

RTJ 2 NÕUDED INFORMATSIOONI ESITUSVIISILE RAAMATUPIDAMISE AASTAARUANDES (muudetud 2016)

SISUKORD	paragrahvid
EESMÄRK JA KOOSTAMISE ALUSED	1-3
RAKENDUSALA	4
MÕISTED	5
RAAMATUPIDAMISE AASTAARUANDE KOOSTISOSAD JA VORMISTAMISE ÜLDNÕUDED	6-9
BILANSS	10-20
Üldreeglid	10-11
Spetsiifilised bilansiskeemid	12-13
Varade ja kohustuste lühi- ja pikaajaline eristamine	14-19
Varade ja kohustuste saldeerimine (kajastamine netosummas)	20
KASUMIARUANNE JA KOONDKASUMIARUANNE	21-33
Kasumiaruande üldreeglid	21-25
Spetsiifilised kasumiaruande skeemid	26-27
Tulude ja kulude saldeerimine (kajastamine netosummas)	28-29
Koondkasumiaruanne	30-33
RAHAVOOGUDE ARUANNE	34-44
Üldreeglid	34-36
Rahavood äritegevusest	37-39
Rahavood investeerimistegevusest	40
Rahavood finantseerimistegevusest	41
Välisvaluutatehingute kajastamine rahavoogude aruandes	42-44
OMAKAPITALI MUUTUSTE ARUANNE	45-47
LISAD	48-50
SEOTUD OSAPOOLTE MÕISTE	51-55
JÕUSTUMINE	56-57
VÕRDLUS SME IFRS-IGA	58-60
LISA 1 – BILANSIKIRJETE SELGITUS	
LISA 2 – KASUMIARUANDE JA KOONDKASUMIARUANDE KIRJETE SELGITUS	
LISA 3 – NÄIDIS RAHAVOOGUDE ARUANNE (kaudmeetodil)	
LISA 4 – NÄIDIS OMAKAPITALI MUUTUSTE ARUANNE	

EESMÄRK JA KOOSTAMISE ALUSED

1. Käesoleva Raamatupidamise Toimkonna juhendi RTJ 2 "Nõuded informatsiooni esitusviisile raamatupidamise aastaaruandes" eesmärgiks on sätestada reeglid finantsinformatsiooni esitamise viisi kohta ning reeglid seotud osapoolte määratlemiseks 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.

2. Juhend RTJ 2 lähtub SME IFRSi peatükkidest 2 „Põhimõtted ja alusprintsiibid“ („*Concepts and Pervasive Principles*“), 3 „Finantsaruannete esitus“ („*Financial Statement Presentation*“), 4 „Finantspositsiooni aruanne“ („*Statement of Financial Position*“), 5 „Koondkasumiaruanne ja kasumiaruanne“ („*Statement of Comprehensive Income and Income Statement*“), 6 „Omakapitali muutuste aruanne ning kasumi- ja jaotamata kasumi aruanne“ („*Statement of Changes in Equity and Statement of Income and Retained Earnings*“), 7 „Rahavoogude aruanne“ („*Statement of Cash Flows*“), 8 „Finantsaruannete lisad“ („*Notes to the Financial Statements*“) ja 33 „Seotud osapoolte kohta avalikustatav informatsioon“ („*Related Party Disclosures*“). Juhend sisaldab viiteid konkreetsetele SME IFRSi paragrahvidele, millel juhendi nõuded tuginevad. RTJ 2 võrdlus SME IFRS-iga on toodud paragrahvides 58-60. Valdkondades, kus RTJ 2 ei täpsusta mingit spetsiifilist arvestuspõhimõtet, kuid see on reguleeritud SME IFRSis, on soovitatav lähtuda SME IFRSis 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 2 "Nõuded informatsiooni esitusviisile raamatupidamise aastaaruandes" tuleb rakendada kõigi Eesti hea raamatupidamistava kohaselt koostatavate raamatupidamise aastaaruannete vormistamisel.

MÕISTED

5. Käesolevas juhendis kasutatakse mõisteid alljärgnevas, Eesti raamatupidamise seadusega kooskõlas olevas tähenduses:

Bilanss on raamatupidamise aastaaruande koostisosa, mis kajastab antud kuupäeva seisuga raamatupidamiskohustulase finantsseisundit (vara, kohustusi ja omakapitali).

Kasumiaruanne (tulude ja kulude aruanne) on raamatupidamisaruanne, mis kajastab raamatupidamiskohustulase aruandeperioodi majandustulemust (tulusid, kulusid ja kasumit või kahjumit).

Rahavoogude aruanne on raamatupidamisaruanne, mis kajastab raamatupidamiskohustuslase aruandeperioodi rahavoogusid (raha ja rahalähendite¹ laekumisi ja väljamakseid).

Omakapitali muutuste aruanne on raamatupidamisaruanne, mis kajastab raamatupidamiskohustuslase aruandeperioodi muutusi omakapitalis.

RAAMATUPIDAMISE AASTAARUANDE KOOSTISOSAD JA VORMISTAMISE ÜLDNÕUDED

6. Täismahus raamatupidamise aastaaruanne koosneb järgmistest koostisosadest (SME IFRS 3.17):

(a) bilanss;

(b) kasumiaruanne (ettevõtted, kellel esineb selliseid kasumeid ja kahjumeid, mida vastavalt käesoleva juhendi paragrahvile 31 ei kajastata kasumiaruandes, esitavad lisaks ka koondkasumiaruande);

(c) rahavoogude aruanne;

(d) omakapitali muutuste aruanne; ja

(e) lisad vastavalt juhendi RTJ 15 „Lisades avalikustatav informatsioon“ paragrahvide 6-61 nõuetele.

7. Vastavalt raamatupidamise seadusele võivad väike- ja mikroettevõtjad (nagu need on defineeritud raamatupidamise seaduse paragrahvis 3) koostada täismahus raamatupidamise aastaaruande asemel lühendatud aastaaruande, lähtudes järgnevatest miinimumnõuetest:

(a) väikeettevõtja lühendatud aastaaruanne koosneb bilansist, kasumiaruandest ja juhendi RTJ 15 „Lisades avalikustatav informatsioon“ paragrahvis 62 sätestatud lisadest;

(b) mikroettevõtja lühendatud aastaaruanne koosneb bilansist, kasumiaruandest ja juhendi RTJ 15 „Lisades avalikustatav informatsioon“ paragrahvis 63 sätestatud lisadest (mikroettevõtja võib koostada ka väikeettevõtja lühendatud aastaaruande). Mikro- ja väikeettevõtjate lühendatud aastaaruannetes võib bilanss olla esitatud lühemal või pikemal kujul, lähtudes raamatupidamise seaduses sätestatud nõuetest.

8. Raamatupidamise aastaaruanne peab olema selgelt eristatud muust samas dokumendis (näiteks majandusaasta aruandes) esitatud informatsioonist. Raamatupidamise aastaaruandes peab olema selgelt välja toodud aruandeperiood, mille kohta see on koostatud. (SME IFRS 3.23).

9. Raamatupidamise aastaaruanded koostatakse eesti keeles ja Eesti Vabariigis ametlikult kehtivas vääringus, tuues välja arvnäitajate puhul kasutatud täpsusaste (näiteks tuhandetes vääringu ühikutes). (SME IFRS 3.23 (d), (e)).

¹ Praktikas kasutatakse „rahälähendite“ asemel sageli ka mõistet „raha ekvivalendid“.

BILANSS

Üldreeglid

10. Raamatupidamiskohustuslane (välja arvatud paragrahvis 12 nimetatud raamatupidamiskohustuslane) peab oma raamatupidamise aastaaruandes kasutama raamatupidamise seaduse lisas 1 toodud bilansiskeemi. Mikro- ja väikeettevõtjate lühendatud aastaaruannetes võib bilanss olla esitatud lühemal või pikemal kujul, lähtudes raamatupidamise seaduses sätestatud nõuetest ja võimalustest. Lisades esitatakse bilansikirjete alaliigendusi, kui see tuleb kasuks bilansi informatiivsusele ja loetavusele või on nõutud raamatupidamise seaduse või Raamatupidamise Toimkonna juhendite poolt. Lähtudes olulisuse printsüübist, võib ebaolulisi bilansikirjeid avaldada summeeritult.

11. Käesoleva juhendi lisas 1 on toodud tabel bilansikirjete selgitusega, mis sisaldab ühtlasi ülevaadet erinevate bilansis kajastavate objektide arvestuspõhimõtete kohta ning viiteid teistele Raamatupidamise Toimkonna juhenditele, kus on põhjalikumalt käsitletud antud objektide arvestust.

Spetsiifilised bilansiskeemid

12. Tegevusaladel, kus see on põhjendatud majandustegevuse iseloomu tõttu (näiteks krediidasutused, kindlustusandjad, investeerimisühingud, fondivalitsejad, mittetulundusühingud ja riigiraamatupidamiskohustuslased), võib raamatupidamiskohustuslane kasutada raamatupidamise seaduse lisas 1 toodust erinevat bilansiskeemi.

13. Raamatupidamise seaduse lisas 1 kirjeldatust erineva bilansikeemi valikul tuleb lähtuda rahvusvaheliselt tunnustatud arvestuse ja aruandluse põhimõtetest, vastavaid valdkondi reguleerivatest Raamatupidamise Toimkonna juhenditest ning rahvusvahelisest tavast antud tegevusalal; riigiraamatupidamiskohustuslase puhul ka riigi raamatupidamise üldeeskirja nõuetest.

Varade ja kohustuste lühi- ja pikaajaline eristamine

14. Varad ja kohustused klassifitseeritakse bilansis vastavalt kasutuseale ja maksetähtajale. Lühiajalise kasutuseaga varasid nimetatakse käibevaraks ning pikaajalise kasutuseaga varasid nimetatakse põhivaraks. Maksetähtajast lähtuvalt eristatakse lühiajalisi ja pikaajalisi kohustusi. (SME IFRS 4.4).

15. Raamatupidamise seaduse lisas 1 kirjeldatust erineva bilansikeemi valikul (vt paragrahvid 12-13) võib raamatupidamiskohustuslane pidada otstarbekaks mitte klassifitseerida oma varasid lühiajalise ja pikaajalise kasutuseaga varadeks ning kohustusi lühi- ja pikaajalisteks (näiteks finantsasutuste puhul, kus rahvusvahelise praktika kohaselt sellist jaotust bilansis ei toimu). Sellisel juhul on raamatupidamiskohustuslane kohustatud kajastama bilansis oma varasid ja kohustusi nende likviidsuse järjekorras. (SME IFRS 4.4).

16. Käibevarana kajastatakse järgnevaid varasid:

- (a) raha ja rahalähendeid, välja arvatud juhul, kui neid ei ole võimalik kasutada vähemalt 12 kuu jooksul alates bilansipäevast;*
- (b) varasid, mis eeldatavasti realiseeritakse ettevõtte tavapärase äriotsuse käigus (isegi juhul, kui see on pikem kui 12 kuud; näiteks varud ja nõuded ostjate vastu);*
- (c) varasid, mida hoitakse eelkõige kauplemiseesmärgil (näiteks kauplemiseesmärgil hoitavad finantsinvesteeringud); ja*
- (d) varasid, mida tõenäoliselt suudetakse realiseerida lähema 12 kuu jooksul bilansipäevast (näiteks finantsinvesteeringud, mida plaanitakse ja tõenäoliselt suudetakse müüa 12 kuu jooksul).*

Kõiki ülejäänud varasid kajastatakse põhivarana. (SME IFRS 4.5, 4.6).

17. Lühiajaliste kohustustena kajastatakse järgnevaid kohustusi:

- (a) kohustusi, mis eeldatavasti arveldatakse ettevõtte tavapärase äriotsuse jooksul (näiteks võlad tarnijatele);*
- (b) kohustusi, mida hoitakse eelkõige kauplemiseesmärgil;*
- (c) kohustusi, mille maksetähtaeg on 12 kuu jooksul alates bilansipäevast (näiteks lühiajalised laenud).*

Kõiki muid kohustusi kajastatakse pikaajaliste kohustustena. (SME IFRS 4.7, 4.8).

18. Laenu, mille tagasimakse tähtaeg on 12 kuu jooksul alates bilansipäevast, kajastatakse lühiajalise kohustusena, välja arvatud juhul, kui bilansipäeval on ettevõttel võimalik antud laenu kas pikendada või refinantseerida (näit. on sõlmitud vastav leping) ning ta kavatses seda võimalust kasutada. Juhul kui ettevõttel on küll kavatsus laenu pikendada või refinantseerida, kuid bilansipäevaks puudub kindlus selle kavatsuse realiseerumises (näit. puudub laenu pikendamise või refinantseerimise kokkulepe), kajastatakse antud laenu lühiajalise kohustusena, isegi juhul, kui pärast bilansipäeva laen pikendati või refinantseeriti. (SME IFRS 4.7 (d)).

19. Juhul kui ettevõtte on rikkunud pikaajalise laenu lepingus sätestatud tingimusi, mistõttu bilansipäeval on laenuandjal õigus laen koheselt tagasi kutsuda, siis kajastatakse antud laenu lühiajalise kohustusena, isegi juhul, kui pärast bilansipäeva on laenuandjalt saadud nõusolek, et ta oma õigust ei kasuta.

Varade ja kohustuste saldeerimine (kajastamine netosummas)

20. Varasid ja kohustusi ei saldeerita omavahel bilansis, välja arvatud juhul, kui ettevõttel on juriidiline õigus vara ja kohustuse tasaarveldamiseks ning on tõenäoline, et ta seda õigust kasutab. (SME IFRS 2.52)

Näide 1.

Ettevõtte on sõlminud teise osapoollega lepingu, mille alusel omavahelisi nõudeid ja kohustusi jooksvalt ei tasuta, vaid need tasaarveldatakse üks kord aastas. Lähtudes ülalnimetatud lepingust, kajastab ettevõtte teise osapoollega tekkinud nõudeid ja kohustusi bilansis netosummana.

Näide 2.

Ettevõtte kavatses teise osapoolega eksisteerivad nõuded ja kohustused tasaarveldada ning on tõenäoline, et teine osapool sellega ka nõustub. Bilansipäevaks ei olnud vastavat tasaarvelduslepingut siiski veel sõlmitud.

Kuna ettevõttel puudus bilansipäeval juriidiline alus nõuete ja kohustuste tasaarveldamiseks, ei tohi neid bilansis kajastada netosummas.

KASUMIARUANNE JA KOONDKASUMIARUANNE

Kasumiaruande üldreeglid

21. Raamatupidamiskohustuslane (välja arvatud paragrahvis 26 nimetatud raamatupidamiskohustuslane) peab oma raamatupidamise aastaaruandes kasutama ühte raamatupidamise seaduse lisas 2 toodud kasumiaruande skeemidest. Lisades esitatakse kasumiaruande kirjete alaliigendusi, kui see tuleb kasuks kasumiaruande informatiivsusele ja loetavusele või on nõutud raamatupidamise seaduse või Raamatupidamise Toimkonna juhendite poolt.

22. Kasumiaruande skeemis 1 on ärikulud liigendatud lähtudes kulude olemusest (näiteks materjalikulud, tööjõukulud, amortisatsioonikulu). Skeemi 1 on üldjuhul lihtsam rakendada, kuna see ei nõua kulude jagamist ettevõtte erinevatele funktsioonidele. Skeemi 1 rakendavad sageli väiksemad ettevõtted, kellel puudub vajadus kulude liigenduseks funktsioonide kaupa, aga ka suuremad ettevõtted majandusharudes, kus on kujunenud rahvusvaheliseks tavaks koostada kasumiaruannet lähtudes kulude olemusest, mitte nende funktsioonist.

23. Kasumiaruande skeemis 2 on ärikulud liigendatud lähtudes kulude funktsioonist ettevõttes (näiteks müüdüd toodangu kulu, turustuskulud, üldhalduskulud). Skeemi 2 on tavaliselt keerulisem rakendada, kuna kõikide ärikulude juures on vaja otsustada, millise ettevõtte funktsiooniga on nad seotud. Teatud kulusid (näiteks tööjõukulud) tuleb jagada erinevate funktsioonide vahel vastavalt nende seotusele erinevate funktsioonidega. Skeem 2 alusel liigendatud kasumiaruande annab aruande kasutajatele parema ülevaate erinevate funktsioonide kulukusest ettevõttes, samas on kulude jagamine funktsioonidele subjektiivne ning erinevate ettevõtete skeem 2 alusel koostatud kasumiaruanded ei pruugi omavahel olla võrreldavad.

24. Sobiva kasumiaruande skeemi valikul tuleb lähtuda sellest, kumb liigendus annab aruannete kasutajatele parema ülevaate ettevõtte majandustegevuse tulemuse kujunemisest, võttes arvesse rahvusvahelist praktikat antud tegevusvaldkonnas. (SME IFRS 5.11). Üleminekul ühelt kasumiaruande skeemilt teisele tuleb tagasiulatuvalt (vastavalt uuele esitusviisile) korrigeerida ka eelmise perioodi võrreldavaid andmeid.

25. Käesoleva juhendi lisas 2 on toodud tabel kasumiaruande kirjete üldiste selgitusega. Kasumiaruande kirjete täpne koostis sõltub ettevõtte tegevusvaldkonnast ja selles väljakujunenud rahvusvahelisest praktikast. Iga raamatupidamiskohustuslane on kohustatud oma raamatupidamise sise-eeskirjas detailselt kirjeldama, milliseid tulusid ja kulusid millistel kasumiaruande kirjetel kajastatakse, ning järgima järjepidevalt sama liigendust.

Spetsiifilised kasumiaruande skeemid

26. Tegevusaladel, kus see on põhjendatud majandustegevuse iseloomu tõttu (näiteks krediidiasutused, kindlustusandjad, investeerimisühingud, fondivalitsejad, mittetulundusühingud ja riigiraamatupidamiskohustuslased), võib raamatupidamiskohustuslane kasutada raamatupidamise seaduse lisas 2 toodutest erinevat kasumiaruande skeemi.

27. Raamatupidamise seaduse lisas 2 kirjeldatust erineva kasumiaruande skeemi valikul tuleb lähtuda rahvusvaheliselt tunnustatud arvestuse ja aruandluse põhimõtetest, vastavaid valdkondi reguleerivatest Raamatupidamise Toimkonna juhenditest ning rahvusvahelisest tavast antud tegevusalal, riigiraamatupidamiskohustuslase puhul ka riigi raamatupidamise üldeeskirja nõuetest.

Tulude ja kulude saldeerimine (kajastamine netosummas)

28. Tulusid ja kulusid ei saldeerita omavahel kasumiaruandes, välja arvatud mitte-põhitegevusest tulenevad tulud ja kulud, mis on tekkinud ühest ja samast või mitmest sarnasest tehingust ja mis ei ole eraldivõetuna olulised. (SME IFRS 2.52).

29. Üldjuhul kajastatakse tulud ja kulud kasumiaruandes eraldi, neid omavahel saldeerimata. Kasumiaruandes tohib saldeerida põhitegevusega mitteseotud tulusid ja kulusid, kui see annab tõepärasemalt edasi tehingute sisu. Alljärgnevalt on toodud näiteid olukordadest, mil tehingust tekkinud tulu saldeeritakse vastava kuluga ning kajastatakse kasumiaruandes netosummana:

(a) kasumeid (kahjumeid) põhivara müügist kajastatakse netosummana (põhivara müügist saadud tulu miinus müüdud vara bilansiline maksumus) (SME IFRS 2.52 (b));

(b) rentniku rendikulu saldeeritakse kasumiaruandes sama pinna allrendist saadud rendituluga (eeldusel, et rentimine ei ole ettevõtte põhitegevus);

(c) kasumeid (kahjumeid) valuutakursimuutustest kajastatakse kasumiaruandes netosummana;

(d) kohtuprotsessi tagajärjel tekkinud kulud saldeeritakse kasumiaruandes sama protsessi tulemusel tekkinud tuludega (näiteks kompensatsioon kolmandalt osapoolelt);

(e) kasumeid (kahjumeid) kapitaliosaluse meetodi rakendamisest kajastatakse kasumiaruandes netosummana;

(f) kasumeid (kahjumeid) finantsinvesteeringute müügist ja ümberhindlusest kajastatakse kasumiaruandes netosummana.

Koondkasumiaruanne

30. Ettevõtted, kellel esineb selliseid kasumeid ja kahjumeid, mida vastavalt käesoleva juhendi paragrahvile 31 ei kajastata kasumiaruandes (muu koondkasum või –kahjum), esitavad lisaks kasumiaruandele ka koondkasumiaruande. Koondkasumiaruanne esitatakse kasumiaruande järel eraldi aruandena. (SME IFRS 5.2 (b), 5.7).

31. Teatud kasumeid ja kahjumeid ei kajastata vastavalt Raamatupidamise Toimkonna juhenditele ja IFRSile kasumiaruandes. Sellised kasumid ja kahjumid moodustavad muu koondkasumi või –kahjumi ning nendeks on (SME IFRS 5.4):

(a) välismaise äriüksuse finantsnäitajate ümberarvestamisel tema arvestusvaluutat esitusvaluutasse tekkinud vahed (RTJ 1 paragrahv 91);

(b) muud kasumid ja kahjumid, mille kajastamist Raamatupidamise Toimkonna juhendid ei reguleeri, kuid mis vastavalt SME IFRSile või IFRSile kajastatakse koondkasumiaruandes (näiteks rahavoogude riskimaandamisinstrumentide ümberhindlusel tekkinud kasumite ja kahjumite efektiivne osa vastavalt SME IFRS peatükile 12 või standardile IAS 39).

32. Koondkasumiaruandes esitatakse perioodi koondkasum, mis koosneb kasumiaruandes kajastatud aruandeperioodi kasumist/kahjumist ning käesoleva juhendi paragrahvis 31 loetletud muudest koondkasumi ja –kahjumi osadest. Perioodi koondkasum väljendab ettevõtte omakapitali muutust, mis ei ole tingitud tehingutest omanikega.

33. Koondkasumiaruanne esitatakse kasumiaruande järel eraldi aruandena. Näide koondkasumiaruandest on toodud käesoleva juhendi lisa 2.

RAHAVOOGUDE ARUANNE

Üldreeglid

34. *Rahavoogude aruandes kajastatakse raamatupidamiskohustulase aruandeperioodi laekumisi ja väljamakseid, rühmitatuna vastavalt nende eesmärgile äritegevuse, investeerimistegevuse ja finantseerimistegevuse rahavoogudeks. Mikro- ja väikeettevõtja lühendatud aastaaruannetes ei ole vaja rahavoogude aruannet esitada.*

35. Rahavoogude aruande eesmärgiks on anda ülevaade ettevõtte poolt genereeritavast rahast ja ettevõtte poolt tarbitavast rahast, finantseerimisallikatest ning muutustest ettevõtte käsutuses oleva raha ja rahalähendite hulgas. Rahavoogude aruandes avaldatav informatsioon on oluline selleks, et hinnata ettevõtte võimet genereerida raha ja raha lähendeid, mis on omakorda aluseks ettevõtte väärtuse hindamisel. Käesoleva juhendi lisa 3 on esitatud kaudmeetodil koostatud rahavoogude aruande näidis.

36. Rahalähenditeks loetakse lühiajalisi (üldjuhul kuni 3 kuud) kõrge likviidsusega investeringuid, mida on võimalik konverteerida teadaoleva summa raha vastu ning millel puudub oluline turuväärtuse muutuse risk, näiteks lühiajalised deposiidid ja osalused rahaturufondides (eeldusel, et fond investeerib finantsvaradesse, mis vastavad rahalähendite mõistele). (SME IFRS 7.2).

Rahavood äritegevusest

37. Äritegevuse rahavoogude kajastamisel võib kasutada otse- või kaudmeetodit. (SME IFRS 7.7).

38. Otsemeetodi rakendamisel esitatakse brutosummadena kõik põhilised äritegevusega seotud laekumiste ja väljamaksete kategooriad, nagu näiteks (SME IFRS 7.4, 7.9):

- (a) kaupade või teenuste müügist laekunud raha;
- (b) kaupade, materjalide ja teenuste eest makstud raha;
- (c) makstud palgad;
- (d) makstud tulumaks (alternatiivina on lubatud dividendide maksmisega kaasnevat tulumaksu kajastada ka finantseerimistegevuse all, SME IFRS 7.17);
- (e) makstud intressid (alternatiivina on lubatud makstud intresse kajastada ka finantseerimistegevuse all; SME IFRS 7.15).

39. Kaudmeetodi rakendamisel korrigeeritakse aruandeperioodi kasumit (SME IFRS 7.8):

- (a) mitterahaliste majandustehingute mõjuga (näiteks amortisatsioon, eraldise moodustamine);
- (b) äritegevusega seotud varade ja kohustuste saldode muutusega; ja
- (c) investeerimis- või finantseerimistegevusega seotud tulude ja kuludega (näiteks kasum põhivara või finantsinvesteeringute müügist).

Rahavood investeerimistegevusest

40. Investeerimistegevusest tulenevaid rahavoogusid kajastatakse otsemeetodil (SME IFRS 7.10). Brutosummadena esitatakse kõik põhilised investeerimistegevusega seotud laekumiste ja väljamaksete kategooriad (ostmisel tehtud väljamaksed tuleb näidata eraldi müügil laekunud summadest), sealhulgas (SME IFRS 7.5):

- (a) materiaalse ja immateriaalse põhivara ost ja müük;
- (b) kinnisvarainvesteeringute ost ja müük;
- (c) tütar- ja sidusettevõtete ost ja müük;
- (d) muude finantsinvesteeringute ost ja müük (finantsasutused kajastavad lühiajaliste finantsinvesteeringute ostu ja müüki äritegevuse all);
- (e) teistele osapooltele antud laenud (välja arvatud finantsasutused, kelle jaoks laenude väljastamine on üks põhitegevustest);
- (f) antud laenude laekumised (välja arvatud finantsasutused, kelle jaoks laenude väljastamine on üks põhitegevustest);
- (g) kauplemisesmärgil soetatud derivatiivide ost ja müük (välja arvatud finantsasutused, kelle jaoks see kuulub põhitegevuse hulka);
- (h) saadud intressid ja dividendid (välja arvatud finantsasutused, kelle jaoks see on osa äritegevuse rahavoogudest. Alternatiivina on lubatud saadud intresse ja dividende kajastada äritegevuse all ka muudel ettevõtetel. SME IFRS 7.15).

Rahavood finantseerimistegevusest

41. Finantseerimistegevusest tulenevaid rahavoogusid kajastatakse otsemeetodil (SME IFRS 7.10). Brutosummadena esitatakse kõik põhilised finantseerimistegevusega seotud laekumiste ja väljamaksete kategooriad (mõlemad eraldi), sealhulgas (SME IFRS 7.6):

- (a) laenude saamine;
- (b) saadud laenude tagasimaksmine;
- (c) kapitalirendi maksed;
- (d) aktsiate emiteerimine;

- (e) omaaktsiate ostmine ja müük;
- (f) dividendide maksmine.

Välisvaluutatehingute kajastamine rahavoogude aruandes

- 42.** Välisvaluutas toimunud tehingutest tulenevate rahavoogude kajastamisel arvestatakse need ettevõtte arvestusvaluutasse ümber, rakendades raha liikumise päeval kehtinud valuutakurssi (praktilistel kaalutlustel on lubatud kasutada ka perioodi kaalutud keskmist kurssi). (SME IFRS 7.11).
- 43.** Välismaal asuvate tütarettevõtete ja muude äriüksuste rahavood arvestatakse emaettevõtte esitusvaluutasse ümber, rakendades raha liikumise päeval kehtinud valuutakurssi (praktilistel kaalutlustel on lubatud kasutada ka perioodi kaalutud keskmist kurssi). (SME IFRS 7.12).
- 44.** Kursimuutuste mõju välisvaluutas hoitavale rahale ja rahalähendite kajastatakse eraldi äri-, investeerimis- ja finantseerimistegevuse rahavoogudest. (SME IFRS 7.13).

OMAKAPITALI MUUTUSTE ARUANNE

- 45.** *Omakapitali muutuste aruandes kajastatakse aruandeperioodil toimunud muutusi kõikides raamatupidamiskohustuslase omakapitali kirjetes. Mikro- ja väikeettevõtja lühendatud aastaaruannetes ei ole vaja omakapitali muutuste aruannet esitada.*
- 46.** Omakapitali muutuste aruandes tuuakse eraldi välja (SME IFRS 6.2, 6.3):
- (a) kasumiaruandes kajastatud aruandeperioodi puhaskasum või –kahjum (ettevõtted, kes koostavad vastavalt käesoleva juhendi paragrahvile 30 koondkasumiaruande, esitavad puhaskasumi või –kahjumi asemel aruandeperioodi koondkasumi);
 - (b) arvestuspõhimõtete muutuste mõju omakapitali kirjetele (näiteks jaotamata kasumi tagasiulatuv korrigeerimine seoses uue RT juhendi rakendamisega);
 - (c) vigade korrigeerimise mõju omakapitali kirjetele;
 - (d) omanike poolt tehtud sissemaksed omakapitali (näit. aktsiakapitali suurendamine);
 - (e) omanikele tehtud väljamaksud omakapitalist (näit. jaotatud dividendid);
 - (f) tehingud omaaktsiatega;
 - (g) aktsiate ja osade tühistamised;
 - (h) reservide suurendamised ja vähendamised (sealhulgas muutused kohustuslikus reservkapitalis);
 - (i) muud omakapitali kirjeid mõjutanud majandustehingud.
- 47.** Omakapitali muutuste aruande koostamisel on soovitatav kasutada käesoleva juhendi lisas 4 esitatud vormi.

LISAD

- 48.** *Raamatupidamise aastaaruande lisad peavad avalikustatava informatsiooni osas vastama raamatupidamise seaduses loetletud miinimumnõuetele ning juhendis RTJ 15 „Lisades avalikustatav informatsioon“ esitatud nõuetele.*

49. Täismahus raamatupidamise aastaaruande lisades on raamatupidamiskohustuslane kohustatud lisaks avalikustama (SME IFRS 8.2):
(a) täiendavat informatsiooni oluliste põhiaruannetes esitatud kirjete ning nende muutuste kohta aruandeperioodil (põhiaruanded tuleb varustada viidetega lisadele, mis selgitavad lähemalt põhiaruannetes esitatud andmeid);
(b) muud informatsiooni, mis on vajalik õiglase ülevaate andmiseks raamatupidamiskohustulase finantsseisundist, majandustulemusest ja rahavoogudest.

50. Raamatupidamise aastaaruande lisad tuleb esitada süsteemselt, näiteks järgmises järjekorras (SME IFRS 8.3, 8.4):

- (a) arvestuspõhimõtted;
- (b) põhiaruannete kirjeid selgitavad lisad (võimalikult samas järjekorras põhiaruannete ja neis esitatud kirjetega);
- (c) muud selgitavad lisad.

SEOTUD OSAPOOLTE MÕISTE

51. Seotud osapool on isik või ettevõtte, kes on seotud aastaaruannet koostava ettevõttega (aruandev ettevõtte) sel määral, et nendevahelised tehingud ei pruugi toimuda turutingimustel. Mõistmaks, milline on seotud osapooltega tehtud tehingute võimalik mõju ettevõtte finantspositsioonile ja kasumile, tuleb nende kohta avaldada aruandes täiendavat informatsiooni. (SME IFRS 33.1, 33.2).

52. Isik või selle isiku lähedane pereliige (st pereliige, kelle puhul võib eeldada olulise mõju olemasolu, näiteks abikaasa, elukaaslane või laps) on seotud aruandva ettevõttega, kui see isik (SME IFRS 33.2(a)):

- (a) on aruandva ettevõtte või selle emaettevõtte juhtkonna liige (st isik, kellel on volitused ettevõtte tegevuse kavandamiseks, juhtimiseks ja kontrollimiseks otseselt või kaudselt, ning kes kannab selle eest vastutust); või
- (b) omab kontrolli või olulist mõju aruandva ettevõtte üle (näiteks läbi aktsiaosaluse).

53. Ettevõtte on seotud aruandva ettevõttega, kui kehtib üks või mitu järgmistest tingimustest (SME IFRS 33.2(b)):

- (a) ettevõtte ja aruandev ettevõtte on ühise kontrolli all (st nad on kas sama kontserni liikmed või neid kontrollib sama isik (või selle isiku lähedane pereliige));
- (b) üks ettevõtte on kolmanda osapoole (kelleks võib olla nii ettevõtte kui isik) poolt kontrollitav ettevõtte ja teine ettevõtte on selle kolmanda osapoole (juhul kui kolmandaks osapooleks on isik, siis selle isiku või tema lähedase pereliikme) olulise mõju all olev ettevõtte;
- (c) ettevõtte omab aruandva ettevõtte üle kontrolli või olulist mõju;
- (d) ettevõtte on aruandva ettevõtte kontrolli või olulise mõju all;
- (e) ettevõtted, mille üle paragrahvis 52(a) määratletud isikud (või nende lähedased pereliikmed) omavad kontrolli või olulist mõju;
- (f) ettevõtted, mille juhtkonda kuuluvad isikud (või nende lähedased pereliikmed), kes omavad kontrolli või olulist mõju aruandva ettevõtte üle.

54. Võimalike seotud osapoolte vaheliste suhete tuvastamisel peab arvesse võtma suhte sisu, mitte ainult selle õiguslikku vormi. (SME IFRS 33.3).

55. Osapooled ei pruugi olla omavahel seotud ainuüksi järgmiste asjaolude tõttu (SME IFRS 33.4):

- (a) kaks ettevõtet ainult seetõttu, et üks isik on mõlema ettevõtte juhtkonna liige;
- (b) ettevõtte finantseerijad, riigiasutused, jne., isegi kui nad võivad mõjutada ettevõtte tegutsemisvabadust või osaleda otsustusprotsessis;
- (c) kliendid, hankijad, müügiesindajad jne., kellega ettevõttel on märkimisväärsed tehingud, ainult nendest tehingutest tuleneva majandusliku sõltuvuse tõttu.

JÕUSTUMINE

56. *Käesoleva Raamatupidamise Toimkonna juhendi rakendamine on kohustuslik raamatupidamise aastaaruannetele, mida koostatakse 1.01.2016 ja hiljem algavate aruandeperioodide kohta.*

57. Kuni käesoleva juhendi rakendamiseni tuleb järgida juhendi RTJ 2 Raamatupidamise Toimkonna poolt 30.12.2011 välja antud versiooni.

VÕRDLUS SME IFRS-IGA

58. Juhendis RTJ 2 sätestatud nõuded täismahus raamatupidamise aastaaruande koostisosadele ja nende esitusele on üldjoontes kooskõlas SME IFRS peatükkides 2 kuni 8 sätestatud nõuetega (SME IFRS ei näe ette võimalust lühendatud aastaaruannete koostamiseks, nagu see on Eestis vastavalt raamatupidamise seadusele lubatud väike- ja mikroettevõtjatele). SME IFRS peatükk 5 lubab esitada koondkasumiaruande kas kasumiaruande asemel või sellele lisaks. Kuna Eesti raamatupidamise seadus nõuab ettevõtetelt kasumiaruande esitamist, siis RTJ 2 kohaselt tohib koondkasumiaruannet esitada ainult kasumiaruandele lisaks, mitte selle asemel. RTJ 2 nõuab koondkasumiaruande esitamist ainult nendelt ettevõtetelt, kellel esineb selliseid kasumeid ja kahjumeid, mida ei kajastata kasumiaruandes, SME IFRS peatükk 5 nõuab koondkasumiaruande esitamist kõikidelt ettevõtetelt. SME IFRS peatükk 3 lubab ettevõtetel teatud juhtudel esitada kasumi- ja jaotamata kasumi aruande („*Statement of income and retained earnings*“) ühe aruandena kasumiaruande ja omakapitali muutuste aruande asemel. Kuna Eesti raamatupidamise seadus nõuab ettevõtetelt, kes koostavad täismahus aastaaruande, omakapitali muutuste aruande esitamist, siis RTJ 2 sellist valikut ei võimalda. SME IFRS peatükk 5 nõuab lõpetatud tegevusvaldkondade kasumi/kahjumi näitamist kasumiaruandes eraldi real. Juhendis RTJ 2 selline nõue puudub.

59. Erinevalt juhendist RTJ 2 ei kehtesta SME IFRS peatükid 4 ja 5 konkreetseid vorme bilansile ja kasumiaruandele, vaid kirjeldavad ainult üldnõudeid bilansi ja kasumiaruande koostamisele. Eesti raamatupidamise seaduses ja juhendis RTJ 2 täismahus aastaaruannetele kehtestatud bilansi ja kasumiaruande skeemid on kooskõlas SME IFRS peatükkide 4 ja 5 üldnõuetega.

60. Seotud osapoolte mõiste on kooskõlas SME IFRS peatükiga 33, välja arvatud järgmine asjaolu: Raamatupidamise Toimkonna juhendites (vt. RTJ 11

„Äriühendused ning tütar- ja sidusettevõtete kajastamine“) ei ole erinevalt SME IFRS-ist eraldi sätteid ühisettevõtete mõiste ja kajastamise kohta, vaid neid käsitletakse sidusettevõtetena. Sellest tulenevalt ei sisalda ka käesolevas juhendis toodud seotud osapoolte mõiste viiteid ühisettevõtetele. Raamatupidamise Toimkonna hinnangul ei teki siiski valdava enamuse Eesti ettevõtete jaoks erinevusi seotud osapoolte määramisel vastavalt Eesti heale tavale ja SME IFRSile.

LISA 1 – BILANSIKIRJETE SELGITUS

Alljärgnev tabel annab ülevaate erinevate bilansikirjete sisust, antud kirjel kajastatavate objektide arvestuspõhimõtetest ning viitab teistele Raamatupidamise Toimkonna juhenditele, kus on põhjalikumalt käsitletud antud objektide arvestust. Sõltuvalt konkreetse raamatupidamiskohustuslase äritegevuse spetsiifikast võib osutada asjakohaseks teatud kirjete sisu muuta või lisada täiendavaid kirjeid.

Lisades esitatakse bilansikirjete alaliigendused, kui see tuleb kasuks bilansi informatiivsusele ja loetavusele või on nõutud raamatupidamise seaduses või Raamatupidamise Toimkonna juhendites. Sõltuvalt ettevõtte suurusest võib raamatupidamise seadus nõuda või lubada teatud kirjete esitamist bilansi asemel aastaaruande lisades.

Kuna tabelis on bilansiobjektide arvestuspõhimõtteid kirjeldatud ainult väga kokkuvõtlikult, siis on korrektse arvestuse ja kajastamise eesmärgil vajalik tutvuda ka tabelis viidatud Raamatupidamise Toimkonna juhendis esitatud põhimõtetega.

<i>Bilansikirje</i>	<i>Kirje sisu ja alaliigendused</i>	<i>Arvestuspõhimõte</i>	<i>Viide juhendile</i>
VARAD (AKTIVA)			
Käibevara			
Raha	Raha kassas ja pangas; nõudmiseni hoiused; lühiajalised paigutused rahaturufondidesse ja muudesse kõrge likviidsusega fondidesse	Korrigeeritud soetusmaksumus või õiglane väärtus	RTJ 3
Finantsinvesteeringud	Finantsvarad, mida tõenäoliselt realiseeritakse lähema 12 kuu jooksul: kauplemiseesmärgil hoitavad ja muud lühiajalised investeeringud väärtpaberitesse (aktsiad, võlakirjad, obligatsioonid, fondiosakud jne)	Õiglane väärtus, soetusmaksumus või korrigeeritud soetusmaksumus	RTJ 3
Nõuded ja tehtud ettemaksed	Lühiajalised nõuded ja tehtud ettemaksed. Põhilised grupid: nõuded ostjate vastu, maksude ettemaksed ja tagasinõuded, muud lühiajalised nõuded, ettemaksed teenuste eest, antud laenu (kuni 12-kuulise järelejäänud tähtajaga).	Korrigeeritud soetusmaksumus (üldjuhul võrdne nominaalväärtusega miinus vajadusel allahindlused), välja arvatud ettemaksed ja maksusaldod	RTJ 3 (välja arvatud ettemakstud kulud ja maksusaldod)
Varud	Varud vastavalt juhendi RTJ 4 definitsioonile. Põhilised grupid: tooraine ja materjal, lõpetamata toodang, valmistoodang, müügiks ostetud kaubad, ettemaksed varude eest	Madalam soetusmaksumusest ja neto realiseerimisväärtusest. Börsil kaubeldavate varude maaklerite aruannetes õiglane väärtus miinus müügikulutused	RTJ 4
Bioloogilised varad	Bioloogilised varad vastavalt RTJ 7 definitsioonile	Õiglane väärtus (juhul kui õiglane väärtus ei ole usaldusväärset hinnatav mõistliku kulu ja pingutusega, soetusmaksumus miinus akumulieeritud kulum ja allahindlused)	RTJ 7
Käibevara kokku			

Põhivara			
Investeeringud tütar- ja sidusettevõtetesse	Tütarettevõtete aktsiad või osad (seda alamkirjet kasutatakse ainult konsolideerimata aruannetes), sidusettevõtete aktsiad või osad	Soetusmaksumuse, õiglase väärtuse või kapitaliosaluse meetod	RTJ 11
Finantsinvesteeringud	Finantsvarad, mida tõenäoliselt ei realiseerita lähema 12 kuu jooksul: muud aktsiad ja väärtpaberid (aktsiad, võlakirjad, obligatsioonid, fondi osakud jne), mida tõenäoliselt ei müüda lähema 12 kuu jooksul ning kindla lunastustähtajaga väärtpaberid, mille lunastustähtaeg on hiljem kui 12 kuud pärast bilansipäeva	Korrigeeritud soetusmaksumuse, õiglase väärtuse või soetusmaksumuse meetod	RTJ 3
Nõuded ja tehtud ettemaksed	Pikaajalised laenu- ja muud nõuded, edasilükkunud tulumaks	Korrigeeritud soetusmaksumus, välja arvatud ettemaksed ja edasilükkunud tulumaks	RTJ 3, edasilükkunud tulumaks RTJ 6 ja SME IFRS peatükk 29
Kinnisvarainvesteeringud	Kinnisvarainvesteeringud vastavalt RTJ 6 definitsioonile	Õiglane väärtus (juhul kui õiglase väärtus ei ole usaldusväärset hinnatav mõistliku kulu ja pingutusega, soetusmaksumus miinus akumulieeritud kulum ja allahindlused)	RTJ 6
Materiaalne põhivara	Materiaalne põhivara vastavalt RTJ 5 definitsioonile. Materiaalse põhivara grupid: maa, ehitised (hooned, rajatised, teed), masinad ja seadmed (tootmiseseadmed, transpordivahendid ja muud seadmed), muu materiaalne põhivara (inventar, mööbel, kontoritehnika), lõpetamata ehitised ja ettemaksed	Soetusmaksumus miinus akumulieeritud kulum ja allahindlused	RTJ 5
Bioloogilised varad	Bioloogilised varad vastavalt RTJ 7 definitsioonile	Õiglase väärtus (juhul kui õiglase väärtus ei ole usaldusväärset hinnatav mõistliku kulu ja pingutusega, soetusmaksumus miinus akumulieeritud kulum ja allahindlused)	RTJ 7
Immateriaalne põhivara	Immateriaalne põhivara vastavalt RTJ 5 definitsioonile. Immateriaalse põhivara grupid: firmaväärtus (äriühenduste käigus tekkinud firmaväärtus vastavalt RTJ 11), muu immateriaalne põhivara, ettemaksed immateriaalse põhivara eest	Soetusmaksumus miinus akumulieeritud kulum ja allahindlused	RTJ 5
Põhivara kokku			
VARAD (AKTIVA) KOKKU			

KOHUSTUSED JA OMAKAPITAL (PASSIVA)			
Kohustused			
Lühiajalised kohustused			
Laenukohustused	Lühiajalised (kuni 12 kuulise tähtajaga) laenud, võlakirjad, kapitalirendikohustused, arvelduskrediit ja muud finantseerimise eesmärgil tekkinud võlakohustused, pikaajaliste laenukohustuste tagasimaksed järgmisel perioodil (st lähema 12 kuu jooksul), konverteeritavad võlakohustused (lühiajalised vahetusvõlakirjad või eelisaktiadsid, mida on võimalik konverteerida ettevõtte aktsiate või osade vastu)	Korrigeeritud soetusmaksumus (konverteeritavate võlakohustuste puhul tuleb vajadusel eraldada omakapitali komponent). Kapitalirendikohustuste kajastamisel lähtuda RTJ 9	RTJ 3, kapitalirendikohustused RTJ 9
Võlad ja saadud ettemaksed	Lühiajalised võlad ja saadud ettemaksed. Põhilised grupid: võlad tarnijatele, võlad töövõtjatele, maksuvõlad, muud võlad, saadud ettemaksed	Korrigeeritud soetusmaksumus, välja arvatud ettemaksed ja maksusaldod	RTJ 3 (välja arvatud saadud ettemaksed ja maksusaldod)
Eraldised	Kohustused, mille realiseerumise aeg ja summa pole kindlad; realiseeruvad tõenäoliselt lähema 12 kuu jooksul või ettevõtte tavapärase äriotsuse käigus (näit. garantiieraldised, restruktureerimiseraldised, eraldised kohtuvaidlustega kaasnevate võimalike kulude jaoks jne)	Juhtkonna hinnang kõige tõenäolisema summa kohta, mis on vajalik eraldisega seotud kohustuse rahuldamiseks	RTJ 8
Sihtfinantseerimine	Saadud sihtfinantseerimine, mis ei vasta veel tuluna kajastamise kriteeriumitele ja mille tingimuste täitmist on eeldada 12 kuu jooksul	Saadud või saadava vara õiglane väärtus miinus tuluna kajastatud summad	RTJ 12
Lühiajalised kohustused kokku			
Pikaajalised kohustused			
Laenukohustused	Laenud, võlakirjad ja kapitalirendikohustused (see osa, mis kuulub tagasimaksmisele hiljem kui 12 kuu pärast), konverteeritavad võlakohustused (pikaajalised vahetusvõlakirjad või eelisaktiadsid, mida on võimalik konverteerida ettevõtte aktsiate või osade vastu)	Korrigeeritud soetusmaksumus (konverteeritavate võlakohustuste puhul tuleb vajadusel eraldada omakapitali komponent). Kapitalirendikohustuste kajastamisel lähtuda RTJ 9	RTJ 3, Kapitalirendikohustused - RTJ 9
Võlad ja saadud ettemaksed	Pikaajalised võlad (need, mis kuuluvad tagasimaksmisele hiljem kui 12 kuu jooksul bilansipäevast), saadud ettemaksed, edasilükkunud tulumaks	Korrigeeritud soetusmaksumus, välja arvatud ettemaksed ja edasilükkunud tulumaks.	RTJ 3, edasilükkunud tulumaks RTJ 8 ja SME IFRS peatükk 29

Eraldised	Kohustused, mille realiseerumise aeg ja summa pole kindlad; realiseeruvad tõenäoliselt hiljem kui 12 kuu jooksul bilansipäevast (näit. pensionieraldised, eraldised kohtuvaidlustega kaasnevate võimalike kulude jaoks jne)	Juhtkonna hinnang kõige tõenäolisema summa kohta (diskonteerituna, kui mõju on oluline), mis on vajalik eraldisega seotud kohustuse rahuldamiseks. Pensionieraldiste puhul aktuaari või muu spetsialisti hinnang pensionikohustuse nüüdisväärtuse kohta	RTJ 8
Sihtfinantseerimine	Saadud sihtfinantseerimine, mis ei vasta veel tuluna kajastamise kriteeriumitele ja mille tingimuste täitmist on eeldada hiljem kui 12 kuu jooksul	Saadud või saadava vara õiglane väärtus miinus tuluna kajastatud summad	RTJ 12
Pikaajalised kohustused kokku			
Kohustused kokku			
Omakapital			
Vähemusosalus (seda kirjet kasutatakse ainult konsolideeritud aruannetes)	See osa konsolideerimisgruppi kuuluvate tütarettevõtete netovarast, mis ei kuulu emettevõttele	Vastavalt juhendis RTJ 11 kirjeldatud arvestusmeetodile	RTJ 11
Emettevõtte omanikele kuuluv omakapital (seda alapealkirja kasutatakse ainult konsolideeritud aruannetes)			
Aktsiakapital või osakapital ²	Emiteeritud aktsia- või osakapitali nimiväärtus (siin ei kajastata eelisaktsiaid, mis vastavalt juhendile RTJ 3 klassifitseeruvad kohustusteks)	Aktsiate või osade nimiväärtus	
Registreerimata aktsia- või osakapital	Bilansipäevaks emiteeritud ja registreerimiseks esitatud, kuid äriregistris veel registreerimata aktsiad või osad. Juhul kui bilansipäevaks on ka avaldus uute aktsiate registreerimiseks äriregistrile esitamata, kajastatakse selliste aktsiate eest saadud tasu bilansis kohustusena.	Aktsiate või osade emiteerimishind (pärast registreerimist kajastatakse nende nimiväärtus kirjel "Aktsia- või osakapital" ja võimalik ülekurs kirjeldusel "Ülekurs")	
Ülekurs	Aktsiate või osade emiteerimisel üle nimiväärtuse saadud tasu. Tehingutel omaaktsiatega aktsiate soetusmaksumuse ja müügihinna vahe; omaaktsiate kustutamisel aktsiate soetusmaksumuse ja nominaalväärtuse vahe; (miinus) aktsiatehingutega seotud otsekulud. Ühise kontrolli all olevate	Aktsiate või osade emiteerimisel saadud tasu õiglane väärtus (millest on maha arvatud aktsiate emiteerimisega kaasnevad kulutused), miinus emiteeritud aktsiate või osade nimiväärtus. Tagasiostetud aktsiate müügil aktsiate soetusmaksumuse ja	Tehingud omaaktsiatega - RTJ 3; Äriühendused ühise kontrolli all olevate ettevõtete vahel - RTJ 11

² Raamatupidamiskohustuslane, kellel puudub aktsia- või osakapital, asendab selle vastava antud omakapitali kategooriat iseloomustava kirjega

	ettevõtete vahel toimuvate äriühenduste puhul – vahe soetusmaksumuse ja omandatud netovara bilansilise väärtuse vahel.	müügihinna vahe. Tagasiostetud aktsiate tühistamisel aktsiate soetusmaksumuse ja nominaalväärtuse vahe. Kirje “Ülekurs” saldo ei saa olla negatiivne. Juhul kui kirjel “ülekurs” eelnevalt kajastatud positiivne jääk ei ole piisav aktsiatehingute käigus tekkinud vahede mahaarvamiseks, kajastatakse positiivset saldot ületavad vahed kirje “Eelmiste perioodide jaotamata kasum” vähendusena	
Oma osad või aktsiad (miinus)	Ettevõtte valduses olevad (näiteks tagasiostetud) tema enda poolt eelnevalt emiteeritud aktsiad või osad	Tagasiostetud aktsiate eest makstud tasu õiglane väärtus	RTJ 3
Kohustuslik reservkapital	Vastavalt äriseadustiku nõuetele moodustatud kohustuslik reservkapital		
Muud reservid	Realiseerimata tulud ja kulud, mida vastavalt RT juhenditele ei kajastata kasumiaruandes (näiteks välismaal asuvate tütarettevõtete konsolideerimisel tekkiv valuutakursi vahede reserv vastavalt juhendile RTJ 11; aruannete arvestusvaluutast esitusvaluutasse ümberarvestusel tekkivad vahed vastavalt juhendile RTJ 1 jne). Muudel eesmärkidel (näiteks selleks, et piirata vaba omakapitali hulka) moodustatud reservid	Välismaal asuvate tütarettevõtete konsolideerimisel tekkiva valuutakursi reservi moodustamine on reguleeritud juhendis RTJ 11. Ümberarvestust arvestusvaluutast esitusvaluutasse on reguleeritud juhendis RTJ 1.	Konsolideerimisel tekkiv valuutakursi vahede reserv – RTJ 11; Aruannete arvestusvaluutast esitusvaluutasse ümberarvestusel tekkiv reserv - RTJ 1
Eelmiste perioodide jaotamata kasum (kahjum)	Eelmiste perioodide akumulieeritud kasum/kahjum, mida ei ole dividendidena jaotatud ega ettevõtte poolt muul eesmärgil kasutatud (näit. aktsiakapitali või reservide suurendamiseks)	Akumuleeritud kasumite summa miinus ärakasutatud summad. Jaotamata kasumit/kahjumit võivad mõjutada muudatused arvestuspõhimõtetes ja vigade korrigeerimised (RTJ 1).	Muudatused arvestuspõhimõtetes ja vigade korrigeerimine – RTJ 1.
Aruandeaasta kasum (kahjum)	Aruandeaasta kasum (kahjum)		
Omakapital kokku			
KOHUSTUSED JA OMAKAPITAL (PASSIVA) KOKKU			

LISA 2 – KASUMIARUANDE JA KOONDKASUMIARUANDE KIRJETE SELGITUS

Lisades esitatakse kasumiaruande kirjete alaliigendused, kui see tuleb kasuks kasumiaruande informatiivsusele ja loetavusele, või on nõutud raamatupidamise seaduses või Raamatupidamise Toimkonna juhendites. Sõltuvalt ettevõtte suuruselt võib raamatupidamise seadus nõuda või lubada teatud kirjete esitamist kasumiaruande asemel aastaaruande lisades. Sõltuvalt konkreetse raamatupidamiskohustuslase äritegevuse spetsiifikast võib osutada vajalikuks teatud kirjete nimetusi või sisu muuta või lisada täiendavaid kirjeid või kirjete alaliigendusi, eeldusel, et see tuleb kasuks kasumiaruande informatiivsusele ja loetavusele. Selguse huvides on soovitatav esitada kulude kirjed kas sulgudes või miinusemärgiga.

Kasumiaruanne - skeem 1

Müügitulu	Aruandeperioodil toodete, kaupade ja teenuste müügist saadud tulu (arvestatud vastavalt juhendile RTJ 10 "Tulu kajastamine")
Muud äritulud	Ebaregulaarselt äritegevuse käigus tekkivad tulud, sh kasum materiaalse ja immateriaalse põhivara ning kinnisvarainvesteeringute müügist; kasum kinnisvarainvesteeringute väärtuse muutusest; saadud trahvid ja viivised; netokasum valuutakursimuutustest nõuetelt ostjate vastu ja kohustustelt tarnijate ees (juhul kui tulemuseks on netokahjum, kajastatakse see kirjel "Muud ärikulud")
Valmis- ja lõpetamata toodangu varude jääkide muutus	Valmis- ja lõpetamata toodangu varude jääkide muutus, kusjuures jääkide vähenemist näidatakse kuluna ning jääkide suurenemist kulude vähendusena ("negatiivse kuluna")
Kapitaliseeritud väljaminekud oma tarbeks põhivara valmistamisel	Materjalid ja teenused, mida on kasutatud põhivara valmistamiseks ning mis on kajastatud mõnel teisel kasumiaruande kirjel kuluna, kajastatakse sellel kirjel kulude vähendusena ("negatiivse kuluna")
Kaubad, toore, materjal ja teenused	Otseselt põhitegevuse (näit. tootmis- või müügitgevuse) eesmärgil ostetud kaupade, toorme, materjalide ja teenuste kulu
Mitmesugused tegevuskulud	Administratiivsetel ja muudel põhitegevusega mitte otseselt seotud eesmärkidel ostetud teenuste ja abimaterjalide kulu (näit. raamatupidamisteenuste kulu, konsultatsioonikulud, kantseleikulud, reklaamikulud, kindlustus, asutamis- ja uurimiskulud, eraldiste moodustamisega seotud kulud jne)
Tööjõu kulud	Aruandeperioodi eest arvestatud palgad, preemiad, puhkusetasud, pensionihüvitised ja muud rahalised ja mitterahalised kompensatsioonid töövõtjatele (sõltumata sellest, kas need on välja makstud või mitte) ning neilt arvestatud tööandja poolt tasutavad maksud
Põhivara kulum ja väärtuse langus	Materiaalselt ja immateriaalselt põhivaralt ja soetusmaksumuse meetodil kajastatavatelt kinnisvarainvesteeringutelt arvestatud amortisatsioonikulu ja väärtuse langusest (allahindlustest ja/või mahakandmistest) tekkinud kulu
Olulised käibevara allahindlused	Ebatõenäoliste nõuete, varude ja muu käibevara allahindlus

Muud ärikulud	Ebaregulaarselt äritegevuse käigus tekkivad kulud, sh kahjum materiaalse ja immateriaalse põhivara ning kinnisvarainvesteeringute müügist; kahjum kinnisvarainvesteeringute väärtuse muutusest; trahvid ja viivised; netokahjum valuutakursimuutustest nõuetelt ostjate vastu ja kohustustelt tarnijate ees (juhul kui tulemuseks on netokasum, kajastatakse see kirjel “Muud äritulud”)
Ärikasum (-kahjum)	
Kasum (kahjum) tütarettevõtetest	Kapitaliosaluse meetodil või õiglase väärtuse meetodil investeeringutelt tütarettevõttesse arvestatud kasum/kahjum soetusmaksumuse meetodi korral dividenditulu ja allahindlused ning kasum/kahjum tütarettevõtete müügist
Kasum (kahjum) sidusettevõtetest	Kapitaliosaluse meetodil või õiglase väärtuse meetodil investeeringutelt sidusettevõttesse arvestatud kasum/kahjum, soetusmaksumuse meetodi korral dividenditulu ja allahindlused ning kasum/kahjum sidusettevõtete müügist
Kasum (kahjum) finantsinvesteeringutelt	Kasum (kahjum) pika- ja lühiajalistelt finantsinvesteeringutelt, sh müügist ja ümberhindlustest õiglasele väärtusele
Intressikulud	Intressikulud laenudelt, võlakirjadelt, kapitalirendilepingutelt ja muudelt intressikandvatelt võlakohustustelt
Muud finantstulud ja –kulud	Kasum (kahjum) finantseerimis- ja investeerimistegevusega seotud välisvaluutas fikseeritud nõuete ja kohustuste (näit. antud ja saadud laenud) valuutakursside muutustest, intressitulud ja muud finantstulud ja –kulud, mis ei ole seotud tütar- ja sidusettevõtetega ning muude finantsinvesteeringutega
Kasum (kahjum) enne tulumaksustamist	
Tulumaks	Dividendide tulumaksu kulu (kajastatakse dividendide väljakuulutamise hetkel) ning välismaal asuvatest tütarettevõtetest tulenev tasumisele kuuluva tulumaksu kulu või tulu ja edasilükkunud tulumaksu kulu või tulu
Aruandeaasta kasum (kahjum)	
Sh Emaettevõtte omanike osa kasumist (kahjumist)	Kirjet kasutatakse konsolideeritud kasumiaruandes kajastamaks emettevõtte omanikele kuuluvat osa kontserni kasumist (kahjumist)
Vähemusomanike osa kasumist (kahjumist)	Kirjet kasutatakse konsolideeritud kasumiaruandes kajastamaks kontserni ettevõtete vähemusomanikele kuuluvat osa kontserni kasumist (kahjumist)

Kasumiaruanne - skeem 2

Müügitulu	Aruandeperioodil toodete, kaupade ja teenuste müügist saadud tulu (arvestatud vastavalt juhendile RTJ 10 "Tulu kajastamine")
Müüdnud toodangu (kaupade, teenuste) kulu	Aruandeperioodil müüdnud toodete, kaupade ja teenuste maksumus (sh tootmistegevusega seotud põhivara amortisatsioonikulu ning allahindlused) ning tootmiskaod ja muud sarnased tootmiskulud, mida ei lülitata müüdnud toodete maksumusse. Müüdnud toodangu (kaupade, teenuste) kulu arvestatakse samasugustest põhimõtetest ja kogustest lähtuvalt, nagu on arvestatud müügitulu.
Brutokasum (-kahjum)	
Turustuskulud	Ettevõttes turustusfunktsiooni täitmiseks tehtud kulud (sh turustusega tegeleva personali töötasud, turustusega seotud põhivara amortisatsioonikulu ja allahindlused, turustuseesmärgil tehtud transpordikulu, reklaamikulu jne.)
Üldhalduskulud	Ettevõttes üldhaldusfunktsiooni täitmiseks tehtud kulud (sh üldhaldus- ja juhtivpersonalitöötasud, administratiivhoonete ja –seadmete amortisatsioonikulu ja allahindlused, valdav osa konsultatsioonikuludest jne.)
Muud äritulud	Ebaregulaarselt äritegevuse käigus tekkivad tulud, sh kasum materiaalse ja immateriaalse põhivara ning kinnisvarainvesteeringute müügist; kasum kinnisvarainvesteeringute väärtuse muutusest; saadud trahvid ja viivised; netokasum valuutakursimuutustest nõuetelt ostjate vastu ja kohustustelt tarnijate ees (juhul kui tulemuseks on netokahjum, kajastatakse see kirjel "Muud ärikulud")
Muud ärikulud	Ebaregulaarselt äritegevuse käigus tekkivad kulud, sh kahjum materiaalse ja immateriaalse põhivara ning kinnisvarainvesteeringute müügist; kahjum kinnisvarainvesteeringute väärtuse muutusest; trahvid ja viivised; netokahjum valuutakursimuutustest nõuetelt ostjate vastu ja kohustustelt tarnijate ees (juhul kui tulemuseks on netokasum, kajastatakse see kirjel "Muud äritulud")
Ärikasum (-kahjum)	
Kasum (kahjum) tütarettevõtetelt	Kapitaliosaluse meetodil või õiglase väärtuse meetodil investeeringutelt tütarettevõtetesse arvestatud kasum/kahjum, soetusmaksumuse meetodi korral dividenditulu ja allahindlused ning kasum/kahjum tütarettevõtete müügist
Kasum (kahjum) sidusettevõtetelt	Kapitaliosaluse meetodil või õiglase väärtuse meetodil investeeringutelt sidusettevõtetesse arvestatud kasum/kahjum, soetusmaksumuse meetodi korral dividenditulu ja allahindlused ning kasum/kahjum sidusettevõtete müügist
Kasum (kahjum) finantsinvesteeringutelt	Kasum (kahjum) pika- ja lühiajalistelt finantsinvesteeringutelt, sh müügist ja ümberhindlustest õiglasele väärtusele
Intressikulud	Intressikulud laenudelt, võlakirjadelt, kapitalirendilepingutelt ja muudelt intressikandvatelt võlakohustustelt

Muud finantstulud ja –kulud	Kasum (kahjum) finantseerimis- ja investeerimistegevusega seotud välisvaluutas fikseeritud nõuete ja kohustuste (näit. antud ja saadud laenud) valuutakursside muutustest, intressitulud ja muud finantstulud ja –kulud, mis ei ole seotud tütar- ja sidusettevõtetega ning muude finantsinvesteeringutega.
Kasum (kahjum) enne maksustamist	
Tulumaks	Dividendide tulumaksu kulu (kajastatakse dividendide väljakuulutamise hetkel) ning välismaal asuvatest tütarettevõtetest tulenev tasumisele kuuluva tulumaksu kulu või tulu ja edasilükkunud tulumaksu kulu või tulu
Aruandeaasta kasum (kahjum)	
Sh Emaettevõtte omanike osa kasumist (kahjumist)	Kirjet kasutatakse konsolideeritud kasumiaruandes kajastamiseks emaettevõtte omanikele kuuluvat osa kontserni kasumist (kahjumist).
Vähemusomanike osa kasumist (kahjumist)	Kirjet kasutatakse konsolideeritud kasumiaruandes kajastamiseks kontserni ettevõtete vähemusomanikele kuuluvat osa kontserni kasumist (kahjumist).

Koondkasumiaruanne

Ettevõtted, kellel esineb selliseid kasumeid ja kahjumeid, mida vastavalt käesoleva juhendi paragrahvile 31 ei kajastata kasumiaruandes (muu koondkasum või –kahjum), esitavad lisaks kasumiaruandele ka koondkasumiaruande. Koondkasumiaruanne esitatakse kasumiaruande järel eraldi aruandena.

Kasumiaruanne

[Koostatud kas vastavalt skeemile 1 või 2]

Koondkasumiaruanne

Aruandeaasta kasum (kahjum)	Kasumiaruandest
Muu koondkasum (-kahjum)	
Realiseerimata kursivahed	Välismaise äriüksuse finantsnäitajate ümberarvestamisel tema arvestusvaluutast esitusvaluutasse tekkinud vahed (RTJ 1 paragrahv 91)
(Muu kasumi või kahjumi nimetus)	Muud kasumid ja kahjumid, mille kajastamist Raamatupidamise Toimkonna juhendid ei reguleeri, kuid mis vastavalt SME IFRSile või IFRSile kajastatakse koondkasumiaruandes (näiteks rahavoogude riskimaandamisinstrumentide ümberhindlusel tekkinud kasumite ja kahjumite efektiivne osa vastavalt SME IFRS peatükile 12 või standardile IAS 39)
Aruandeaasta muu koondkasum (-kahjum)	
Aruandeaasta koondkasum (-kahjum)	Kasum (kahjum) + muu koondkasum (-kahjum)
Emaettevõtte omanike osa koondkasumist (-kahjumist)	
Vähemusomanike osa koondkasumist (-kahjumist)	

LISA 3 – NÄIDIS RAHAVOOGUDE ARUANNE (kaudmeetodil)

	2013	2012
Rahavood äritegevusest		
Ärikasum		
<u>Korrigeerimised:</u>		
Põhivara kulum ja väärtuse langus		
Kasum (kahjum) põhivara müügist		
Äritegevusega seotud nõuete ja ettemaksete muutus		
Varude muutus		
Äritegevusega seotud kohustuste ja ettemaksete muutus		
Makstud intressid ³		
Makstud ettevõtte tulumaks ⁴		
Laekumised sihtfinantseerimisest		
Kokku rahavood äritegevusest		
Rahavood investeerimistegevusest		
Tasutud materiaalse ja immateriaalse põhivara soetamisel		
Laekunud materiaalse ja immateriaalse põhivara müügist		
Tasutud bioloogilise vara soetamisel		
Laekunud bioloogilise vara müügist		
Tasutud kinnisvarainvesteeringute soetamisel		
Laekunud kinnisvarainvesteeringute müügist		
Laekumised sihtfinantseerimisest		
Tasutud tütarettevõtete soetamisel		
Laekunud tütarettevõtete müügist		
Tasutud sidusettevõtete soetamisel		
Laekunud sidusettevõtete müügist		
Tasutud muude finantsinvesteeringute soetamisel		
Laekunud muude finantsinvesteeringute müügist		
Antud laenud		
Antud laenude tagasimaksed		
Laekunud intressid ⁵		
Laekunud dividendid ⁶		
Kokku rahavood investeerimistegevusest		
Rahavood finantseerimistegevusest		
Saadud laenud		
Saadud laenude tagasimaksed		
Arvelduskrediidi saldo muutus		
Kapitalirendi põhiosa tagasimaksed		
Laekunud aktsiate või osade emiteerimisest		
Laekunud omaaktsiate või -osade müügist		
Tasutud omaaktsiate või -osade tagasiostmisel		
Makstud dividendid		

³ Alternatiivina on lubatud kajastada finantseerimistegevuse rahavoogudes.

⁴ Alternatiivina on lubatud kajastada finantseerimistegevuse rahavoogudes.

⁵ Alternatiivina on lubatud kajastada äritegevuse rahavoogudes.

⁶ Alternatiivina on lubatud kajastada äritegevuse rahavoogudes.

Kokku rahavood finantseerimistegevusest

Rahavood kokku

Raha ja rahalähendid perioodi alguses

Raha ja rahalähendite muutus

Valuutakursside muutuste mõju

Raha ja rahalähendid perioodi lõpus

LISA 4 – NÄIDIS OMAKAPITALI MUUTUSTE ARUANNE

(a) Konsolideeritud aruandes

	Emaettevõtte omanikele kuuluv omakapital						Kokku	Vähemus- osalus	Kokku
	Aksia kapital	Üle- kurs	Oma- aktsiad	Kohustuslik reserv- kapital	Muud reservid	Jaotamata kasum			
Saldo 1. jaanuaril 2012	X	X	(X)	X	(X)	X	X	X	X
Arvestuspõhimõtete muutuste mõju						(X)	(X)		(X)
Korrigeeritud saldo	X	X	(X)	X	(X)	X	X	X	X
Aruandeperioodi koondkasum						X	X	X	X
Jaotatud dividendid						(X)	(X)	(X)	(X)
Muutused reservides				X		(X)	-		-
Emiteeritud aktsiakapital	X	X					X		X
Saldo 31. detsembril 2012	X	X	(X)	X	(X)	X	X	X	X
Aruandeperioodi koondkasum						(X)	X	X	X
Jaotatud dividendid						(X)	(X)	(X)	(X)
Emiteeritud aktsiakapital	X	X					X		X
Muud muutused omakapitalis	X/(X)	X/(X)	X/(X)	X/(X)	X/(X)	X/(X)	X/(X)	X/(X)	X/(X)
Saldo 31. detsembril 2013	X	X	(X)	X	(X)	X	X	X	X

(b) Konsolideerimata aruandes

	Aksia kapital	Üle- kurs	Oma- aktsiad	Kohustuslik reservkapital	Jaotamata kasum	Kokku
Saldo 1. jaanuaril 2012	X	X	(X)	X	X	X
Arvestuspõhimõtete muutuste mõju					(X)	(X)
Korrigeeritud saldo	X	X	(X)	X	X	X
Aruandeperioodi koondkasum					X	X
Jaotatud dividendid					(X)	(X)
Muutused reservides				X	(X)	-
Emiteeritud aktsiakapital	X	X				X
Saldo 31. detsembril 2012	X	X	(X)	X	X	X
Aruandeperioodi koondkasum					X	X
Jaotatud dividendid					(X)	(X)
Emiteeritud aktsiakapital	X	X				X
Muud muutused omakapitalis	X/(X)	X/(X)	X/(X)	X/(X)	X/(X)	X/(X)
Saldo 31. detsembril 2013	X	X	(X)	X	X	X