ALUSPRINTSIIBID**

31. Raamatupidamise seaduse § 16 defineerib alusprintsiibid, millest tuleb lähtuda raamatupidamise korraldamisel ning raamatupidamise seadusest ja Raamatupidamise Toimkonna juhenditest lähtuvate aruannete (raamatupidamise aastaaruande ja juhendis RTJ 16 defineeritud ettevõtete jaoks ka vahearuande) koostamisel. Paragrahvides 32-59 selgitatakse lähemalt nimetatud alusprintsiiptide sisu.

### **Majandusüksuse printsiiip**

32. *Raamatupidamiskohustuslane arvestab oma vara, kohustused ja majandustehingud lahus tema omanike, kreditoride, töötajate, klientide ja teiste isikute varast, kohustustest ning majandustehingutest.*
33. Raamatupidamise aruannetes kajastatakse ainult raamatupidamiskohustuslase varasid, kohustusi, omakapitali, tulusid, kulusid ja rahavoogusid. Konsolideeritud raamatupidamise aruanded hõlmavad lisaks raamatupidamiskohustuslase enda majandustehingute ka tema poolt kontrollitavate ettevõtete majandustehinguid.

### **Jätkuvuse printsiiip**

34. *Raamatupidamise aruannete koostamisel lähtutakse eeldusest, et raamatupidamiskohustuslane on jätkuvalt tegutsev ning tal ei ole tegevuse lõpetamise kavatsust ega vajadust. Juhul, kui raamatupidamise aruanded ei ole koostatud lähtudes jätkuvuse printsiiibist, tuleb aruannetes avaldada rakendatud arvestusprintsiiip. (Fp23; IAS 1p23-24).*
35. Raamatupidamise aruande koostamisel on juhtkond kohustatud hindama ettevõtte jätkusuutlikust vähemalt 12 kuu jooksul pärast bilansipäeva. Juhul, kui ettevõtte tegevuse jätkuvuse suhtes eksisteerib ebakindlus, on juhtkond kohustatud avalikustama ebakindlust põhjustavad asjaolud lisades. Juhul, kui ettevõtte on alustanud tegevuse lõpetamist või on tõenäoline, et ta alustab või on sunnitud alustama lähema 12 kuu jooksul tegevuse lõpetamist, koostatakse aruanne lähtudes Raamatupidamise Toimkonna juhendist, mis reguleerib likvideeritavate ettevõtete kajastamist.

### **Arusaadavuse printsiiip**

36. *Raamatupidamise aruannetes esitatav informatsioon peab olema esitatud nii, et see oleks ülevaatlik ja üheselt mõistetav aruannete kasutajatele, kellel on*

***aruannetest arusaamiseks piisavad finantsalased teadmised. (Fp25).***

37. Raamatupidamise aruandeid koostatakse laia ringi aruande kasutajate informeerimiseks (sh. ettevõtte omanikud ja kreditorid, töötajad, äripartnerid, avalikkus, riiklikud institutsioonid ja teised). Ülevaatlikkuse ja arusaadavuse huvides kasutatakse kogu aruandes ühesugust terminoloogiat. Aruannete koostamisel tuleb silmas pida seda, et see oleks hästi loetav ja mõistetav ka välistele aruande tarbijatele, kes ei pruugi olla kursis ettevõtte igapäevase tegevusega. Seetõttu tuleb aruande koostamisel vältida ettevõtte sisest spetsiifilist keelekasutust, mis ei pruugi olla mõistetav välistele lugejatele. Samas eeldatakse aruannete koostamisel, et aruannete lugejad omavad piisavaid üldteadmisi raamatupidamisest ja finantsarvestusest, mistõttu aruannetes ei ole vaja selgitada finantsalaseid üldtõdesid.
38. Juhul, kui erinevates aruande osades avaldatakse sama valdkonna kohta käivat informatsiooni, viidatakse need aruande osad omavahel. Näiteks, bilansi-, kasumiaruande ja rahavoogude aruande kirjetele lisatakse viited lisadele, milles avaldatakse detailsem informatsioon antud kirjete kohta. Juhul, kui kahes erinevas lisas avalikustatakse informatsioon ühe ja sama tehingu või finantsnäitaja kohta, tuleb need lisad ühendada omavahel ristviidetega.

**Olulisuse printsiip**

- 39. Raamatupidamise aruannetes tuleb kajastada raamatupidamiskohustuslase finantsseisundit, majandustulemust ja rahavoogusid mõjutav kogu oluline informatsioon. Oluline on selline aruandeinformatsioon, mille avaldamata jätmine võib mõjutada aruannete kasutajate poolt aruannete põhjal tehtavaid majandusotsuseid. Väheolulisi objekte võib arvestada ja aruannetes kajastada lihtsustatud viisil. (Fp26-30; IAS 1p29-32).***
40. Raamatupidamise aruannete koostamisel tuleb keskenduda ettevõtte tegevuse nendele aspektidele ja finantsnäitajatele, mis on olulised aruande tarbijatele ja mis võivad mõjutada nende poolt tehtavaid majandusotsuseid. Aruannete ülekuhjamine liigsete detailide ja ebaolulise informatsiooniga halvendab nende loetavust ja arusaadavust.
41. Väheoluliste objektide arvestusel ja aruandes kajastamisel võib rakendada lihtsustatud arvestuspõhimõtteid (eeldusel, et tulemus ei erine oluliselt Raamatupidamise Toimkonna juhendites üldreeglina nõutud arvestuspõhimõtte rakendamisel saadavast tulemusest).
42. Informatsioon individuaalselt oluliste objektide ja tehingute kohta tuleb avalikustada eraldi (IAS 1p29). Väheolulisi objekte võib aruannetes kajastada summeeritult ja sobivalt grupeeritult koos teiste väheoluliste objektidega.
43. Lähtudes olulisuse ja arusaadavuse printsiibist võib osutada sobivamaks koostada aruanne täiskroonide asemel näiteks tuhandetes kroonides. Seeläbi välditakse liigseid detaile ja keskendutakse enamolulisele finantsinformatsioonile.

**Järjepidevuse ja võrreldavuse printsiip**

- 44. Raamatupidamisarvestuses ja aruannetes kasutatakse jätkuvalt samu arvestuspõhimõtteid, aruandlusviise ja aruandeskeeme. (Fp39-42; IAS 1p27)**
45. Järjepidevus arvestuspõhimõtete, esitusviisi ja aruandeskeemide osas on vajalik selleks, et võimaldada ettevõtte finantsnäitajate objektiivset võrdlust läbi aastate. Ühtlustatud nõuded arvestuspõhimõtetele, esitusviisile ja aruandes avalikustatavale informatsioonile loovad aluse erinevate ettevõtete finantsnäitajate võrreldavuseks.
46. Arvestuspõhimõtete muudatusi käsitletakse käesoleva juhendi paragrahvides 64-67.
47. Informatsiooni esitusviisi (sh. bilansi, kasumiaruande, rahavoogude aruande ja omakapitali muutuste aruande vorme) tohib muuta ainult juhul, kui (IAS 1p27):
- (a) Muutus on tingitud uuest või muudetud Raamatupidamise Toimkonna juhendist, raamatupidamise seadusest või IFRS standardist; või
  - (b) Uus esitusviis võimaldab objektiivsemalt kajastada raamatupidamiskohustuslase finantsseisundit, majandustulemust ja rahavoogusid (näiteks juhul, kui ettevõtte on muutnud oma tegevusvaldkonda ning seoses sellega osutuvad asjakohaseks muudatused informatsiooni esitusviisis).
48. Aruandes avaldatavate aruandeperioodi numbriliste finantsnäitajate juurde lisatakse eelmise perioodi võrdlusandmed (IAS 1p38).
49. Informatsiooni esitusviisi muutmisel tuleb tagasiulatuvalt korrigeerida ka aruandes esitatud eelmise perioodi võrdlusandmeid, viies need vastavusse uue esitusviisiga (IAS 1p40).

### **Tulude ja kulude vastavuse printsiip**

- 50. Aruandeperioodi jooksul teenitud tuludest arvatakse maha samade tulude teenimisega seotud kulud. Kulutused, millele vastavad tulud tekkivad järgmistel perioodidel, kajastatakse kuludena samadel perioodidel, kui nendega seonduvad tulud. (Fp94-97; IAS 1p25-26)**
51. Kulusid kajastatakse samas perioodis, kui kajastatakse nendega seotud tulusid. Juhul, kui teatud kuluga seotud tulud ei ole otseselt identifitseeritavad, kasutatakse kulude kajastamiseks ligikaudseid meetodeid. Näiteks materiaalse põhivara objekti soetamisega seotud kulutused kajastatakse kuluna objekti kasuliku eluea jooksul (amortisatsioonikuluna). Kulutused, mis tõenäoliselt ei genereeri tulusid, kajastatakse kuluna nende toimumise hetkel.

### **Objektiivsuse printsiip**

- 52. Raamatupidamise aruannetes esitatav informatsioon peab olema neutraalne ja usaldusväärne (Fp31-34, Fp36; IAS 1p20(b)(i),(iii)).**
53. Aruannete koostamisel ja raamatupidamishinnangute tegemisel peab juhtkond võtma arvesse kogu talle teada olevat informatsiooni, kaasa arvatud seda, mis sai talle teatavaks pärast bilansipäeva, kuid enne aruannete kinnitamist.



Avalikustatava informatsiooni valik ja esitusviis aruandes peavad olema objektiivne ja neutraalne; vältida tuleb tendentslikkust aruannete koostamisel ning võrdset tähelepanu tuleb pöörata nii positiivse kui negatiivse informatsiooni avaldamisele.

### **Konservatiivsuse printsiip**

**54. Raamatupidamise aruandeid tuleb koostada ettevaatlikult ja kaalutletult, et vältida varade ja tulude ülehindamist või kohustuste ja kulude alahindamist. Samas ei ole õigustatud varade ja tulude sihilik alahindamine või kohustuste ja kulude sihilik ülehindamine ning aruannete kasutajate jaoks varjatud reservide tekitamine aruannetes. (Fp37; IAS 1p20(b)(iv)).**

55. Raamatupidamishinnangute tegemisel peab juhtkond vältima liigset optimismi ning võtma arvesse kõiki võimalikke asjaolusid, mis võivad mõjutada varade ja kohustuste bilansilist väärtust. Näiteks ebatõenäoliselt laekuvate nõuete allahindlusel peab juhtkond võtma arvesse eelmiste perioodide kogemust laekumata jäävate nõuete osas ning mitte lähtuma põhjendamatult optimistlikust eeldusest, et olukord on loodetavasti paranenud ning seekord allahindluseks vajadus puudub.

### **Avalikkuse printsiip**

**56. Raamatupidamise aruannetes esitatakse kogu informatsioon, mis võimaldab saada raamatupidamiskohustuslase finantsseisundist ja majandustulemusest ja rahavoogudest õige ja õiglase ülevaate (Fp38; IAS 1p91(c)).**

57. Aruannetes esitatakse terviklik pilt ettevõtte finantsseisundist, majandustegevusest ja rahavoogudest ning muudest olulistest asjaoludest, mis mõjutasid ettevõtte finantsnäitajaid aruandeperioodil või võivad tõenäoliselt mõjutada tulevastel perioodidel. Aruande tarbijate jaoks oluline informatsioon esitatakse isegi juhul, kui see ei ole konkreetselt nõutud ühegi Raamatupidamise Toimkonna juhendi poolt.

### **Sisu ülimuslikkuse printsiip**

**58. Majandustehingute kajastamisel raamatupidamises ja raamatupidamise aruannetes lähtutakse nende sisust, mis ei pruugi alati ühtida nende juriidilise vormiga. (Fp35; IAS 1p20(b)(ii)).**

59. Majandustehingute kajastamisel on esmatähtis nende sisu, mitte asjaolu, kuidas need on juriidiliselt vormistatud. Kuigi üldjuhul majandustehingute sisu ühtib nende juriidilise vormiga, ei pruugi see alati nii olla. Näiteks teatud rendilepinguid võidakse vormiliselt nimetada kasutusrendilepinguteks, kuid juhul kui need vastavad juhendis RTJ 9 kirjeldatud kapitalirendi kriteeriumitele, kajastatakse neid raamatupidamises ja aruannetes kui kapitalirendilepinguid.

#### Näide – sisu ülimuslikkus vormi suhtes

Ettevõtte sõlmib pangaga väärtpaberite repotehingu. Vastavalt repotehingu tingimustele müüb ettevõtte pangale teatud koguse väärtpabereid ja kohustub need ühtlasi kokkulepitud ajal ja hinna eest uuesti tagasi ostma. Kuigi vormiliselt on

ettevõtte väärtpaberid pangale müünud ning kuni tagasiostu kuupäevani kuuluvad need ka juriidiliselt pangale, on tehingu sisuks väärtpaberite tagatisel võetud laen, mitte väärtpaberite ost ja müük.

Lähtudes tehingu sisust ei eemaldata “müüdud” väärtpabereid ettevõtte bilansist (hoolimata asjaolust, et need kuuluvad juriidiliselt pangale), vaid tehingut kajastatakse kui väärtpaberite tagatisel võetud laenu.

## **RAKENDATAVAD ARVESTUSPÕHIMÕTTED JA NENDE MUUTMINE**

### **Arvestuspõhimõtete valik**

**60. Eesti hea raamatupidamistava kohaselt koostatud aruannetes rakendatavad arvestuspõhimõtted peavad olema vastavuses raamatupidamise seaduses sätestatud alusprintsipiidega ja Raamatupidamise Toimkonna juhenditega.**

61. Valdkondades, kus Raamatupidamise Toimkonna juhendid lubavad valida mitme alternatiivse arvestuspõhimõtte vahel (näiteks FIFO ja kaalutud keskmise soetusmaksumuse meetodid varude arvestusel või õiglase väärtuse ja soetusmaksumuse meetodid kinnisvarainvesteeringute arvestusel), avalikustatakse valitud arvestuspõhimõtte lisades.

62. Valdkondades, kus Raamatupidamise Toimkonna juhendid ei täpsusta mingit konkreetset arvestuspõhimõtet, kuid see on reguleeritud mõnes IFRSi standardis (näiteks riskimaandamisinstrumentide arvestus), on soovitatav lähtuda vastavas IFRSi standardis kirjeldatud arvestuspõhimõttest.

63. Juhul, kui teatud spetsiifilistes valdkondades on arvestuspõhimõtted reguleerimata nii RT juhendite kui ka IFRSi poolt, kehtestab raamatupidamiskohustuslane endale ise sobivad arvestuspõhimõtted, lähtudes (IAS 1p22):

- (a) RT juhenditest ja IFRS-I standarditest, mis reguleerivad sarnaseid arvestusvaldkondi;
- (b) Rahvusvahelisest praktikast antud valdkonnas;
- (c) Vara, kohustuse, omakapitali, tulu ja kulu definitsioonidest.

### **Arvestuspõhimõtete muutmise**

**64. Kord valitud arvestuspõhimõtet tuleb rakendada järjepidevalt aastast aastasse.**

**Arvestuspõhimõtet tohib muuta ainult alljärgnevatel juhtudel (IAS 8p42):**

- (a) Arvestuspõhimõtte muutus on tingitud uuest või muudetud Raamatupidamise Toimkonna juhendist, raamatupidamise seadusest või IFRS standardist; või**
- (b) Uus arvestuspõhimõtte võimaldab objektiivsemalt kajastada raamatupidamiskohustuslase finantsseisundit ja majandustulemust (olles ühtlasi vastavuses paragrahvis 60 sätestatud nõuetega).**

**65. Arvestuspõhimõtete muutuse mõju kajastatakse tagasiulatuvalt, välja arvatud juhul, kui arvestuspõhimõtte muutus on tingitud uuest Raamatupidamise Toimkonna juhendist ning selles on sätestatud teistsugused uuele meetodile**

**ülemineku reeglid. (IAS 8p49)**

66. Arvestuspõhimõtete muutuse mõju kajastatakse tagasiulatuvalt, st. nii nagu oleks uus meetod kogu aeg kehtinud. Eelmise perioodi võrdlusandmed viiakse vastavusse uue arvestuspõhimõttega. Üle-eelmisesse ja veel varasematesse perioodidesse ulatuva mõju võrra korrigeeritakse "Eelmiste perioodide jaotamata kasumi" algsaldot.

Näide – arvestuspõhimõtte muutus

Seoses uue Raamatupidamise Toimkonna juhendi jõustumisega muutub alates 1.01.2003 rendilepingute klassifitseerimine kasutus- ja kapitalirendiks. Üks kehtivatest rendilepingutest, mis seni oli kajastatud kapitalirendina, tuleb uue juhendi kohaselt ümber klassifitseerida kasutusrendiks.

Arvestuspõhimõtte muutuse mõju tuleb kajastada tagasiulatuvalt. See tähendab, et 2003.a. aruandes esitatud 2002.a. võrdlusandmeid (bilansis põhivara ja kohustused; kasumiaruandes rendikulu, amortisatsioonikulu ja intressikulu) tuleb korrigeerida nii, nagu oleks seda rendilepingut alati käsitletud kasutusrendi lepinguna.

Üle-eelmisesse ja veel varasematesse aastatesse ulatuva mõju võrra tuleb korrigeerida 31.12.2002 bilansis "Eelmiste perioodide jaotamata kasumi" saldod.

Korrigeerimise tulemusena erinevad 2003.a. aastaaruandes esitatud 2002.a. võrdlusandmed 2002.a. aastaaruandes esitatud andmetest. Arvestuspõhimõtte muutust ja algsaldode korrigeerimisi tuleb selgitada lisades.

67. Erandina võivad teatud RT juhendid kehtestada uue arvestuspõhimõtte edasiulatuva rakendamise ilma võrdlusandmete korrigeerimiseta. Näideteks sellistest juhenditest on RTJ 3 "Finantsinstrumendid" ja RTJ 6 "Kinnisvarainvesteeringud".

## **RAAMATUPIDAMISHINNANGUD JA NENDE MUUTUSED**

### **Raamatupidamishinnangute rakendamine**

68. Mitmed raamatupidamise aruannetes kajastatavad finantsnäitajad tuginevad juhtkonna hinnangutel, mitte üheselt mõõdetavatel andmetel. Näideteks raamatupidamishinnangute rakendamisest on:
- (a) Nõuete ja varude allahindluse summa hindamine;
  - (b) Materiaalse ja immateriaalse põhivara kasuliku eluea hindamine ja amortisatsiooninormide määramine;
  - (c) Õiglase väärtuse meetodil kajastatavate varaobjektide väärtuse hindamine;
  - (d) Eraldise moodustamine garantiikohustusteks või poolelioleva kohtuprotsessiga seonduvate kulutuste katteks.
69. Realistlikel raamatupidamishinnangutel on väga oluline osa usaldusväärsete aruannete koostamisel. Raamatupidamishinnangute tegemisel on ettevõtte

juhtkond kohustatud arvesse võtma kõiki talle teadaolevaid asjaolusid, mis võiksid mõjutada hinnangu tulemusena aruandes kajastatavaid andmeid. Näiteks eraldise moodustamisel poolelioleva kohtuprotsessiga seonduvate võimalike kulutuste katteks on juhtkond kohustatud võtma arvesse kõiki protsessiga seonduvaid asjaolusid (ka pärast bilansipäeva ilmnenuid), mis võiksid mõjutada selle käiku ja kaasnevate kulutuste summat.

70. Kuigi on loomulik, et osa raamatupidamishinnangutest ei osutu täpseiks, on juhtkond kohustatud tegema hinnanguid oma parima teadmise kohaselt. Uute asjaolude selgumisel tuleb varem tehtud hinnanguid vajadusel muuta.

### **Raamatupidamishinnangute muutused**

**71. Muutuseid raamatupidamishinnangutes kajastatakse hinnangu muutuse toimumise perioodis (või vajadusel ka järgnevatel perioodidel – näiteks amortisatsiooniarvestus), mitte tagasiulatuvalt. (IAS 8p26).**

72. Varasema raamatupidamishinnangu korrigeerimise mõju kajastatakse samal kasumiaruande kirjel, kus oli kajastatud algse hinnangu mõju. (IAS 8p28).

#### Näide 1.

Ettevõtte bilansis on kajastatud tootmiseseadmed soetusmaksumuses 100,000 krooni, mille esialgseks kasutuseaks hinnati 20 aastat (amortisatsioon 5,000 krooni aastas). Pärast viiete esimest kasutusaastat (seadmete jääkväärtus 75,000 krooni) leiti seadmete tehnilist seisukorda ja turul asetleidvaid uuendusi silmas pidades, et seadmete tõenäoline järelejäänud eluiga on veel 10 aastat.

Alates hetkest, mil toimub muudatus raamatupidamishinnangus (s.o. seadmete järelejäänud eluea suhtes), muudetakse amortisatsioonimäärasid nii, et seadme jääkväärtus amortiseeritakse kulusse 10 aasta jooksul (amortisatsioon 7,500 krooni aastas).

Kuna tegemist on muutusega juhtkonna hinnangutes, mitte arvestuspõhimõttes, siis eelmiste aastate amortisatsioonikulu ei korrigeerita.

#### Näide 2.

Seisuga 31.12.2003 on ettevõttel pooleli kohtuprotsess. Konsulterides juristidega selgub, et tõenäolised protsessiga kaasnevad kulutused jäävad suurusjärku 1-2 miljonit krooni. Juhtkond moodustab eraldise summas 1,5 miljonit krooni:

D Kulu eraldistest	1,5
K Eraldis	1,5

Seisuga 31.12.2004 on kohtuprotsess endiselt pooleli, kuid aruande koostamise ajaks on juba selgunud, et tegelikult kuluks osutus 1 miljon krooni.

Raamatupidamiskanne 2004.a. aruande koostamisel:

D Eraldis	0,5
K Kulu eraldistest	0,5

Eraldise korrigeerimise mõju kajastatakse samal kasumiaruande kirjel, kus oli kajastatud eraldise moodustamisega kaasnenud kulu. Kuna tegemist on muutusega juhtkonna hinnangutes, siis eelmiste aastate võrdlevaid andmeid ei korrigeerita, hoolimata asjaolust, et hinnang eraldise kohta osutus ebatäpseks.

73. Teatud olukordades võib olla keeruline eristada, kas tegemist on muutusega arvestuspõhimõttes või raamatupidamishinnangutes. Sellistes olukordades eeldatakse, et tegemist on muutusega raamatupidamishinnangutes ning muutuse mõju kajastatakse aruandeperioodis (või edasiulatuvalt), mitte tagasiulatuvalt. (IAS 8p25).

## VIGADE KORRIGEERIMINE

74. Juhul, kui pärast aastaaruande kinnitamist avastatakse eelmist perioodi mõjutavaid asjaolusid, mis olid jäänud õigeaegselt aruandes kajastamata, kajastatakse selliste eelmise aasta vigade mõju üldjuhul nende avastamise aasta aruannetes. (IAS 8p31).
- 75. Juhul, kui pärast aruande kinnitamist avastatud vea mõju eelmise aasta aruandele on niivõrd suur, et selle arvestamata jätmise korral ei kajasta aruanne enam õigesti ja õiglaselt ettevõtte finantspositsiooni, majandustulemust või rahavoogusid (nn. ränk viga), kajastatakse sellise vea mõju järgmise aasta aruannetes tagasiulatuvalt, korrigeerides eelmise aasta võrdlusandmeid. (IAS 8p34).**
76. Ränka viga võib põhjustada näiteks väga oluline arvutus- või süsteemiviga või mõne juhtkonna liikme poolt tahtlikult edastatud valeinformatsioon või informatsiooni varjamine.
77. Ränga vea ilmsikstulekul võib ettevõtte üldkoosolek otsustada varem kinnitatud aastaaruande tagasikutsumise ja uue aastaaruande koostamise. Juhul, kui uut aastaruannet ei koostata, tuleb järgmise aasta aruandes tagasiulatuvalt korrigeerida eelmise perioodi võrdlusandmeid.

### Näide 1.

Ettevõtte juhtkond avastab pärast 2003. aasta aruannete kinnitamist, et enne aastavahetust oli laost varastatud 10,000 krooni väärtuses kaupu. 2003. aasta aruanne seda vargust ei kajastanud. Kuna tegemist on aruannete seisukohalt väheolulise veaga, ei korrigeerita 2004.a. aruandes tagasiulatuvalt 2003.a. võrdlusandmeid, vaid varguse mõju kajastatakse 2004.a. kuluna.

### Näide 2.

2003.a. sügisel tuleb ilmsiks, et aasta tagasi oli üks juhtkonna liikmetest kirjutanud salaja alla lepingule, millega tekitas ettevõttele 100 miljonit krooni kahju. Ülejäänud juhtkonna liikmed ja audiitor ei olnud lepingust teadlikud, mistõttu selle mõju ei kajastatud 2002.a. aruandes. Kuna tegemist on ränga veaga, tuleb 2003.a. aruandes tagasiulatuvalt korrigeerida 2002.a. võrdlusandmeid ning selgitada korrigeerimise põhjuseid lisades.

## SÜNDMUSED PÄRAST BILANSIPÄEVA

78. Pärast bilansipäeva, kuid enne aastaaruande kinnitamist toimunud sündmuste kajastamine aastaaruandes sõltub sellest, kas tegemist on korrigeeriva või mitte-korrigeeriva sündmusega.
- 79. Korrigeeriv bilansipäevajärgne sündmus on selline sündmus, mis kinnitab bilansipäeval eksisteerinud asjaolusid (IAS 10p2). Korrigeerivate sündmuste mõju kajastatakse lõppenud aasta bilansis ja kasumiaruandes (IAS 10p7).**
80. Korrigeeriva sündmuse näiteks on varude müük pärast bilansipäeva soetusmaksumusest madalama hinnaga, mis annab tunnistust sellest, et tõenäoliselt juba bilansipäeval oli varude neto realiseerimismaksumus madalam bilansilisest väärtusest ja varud tuleks bilansis alla hinnata.
- 81. Mitte-korrigeeriv bilansipäevajärgne sündmus on selline sündmus, mis ei anna tunnistust bilansipäeval eksisteerinud asjaoludest (IAS 10p2). Mitte-korrigeerivate sündmuste mõju ei kajastata lõppenud aasta bilansis ja kasumiaruandes, vaid avaldatakse lisades, juhul, kui nad on olulised (IAS 10p9, 10p20).**
82. Mitte-korrigeeriva sündmuse näiteks on pärast bilansipäeva toimunud tulekahju, mille tulemusena hävis tootmishoone. Kuigi aruande koostamise ajaks on teada, et hoone on hävinud, ei hinnata seda veel aruandes alla, vaid tulekahju mõju avalikustatakse lisades.

### Näide

Jaauaris algatati ettevõtte vastu kohtuasi seoses detsembris toimunud seaduserikkumisega, mille tulemusena on ettevõtte tõenäoliselt kohustatud tasuma trahvi (ettevõtte majandusaasta lõpeb 31.12.). Kuna seaduserikkumine kui kohtuasja ajendanud sündmus toimus enne bilansipäeva, on tegemist korrigeeriva sündmusega ja lõppenud aasta bilansis tuleb kajastada eraldist trahvi jaoks hoolimata asjaolust, et kohtuprotsess algatati alles peale bilansipäeva.

Juhul, kui seaduserikkumine oleks toimunud jaauaris, oleks tegemist mitte-korrigeeriva sündmusega ja lõppenud aasta bilansis ei tuleks võimalikku kohustust kajastada. Kohtuprotsessi tuleks kirjeldada lisades kui pärast bilansipäeva toimunud sündmust, eeldusel, et selle mõju aruandele on oluline.

## LISADES AVALIKUSTATAV INFORMATSIOON

83. Aruande koostamisel rakendatud oluliste arvestuspõhimõtete kirjeldus, sealhulgas:
- (a) kõigi selliste objektide arvestuspõhimõtete kirjeldus, mille arvestusel RT juhendid lubavad valida mitme erineva meetodi vahel (näiteks kinnisvarainvesteeringud);
  - (b) kõigi selliste objektide arvestuspõhimõtete kirjeldus, mille arvestust RT juhendid detailselt ei reguleeri (näiteks riskimaandamisinstrumentide arvestuspõhimõtted);

- (c) kõigi selliste objektide arvestuspõhimõtete kirjeldus, millel on oluline mõju raamatupidamiskohustuslase aruannetele.
84. Arvestuspõhimõtete ja/või informatsiooni esitusviisi muutmisel avalikustatakse:
- (a) Muutuse kirjeldus ja põhjendus;
  - (b) Mõju bilansi- ja kasumiaruande kirjetele.
85. Mõne RT juhendi sätte mittejärgimise korral õige ja õiglase kajastamise eesmärgil (vt. paragrahv 8) avalikustatakse:
- (a) RT juhendi sätte, mida ei ole järgitud;
  - (b) Mittejärgimise põhjendus;
  - (c) Mõju bilansi- ja kasumiaruande kirjetele.
86. Ränkade vigade esinemisel avalikustatakse:
- (a) Ränga vea kirjeldus;
  - (b) Mõju bilansi- ja kasumiaruande kirjetele.
87. Olulised sündmused pärast bilansipäeva ja nende võimalik mõju järgmiste perioodide finantsnäitajatele.
88. Juhul, kui ettevõtte tegevuse jätkuvuse suhtes eksisteerib ebakindlus, siis avalikustatakse aruandes seda põhjustavad asjaolud. Juhul, kui aruanne on koostatud lähtudes ettevõtte tegevuse lõpetamisest, siis avalikustatakse põhjendus ja aruande koostamise alused.

## JÕUSTUMINE

- 89. Raamatupidamise Toimkonna juhendi RTJ 1 "Raamatupidamise aastaaruande koostamise üldpõhimõtted" rakendamine on kohustuslik raamatupidamise aastaaruannetele, mida koostatakse 1.01.2003 ja hiljem algavate aruandeperioodide kohta.**

## VÕRDLUS RAHVUSVAHELISTE FINANTSARUANDLUSE STANDARDITEGA (IFRS)

90. Juhendis RTJ 1 kirjeldatud mõisted ja alusprintsiibid on kooskõlas rahvusvaheliste finantsaruandluse standardite raampõhimõtetega ja standardiga IAS 1. Rahvusvahelised finantsaruandluse standardid ei käsitle majandusüksuse printsiipi.
91. Arvestuspõhimõtete ja raamatupidamishinnangute muutuste kajastamine ning ränkade vigade kajastamine on kooskõlas standardi IAS 8 põhikäsitlustega. Alternatiivina lubab IAS 8 arvestuspõhimõtete muutmist ja ränkade vigade korrigeerimist ka aruandeperioodis või edasiulatuvalt.
92. Bilansipäevajärgsete sündmuste kajastamine on kooskõlas standardiga IAS 10.
93. Standardid IAS 1, IAS 8 ja IAS 10 nõuavad lisades suurema hulga informatsiooni avalikustamist kui RTJ 1.