

RTJ 2 NÕUDED INFORMATSIOONI ESITUSVIISILE RAAMATUPIDAMISE AASTAARUANDES

SISUKORD	punktid
EESMÄRK JA KOOSTAMISE ALUSED	1-2
RAKENDUSALA	3
MÕISTED	4
RAAMATUPIDAMISE AASTAARUANDE OSAD JA VORMISTAMISE ÜLDNÕUDED	5-9
BILANSS	10-20
Üldreeglid	10-11
Spetsiifilised bilansiskeemid	12-13
Varade ja kohustiste lühi- ja pikaajaline eristamine	14-19
Varade ja kohustiste 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
RAAMATUPIDAMISE AASTAARUANDE LISAD	48-50
SEOTUD OSAPOOLTE MÕISTE	51-55
VÕRDLUS SME IFRS-GA	56-58
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 finantsaruandluse standardi kohaselt koostatavates raamatupidamise aastaaruannetes (edaspidi ka *raamatupidamise aruanne*). Eesti finantsaruandluse standard on rahvusvaheliselt tunnustatud arvestuse ja aruandluse põhimõtetele tuginev avalikkusele suunatud finantsaruandluse nõuete kogum, mille põhinõuded kehtestatakse raamatupidamise seadusega ning mida täpsustab raamatupidamise seaduse § 34 lõike 4 alusel kehtestatud valdkonna eest vastutava ministri määrus (edaspidi *toimkonna juhend* või lühendatult *RTJ*).

2. RTJ 2 lähtub SME IFRS-i peatükkidest 2 „Põhimõtted ja alusprintsüübid“ („*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 IFRS-i paragrahvidele, millel juhendi nõuded tuginevad. RTJ 2 võrdlus SME IFRS-ga on toodud punktides 56-58. Valdkondades, kus RTJ 2 ei täpsusta mingit spetsiifilist arvestuspõhimõtet, kuid see on reguleeritud SME IFRS-s, on soovitatav lähtuda SME IFRS-s kirjeldatud arvestuspõhimõttest.

RAKENDUSALA

3. RTJ 2 “Nõuded informatsiooni esitusviisile raamatupidamise aastaaruandes” tuleb rakendada kõigi Eesti finantsaruandluse standardi kohaselt koostatavate raamatupidamise aastaaruannete vormistamisel.

MÕISTED

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

Bilanss on raamatupidamisaruanne, mis kajastab teatud kuupäeva seisuga raamatupidamiskohustuslase finantsseisundit (vara, kohustisi ja omakapitali).

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

Rahavoogude aruanne on raamatupidamisaruanne, mis kajastab

raamatupidamiskohustuslase aruandeperioodi rahavoogusid (raha ja raha lähendite¹ laekumisi ning väljamakseid).

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

RAAMATUPIDAMISE AASTAARUANDE OSAD JA VORMISTAMISE ÜLDNÕUDED

5. Täismahus raamatupidamise aastaaruanne koosneb järgmistest põhiaruannetest ja lisadest (SME IFRS 3.17):

- (a) bilanss;*
- (b) kasumiaruanne (ettevõtted, kellel esineb selliseid kasumeid ja kahjumeid, mida vastavalt käesoleva juhendi punktile 31 ei kajastata kasumiaruandes, esitavad lisaks ka koondkasumiaruande);*
- (c) rahavoogude aruanne;*
- (d) omakapitali muutuste aruanne; ja*
- (e) lisad vastavalt RTJ 15 „Lisades avalikustatav informatsioon“ punktide 5-58 nõuetele.*

6. Vastavalt raamatupidamise seaduse § 15 lõikele 2¹ võivad väike- ja mikroettevõtjad² koostada täismahus raamatupidamise aastaaruande asemel lühendatud raamatupidamise aastaaruande, lähtudes järgnevatest nõuetest:

- (a) väikeettevõtja lühendatud raamatupidamise aastaaruanne koosneb vähemalt kahest põhiaruandest – bilansist ja kasumiaruandest ning RTJ 15 „Lisades avalikustatav informatsioon“ punktis 59 sätestatud lisadest;*
- (b) mikroettevõtja lühendatud raamatupidamise aastaaruanne koosneb vähemalt kahest põhiaruandest – bilansist ja kasumiaruandest ning RTJ 15 „Lisades avalikustatav informatsioon“ punktis 60 sätestatud lisadest.*

7. Mikro- ja väikeettevõtja võivad koostada suurema kategooria ettevõtja raamatupidamise aastaaruande, mikro- või väikeettevõtja lühendatud aastaaruande asemel.

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

9. Raamatupidamise aastaaruanne koostatakse eesti keeles ja Eestis ametlikult kehtiva vääringu järgi, märkides arvnäitajate puhul kasutatud täpsusastme (nt tuhandetes vääringuühikutes). (SME IFRS 3.23 (d), (e))

¹ Praktikasse kasutatakse „rahalähendite“ asemel sageli ka mõistet „raha ekvivalendid“.

² Mõisted on defineeritud raamatupidamise seaduse §-s 3.

BILANSS

Üldreeglid

10. Raamatupidamiskohustuslane (v.a käesoleva juhendi punktis 12 nimetatud raamatupidamiskohustuslane), kes koostab oma raamatupidamise aastaaruande vastavalt Eesti finantsaruandluse standardile, peab kasutama raamatupidamise seaduse lisas 1 esitatud bilansiskeemi.

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

Spetsiifilised bilansiskeemid

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

13. Raamatupidamise seaduse lisas 1 kirjeldatust erineva bilansiskeemi valikul tuleb muu hulgas lähtuda raamatupidamise seaduse §-s 15 nimetatud raamatupidamise aastaaruande eesmärgist, vastaval tegevusalal tegutsemist reguleerivate õigusaktide nõuetest, rahvusvaheliselt tunnustatud arvestuse ja aruandluse põhimõtetest, vastavaid valdkondi reguleerivatest toimkonna juhenditest ning rahvusvahelisest tavast antud tegevusalal, riigiraamatupidamiskohustuslase puhul ka avaliku sektori finantsarvestuse ja -aruandluse juhendi nõuetest.

Varade ja kohustiste lühi- ja pikaajaline eristamine

14. Varad ja kohustised liigitatakse bilansis vastavalt kasutuseale ja maksetähtajale. Lühiajalise kasutuseaga varasid nimetatakse käibevaradeks ning pikaajalise kasutuseaga varasid nimetatakse põhivaradeks. Maksetähtajast lähtuvalt eristatakse lühiajalisi ja pikaajalisi kohustisi. (SME IFRS 4.4)

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

16. Käibevaradena kajastatakse järgnevaid varasid:

(a) raha ja rahalähendeid, v.a juhul kui neid ei ole võimalik kasutada vähemalt 12 kuu jooksul alates aruandekuupäevast;

(b) varasid, mis eeldatavasti realiseeritakse ettevõtte tavapärase äritsükli käigus (isegi juhul kui see on pikem kui 12 kuud; nt varud ja nõuded ostjate vastu);

(c) varasid, mida hoitakse eelkõige kauplemiseesmärgil (nt kauplemiseesmärgil hoitavad finantsinvesteeringud); ja

(d) varasid, mida tõenäoliselt suudetakse realiseerida lähema 12 kuu jooksul aruandekuupäevast (nt finantsinvesteeringud, mida plaanitakse ja tõenäoliselt suudetakse müüa 12 kuu jooksul).

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

17. Lühiajaliste kohustistena kajastatakse järgnevaid kohustisi:

(a) kohustisi, mis eeldatavasti arveldatakse ettevõtte tavapärase äritsükli jooksul (nt võlad tarnijatele);

(b) kohustisi, mida hoitakse eelkõige kauplemiseesmärgil;

(c) kohustisi, mille maksetähtaeg on 12 kuu jooksul alates aruandekuupäevast (nt lühiajalised laenud).

Kõiki muid kohustisi kajastatakse pikaajaliste kohustistena. (SME IFRS 4.7, 4.8)

18. Laenu, mille tagasimakse tähtaeg on 12 kuu jooksul alates aruandekuupäevast, kajastatakse lühiajalise kohustisena, v.a juhul kui aruandekuupäeval on ettevõttel võimalik antud laenu kas pikendada või refinantseerida (nt on sõlmitud vastav leping) ning ta kavatsseb seda võimalust kasutada. Juhul kui ettevõttel on küll kavatsus laenu pikendada või refinantseerida, kuid aruandekuupäevaks puudub kindlus selle kavatsuse realiseerumises (nt puudub laenu pikendamise või refinantseerimise kokkulepe), kajastatakse antud laenu lühiajalise kohustisena, isegi juhul kui pärast aruandekuupäeva laen pikendati või refinantseeriti. (SME IFRS 4.7 (d))

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

Varade ja kohustiste saldeerimine (kajastamine netosummas)

20. Varasid ja kohustisi ei saldeerita omavahel bilansis, v.a juhul kui ettevõttel on juriidiline õigus varade ja kohustiste tasaarveldamiseks ning on tõenäoline, et ta seda õigust kasutab. (SME IFRS 2.126)

Näide 1 – nõuete ja kohustuste bilansis netosummas kajastamine

Ettevõtte on sõlminud teise osapoolega lepingu, mille alusel omavahelisi nõudeid ja kohustisi jooksvalt ei tasuta, vaid need tasaarveldatakse üks kord aastas.

Lähtudes ülalnimetatud lepingust, kajastab ettevõtte teise osapoolega tekkinud nõudeid ja kohustisi bilansis netosummana.

Näide 2 – nõuete ja kohustuste bilansis netosummas kajastamine ei ole lubatud

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

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

KASUMIARUANNE JA KOONDKASUMIARUANNE

Kasumiaruande üldreeglid

21. Raamatupidamiskohustuslane (v.a käesoleva juhendi punktis 26 nimetatud raamatupidamiskohustuslane), kes koostab oma raamatupidamise aastaaruande vastavalt Eesti finantsaruandluse standardile, peab kasutama ühte raamatupidamise seaduse lisas 2 esitatud kasumiaruande skeemidest.

22. Kasumiaruande skeemis 1 on ärikulud liigendatud lähtudes kulude olemusest (nt 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 (nt müüdnud 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 (nt tööjõukulud) tuleb jagada erinevate funktsioonide vahel vastavalt nende seotusele erinevate funktsioonidega. Skeem 2 alusel liigendatud kasumiaruanne 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 aruande kasutajatele asjakohasemat ja tõepärasemat informatsiooni ettevõtte finantstulemuse 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 liigendus sõltub ettevõtte tegevusvaldkonnast ja selles valdkonnas väljakujunenud rahvusvahelisest praktikast. Raamatupidamiskohustuslane, v.a mikroettevõtja, 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 (nt krediidasutused, kindlustusandjad, investeerimisühingud, fondivalitsejad, mittetulundusühingud ja riigiraamatupidamiskohustuslased), võib raamatupidamiskohustuslane kasutada raamatupidamise seaduse lisas 2 esitatutest erinevat kasumiaruande skeemi.

27. Raamatupidamise seaduse lisas 2 kirjeldatust erineva kasumiaruande skeemi valikul tuleb lähtuda raamatupidamise seaduse §-s 15 nimetatud raamatupidamise aastaaruande eesmärgist, vastaval tegevusalal tegutsemist reguleerivate õigusaktide nõuetest, rahvusvaheliselt tunnustatud arvestuse ja aruandluse põhimõtetest, vastavaid valdkondi reguleerivatest toimkonna juhenditest ning rahvusvahelisest tavast antud tegevusalal, riigiraamatupidamiskohustuslase puhul ka avaliku sektori finantsarvestuse ja – aruandluse juhendi nõuetest.

Tulude ja kulude saldeerimine (kajastamine netosummas)

28. Tulusid ja kulusid ei saldeerita omavahel kasumiaruandes, v.a põhitegevusega mitteseotud tulud ja kulud, mis on tekkinud ühest ja samast või mitmest sarnasest tehingust ja mis ei ole eraldivõetuna olulised. (SME IFRS 2.126)

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) põhivarade müügist kajastatakse netosummana (põhivarade müügist saadud tulu miinus müüdud vara bilansiline maksumus ja kaasnevad müügikulutused) ;
- (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 (nt kompensatsioon kolmandalt osapoolt);
- (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 punktile 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. Vastavalt toimkonna juhenditele ei kajastata teatud kasumeid ja kahjumeid kasumiaruandes. Sellised kasumid ja kahjumid moodustavad muu koondkasumi või -kahjumi ning nendeks on (SME IFRS 5.4):

- (a) välismaise äritegevuse finantsnäitajate ümberarvestamisel tema arvestusvaluutatast esitusvaluutasse tekkinud vahed (RTJ 1 punkt 91);
- (b) muud kasumid ja kahjumid, mille kajastamist toimkonna juhendid ei reguleeri, kuid mis vastavalt SME IFRS-le või IFRS-le kajastatakse koondkasumiaruandes (nt rahavoogude riskimaandamisinstrumentide

ümberhindlusele tekkinud kasumite ja kahjumite efektiivne osa vastavalt SME IFRS peatükile 11).

32. Koondkasumiaruandes esitatakse perioodi koondkasum, mis koosneb kasumiaruandes kajastatud aruandeperioodi kasumist/kahjumist ning käesoleva juhendi punktis 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 lisas 2.

RAHAVOOGUDE ARUANNE

Üldreeglid

34. *Rahavoogude aruandes kajastatakse raamatupidamiskohustuslase aruandeperioodi laekumisi ja väljamakseid, rühmitatuna vastavalt nende eesmärgile äri-, investeerimis- ja finantseerimistegevuse rahavooks. Mikro- ja väikeettevõtjal ei ole lühendatud raamatupidamise aastaaruandes kohustust rahavoogude aruannet esitada.*

35. Rahavoogude aruande koostamisel on eesmärgiks 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 lisas 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 liigid, 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 kasumit või kahjumit (SME IFRS 7.8):
- (a) mitterahaliste majandustehingute mõjuga (nt amortisatsioon, eraldise moodustamine);
 - (b) äritegevusega seotud varade ja kohustiste saldode muutusega; ning
 - (c) investeerimis- või finantseerimistegevusest tulenevate rahavoogudega seotud tulude ja kuludega (nt kasum põhivarade või finantsinvesteeringute müügist).

Rahavood investeerimistegevusest

- 40.** Investeerimistegevusest tulenevaid rahavoogusid kajastatakse otsemeetodil (SME IFRS 7.9, 7.10). Brutosummadena esitatakse kõik põhilised investeerimistegevusega seotud laekumiste ja väljamaksete liigid (ostmisel tehtud väljamaksed tuleb näidata eraldi müügil laekunud summadest), sealhulgas (SME IFRS 7.5):

- (a) materiaalse ja immateriaalse põhivarade 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 (v.a finantsasutused, kelle jaoks laenude väljastamine on üks põhitegevustest);
- (f) antud laenude laekumised (v.a finantsasutused, kelle jaoks laenude väljastamine on üks põhitegevustest);
- (g) kauplemiseesmärgil soetatud derivatiivide ost ja müük (v.a finantsasutused, kelle jaoks see kuulub põhitegevuse hulka);
- (h) saadud intressid ja dividendid (v.a finantsasutused, kelle jaoks see on osa äritegevuse rahavoogudest. Alternatiivina on lubatud saadud intresse ja dividendide kajastada äritegevuse all ka muudel ettevõtetel. SME IFRS 7.15).

Rahavood finantseerimistegevusest

- 41.** Finantseerimistegevusest tulenevaid rahavoogusid kajastatakse otsemeetodil (SME IFRS 7.9, 7.10). Brutosummadena esitatakse kõik põhilised finantseerimistegevusega seotud laekumiste ja väljamaksete liigid (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, 30,19)

43. Välismaal asuvate tütarettevõtete ja muude äritegevuste 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, 30,19)

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 väikeettevõtjal ei ole lühendatud raamatupidamise aastaaruandes kohustust omakapitali muutuste aruannet esitada.*

46. Omakapitali muutuste aruandes tuuakse eraldi välja (SME IFRS 6.2, 6.3):

- (a) omanike poolt kapitali tehtud sissemaksed (nt aktsiakapitali suurendamine);
- (b) omanikele tehtud väljamaksed omakapitalist (nt jaotatud dividendid);
- (c) kasumiaruandes kajastatud aruandeperioodi puhaskasum või –kahjum (ettevõtted, kes koostavad vastavalt käesoleva juhendi punktile 30 koondkasumiaruande, esitavad puhaskasumi või –kahjumi asemel aruandeperioodi koondkasumi);
- (d) arvestuspõhimõtete muutuste mõju omakapitali kirjetele (nt jaotamata kasumi tagasiulatuva korrigeerimine seoses uue toimikonna juhendi rakendamisega);
- (e) reservide suurendamised ja vähendamised (sh muutused kohustuslikus reservkapitalis);
- (f) vigade korrigeerimise mõju omakapitali kirjetele;
- (g) tehingud omaaktsiate ja -osadega;
- (h) aktsiate ja osade tühistamised;
- (i) muud omakapitali kirjeid mõjutanud majandustehingud.

47. Omakapitali muutuste aruande koostamisel on soovitatav kasutada käesoleva juhendi lisas 4 esitatud vormi.

RAAMATUPIDAMISE AASTAARUANDE LISAD

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

49. Täismahus raamatupidamise aastaaruande lisades on raamatupidamiskohustuslane kohustatud täiendavalt 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 asjakohase ja tõepäraselt esitatud ülevaate andmiseks raamatupidamiskohustuslase finantsseisundist, -tulemusest 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 majandusaasta aruannet 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, nt 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 valitsevat või olulist mõju aruandva ettevõtte üle (nt 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 valitseva mõju all (st nad on kas sama kontserni liikmed või samal isikul on nende üle valitsev mõju (või selle isiku lähedasel pereliikmel));**
- (b) üks ettevõtte on kolmanda osapoole (kelleks võib olla nii ettevõtte kui isik) valitseva mõju all olev 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 valitsevat või olulist mõju;**
- (d) ettevõtte on aruandva ettevõtte valitseva või olulise mõju all;**
- (e) ettevõtted, mille üle punkti 52 alapunktis (a) määratletud isikud (või nende lähedased pereliikmed) omavad valitsevat või olulist mõju;**

(f) ettevõtted, mille juhtkonda kuuluvad isikud (või nende lähedased pereliikmed), kes omavad valitsevat 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. Seotud osapooleks ei ole (SME IFRS 33.4):

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

VÕRDLUS SME IFRS-GA

56. RTJ 2 sätestatud nõuded täismahus raamatupidamise aastaaruande osadele ja nende esitusele on üldjoontes kooskõlas SME IFRS peatükkides 2 kuni 8 sätestatud nõuetega (SME IFRS ei näe ette võimalust lühendatud aastaaruande koostamiseks, nagu see on Eestis vastavalt raamatupidamise seadusele lubatud mikro- ja väikeettevõtjatele). 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. RTJ 2 selline nõue puudub.

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

58. Seotud osapoolte mõiste on kooskõlas SME IFRS peatükiga 33, v.a järgmine asjaolu: toimkonna juhendites (vt RTJ 11 „Äriühendused ning tütar- ja sidusettevõtete kajastamine“) ei ole erinevalt SME IFRS-st eraldi sätteid ühisettevõtete mõiste ja kajastamise kohta, vaid neid käsitletakse sidusettevõtetena. Sellest tulenevalt ei sisalda ka käesolevas juhendis toodud seotud osapoole mõiste viiteid ühisettevõtetele. Toimkonna hinnangul ei teki siiski valdava enamuse Eesti ettevõtete jaoks erinevusi seotud osapoolte määramisel vastavalt Eesti finantsaruandluse standardile ja SME IFRS-le.

LISA 1 – BILANSIKIRJETE SELGITUS

Alljärgnev tabel annab ülevaate erinevate bilansikirjete sisust, antud kirjel kajastatavate objektide arvestuspõhimõtetest ning viitab teistele toimkonna juhenditele, kus on põhjalikumalt käsitletud antud objektide arvestust. Sõltuvalt konkreetse raamatupidamiskohustuslase äritegevuse spetsiifikast võib osutuda 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 toimkonna juhendites. Sõltuvalt ettevõtte suurusest võib raamatupidamise seadus nõuda või lubada teatud kirjete esitamist bilansi asemel raamatupidamise aastaaruande lisades.

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

<i>Bilansikirje</i>	<i>Kirje sisu ja alaliigendused</i>	<i>Arvestuspõhimõte</i>	<i>Viide juhendile</i>
VARAD (AKTIVA)			
Käibevarad			
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), v.a ettemaksed ja maksusaldod	RTJ 3 (v.a ettemakstud kulud ja maksusaldod)
Varud	Varud vastavalt RTJ 4 definitsioonile. Põhilised grupid: tooraine ja materjal, lõpetamata toodang, valmistoodang, müügiks ostetud kaubad, ettemaksed varude eest, tagastatavad varad	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 usaldusväärselt hinnatav mõistliku kulu ja pingutusega, soetusmaksumus miinus akumuleeritud kulum ja allahindlused)	RTJ 7

Käibevarad kokku			
Põhivarad			
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 aruandekuupäeva	Korrigeeritud soetusmaksumuse, õiglase väärtuse või soetusmaksumuse meetod	RTJ 3
Nõuded ja tehtud ettemaksed	Pikaajalised laenu- ja muud nõuded, edasilükkunud tulumaks	Korrigeeritud soetusmaksumus, v.a 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 õiglane väärtus ei ole usaldusväärselt hinnatav mõistliku kulu ja pingutusega, soetusmaksumus miinus akumulieeritud kulum ja allahindlused)	RTJ 6
Materiaalsed põhivarad	Materiaalsed põhivarad vastavalt RTJ 5 definitsioonile. Materiaalsete põhivarade grupid: maa, ehitised (hooned, rajatised, teed), masinad ja seadmed (tootmiseseadmed, transpordivahendid ja muud seadmed), muud materiaalsed põhivarad (inventar, mööbel, kontoritehnika), lõpetamata ehitised ja ettemaksed	Soetusmaksumus miinus akumulieeritud kulum ja allahindlused	RTJ 5
Bioloogilised varad	Bioloogilised varad vastavalt RTJ 7 definitsioonile	Õiglane väärtus (juhul kui õiglane väärtus ei ole usaldusväärselt hinnatav mõistliku kulu ja pingutusega, soetusmaksumus miinus akumulieeritud kulum ja allahindlused)	RTJ 7
Immateriaalsed põhivarad	Immateriaalsed põhivarad vastavalt RTJ 5 definitsioonile. Immateriaalsete põhivarade grupid: firmaväärtus (äriühenduste käigus tekkinud firmaväärtus vastavalt RTJ 11), muud immateriaalsed põhivarad, ettemaksed immateriaalsete põhivarade eest	Soetusmaksumus miinus akumulieeritud kulum ja allahindlused	RTJ 5
Põhivarad kokku			
VARAD (AKTIVA) KOKKU			

KOHUSTISED JA OMAKAPITAL (PASSIVA)			
Kohustised			
Lühiajalised kohustised			
Laenukohustised	Lühiajalised (kuni 12 kuulise tähtajaga) laenud, võlakirjad, kapitalirendikohustised, arvelduskrediit ja muud finantseerimise eesmärgil tekkinud võlakohustised, pikaajaliste laenukohustiste tagasimaksed järgmisel perioodil (st lähema 12 kuu jooksul), konverteeritavad võlakohustised (lühiajalised vahetusvõlakirjad või eelisaktsiad, mida on võimalik konverteerida ettevõtte aktsiate või osade vastu)	Korrigeeritud soetusmaksumus (konverteeritavate laenukohustiste puhul tuleb vajadusel eraldada omakapitali komponent). Kapitalirendikohustiste 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, v.a ettemaksed ja maksusaldod	RTJ 3 (v.a saadud ettemaksed ja maksusaldod)
Eraldised	Kohustised, mille realiseerumise aeg ja summa pole kindlad; realiseeruvad tõenäoliselt lähema 12 kuu jooksul või ettevõtte tavapärase äritsükli käigus (näit. garantiieraldised, restruktureerimiseraldised, eraldised kohtuvaidlustega kaasnevate võimalike kulude jaoks jne)	Juhtkonna hinnang kõige tõenäolisema summa kohta, mis on vajalik eraldisega seotud kohustise 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 kohustised kokku			
Pikaajalised kohustised			
Laenukohustised	Laenud, võlakirjad ja kapitalirendikohustised (see osa, mis kuulub tagasimaksmisele hiljem kui 12 kuu pärast), konverteeritavad võlakohustised (pikaajalised vahetusvõlakirjad või eelisaktsiad, 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 aruandekuupäevast), saadud ettemaksed, edasilükkunud tulumaks	Korrigeeritud soetusmaksumus, v.a ettemaksed ja edasilükkunud tulumaks.	RTJ 3, edasilükkunud tulumaks RTJ 8 ja SME IFRS peatükk 29

Eraldised	Kohustised, mille realiseerumise aeg ja summa pole kindlad; realiseeruvad tõenäoliselt hiljem kui 12 kuu jooksul aruandekuupäevast (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 kohustise 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 kohustised kokku			
Kohustised kokku			
Omakapital			
Vähemusosalus (seda kirjet kasutatakse ainult konsolideeritud aruannetes)	See osa konsolideerimisgruppi kuuluvate tütarettevõtete netovarast, mis ei kuulu emettevõttele	Vastavalt RTJ 11 kirjeldatud arvestusmeetodile	RTJ 11
Emettevõtte aktsionäridele või osanikele kuuluv omakapital (seda alapealkirja kasutatakse ainult konsolideeritud aruannetes)			
Aktsiakapital või osakapital nimiväärtuses ³	Emiteeritud aktsia- või osakapitali nimiväärtus (siin ei kajastata eelisaktsiaid, mis vastavalt RTJ 3 liigituvad kohustisteks)	Aktsiate või osade nimiväärtus	
Registreerimata aktsia- või osakapital	Aruandekuupäevaks emiteeritud ja registreerimiseks esitatud, kuid äriregistris veel registreerimata aktsiad või osad. Juhul kui aruandekuupäevaks on ka avaldus uute aktsiate registreerimiseks äriregistrile esitamata, kajastatakse selliste aktsiate eest saadud tasu bilansis kohustisena.	Aktsiate või osade emiteerimishind (pärast registreerimist kajastatakse nende nimiväärtus kirjel "Aktsia- või osakapital" ja võimalik ülekursss kirjel "Ülekursss")	
Ülekursss	Aktsiate või osade emiteerimisel üle nimiväärtuse saadud tasu. Tehingutel omaaktsiatega aktsiate soetusmaksumuse ja müügihinna vahe; omaaktsiate kustutamisel aktsiate soetusmaksumuse ja nominaalväärtuse vahe;	Aktsiate või osade emiteerimisel saadud tasu õiglane väärtus (millest on maha arvatud aktsiate emiteerimisega kaasnevad kulutused), miinus emiteeritud aktsiate või osade nimiväärtus.	Tehingud omaaktsiatega - RTJ 3; Äriühendused ühise kontrolli all olevate ettevõtete vahel - RTJ 11

³ Raamatupidamiskohustuslane, kellel puudub aktsia- või osakapital, asendab selle sarnase omakapitali kategooriat iseloomustava kirjega.

	(miinus) aktsiatehingutega seotud otsekulud. Ühise kontrolli all olevate ettevõtete vahel toimuvate äriühenduste puhul – vahe soetusmaksumuse ja omandatud netovara bilansilise väärtuse vahel.	Tagasiostetud aktsiate müügil aktsiate soetusmaksumuse ja 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 (nt 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 toimkonna juhenditele ei kajastata kasumiaruandes (nt välismaal asuvate tütarettevõtete konsolideerimisel tekkiv valuutakursi vahede reserv vastavalt RTJ 11; aruannete arvestusvaluutast esitusvaluutasse ümberarvestusel tekkivad vahed vastavalt RTJ 1 jne). Muudel eesmärkidel (nt selleks, et piirata vaba omakapitali hulka) moodustatud reservid	Välismaal asuvate tütarettevõtete konsolideerimisel tekkiva valuutakursi reservi moodustamine on reguleeritud RTJ 11. Ümberarvestust arvestusvaluutast esitusvaluutasse on reguleeritud RTJ 1.	Konsolideerimisel tekkiv valuutakursi vahede reserv – RTJ 11; Aruannete arvestusvaluutast esitusvaluutasse ümberarvestusel tekkiv reserv - RTJ 1
Muu omakapital	Muu omakapital kui teistel omakapitali kirjetel eraldi väljatoodud (nt sissemaksmata osakapital (miinusega))		RTJ 3
Eelmiste perioodide jaotamata kasum (kahjum)	Eelmiste perioodide akumulieeritud kasum/kahjum, mida ei ole dividendidena jaotatud ega ettevõtte poolt muul eesmärgil kasutatud (nt 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			
KOHUSTISED 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 toimkonna juhendites. Sõltuvalt ettevõtte suurusest võib raamatupidamise seadus nõuda või lubada teatud kirjete esitamist kasumiaruande asemel raamatupidamise aastaaruande lisades. Sõltuvalt konkreetse raamatupidamiskohustuslase äritegevuse spetsiifikast võib osutuda 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 miinusmärgiga.

Kasumiaruanne - skeem 1

Müügitulu	Aruandeperioodil toodete, kaupade ja teenuste müügist saadud tulu (arvestatud vastavalt RTJ 10 "Tulu kajastamine")
Muud äritulud	Ebaregulaarselt äritegevuse käigus tekkivad tulud, sh kasum materiaalse ja immateriaalse põhivarade 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")
Põllumajanduliku toodangu varude jääkide muutus	Põllumajandusliku toodangu varude jääkide muutus, kusjuures jääkide vähenemist näidatakse kuluna ja jääkide suurenemist kulude vähendusena
Kasum (kahjum) bioloogilistelt varadelt	Bioloogiliste varade esmasest õiglases väärtuses arvelevõtmisest ja hilisemast õiglase väärtuse muutusest tulenevad kasumid ja kahjumid
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 põhivarade 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 müügitegevuse) 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)
Tööjõukulud	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
Põhivarade kulum ja väärtuse langus	Materiaalsetelt ja immateriaalsetelt põhivaradelt ja soetusmaksumuse meetodil kajastatavatelt kinnisvarainvesteeringutelt arvestatud amortisatsioonikulu, väärtuse langusest (allahindlustest ja/või mahakandmistest) tekkinud kulu ning (vastandmärgiga) allahindluse tühistamisest tekkinud kulu vähendus

Olulised käibevara allahindlused	Ebatõenäoliste nõuete, varude ja muude käibevarade allahindlus ning (vastandmärgiga) allahindluse tühistamine
Muud ärikulud	Ebaregulaarselt äritegevuse käigus tekkivad kulud, sh kahjum materiaalse ja immateriaalse põhivarade 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")
Kokku ärikasum (-kahjum)	
Kasum (kahjum) tütarettevõtjatelt	Kapitaliosaluse meetodil või õiglase väärtuse meetodil investeeringutelt tütarettevõtjatesse arvestatud kasum/kahjum soetusmaksumuse meetodi korral dividenditulu ja allahindlused ning kasum/kahjum tütarettevõtjate müügist
Kasum (kahjum) sidusettevõtjatelt	Kapitaliosaluse meetodil või õiglase väärtuse meetodil investeeringutelt sidusettevõtjatesse arvestatud kasum/kahjum, soetusmaksumuse meetodi korral dividenditulu ja allahindlused ning kasum/kahjum sidusettevõtjate müügist
Kasum (kahjum) finantsinvesteeringutelt	Kasum (kahjum) pika- ja lühiajalistelt finantsinvesteeringutelt, sh müügist ja ümberhindlustest õiglasele väärtusele
Intressitulud	Intressitulud laenudelt, võlakirjadelt, kapitalirendilepingutelt ja muudelt intressikandvatelt finantsvaradelt
Intressikulud	Intressikulud laenudelt, võlakirjadelt, kapitalirendilepingutelt ja muudelt intressikandvatelt võlakohustistelt
Muud finantstulud ja -kulud	Kasum (kahjum) finantseerimis- ja investeerimistegevusega seotud välisvaluutas fikseeritud nõuete ja kohustiste (näit. antud ja saadud laenud) valuutakursside muutustest, intressitulud ja muud finantstulud ja -kulud, mis ei ole seotud tütar- ja sidusettevõtjatega ning muude finantsinvesteeringutega
Kasum (kahjum) enne tulumaksustamist	
Tulumaks	Dividendide tulumaksu kulu (kajastatakse dividendide väljakuulutamise hetkel) ning välismaal asuvatest tütarettevõtjatest tulenev tasumisele kuuluva tulumaksu kulu või tulu ja edasilükkunud tulumaksu kulu või tulu
Aruandeaasta kasum (kahjum)	
Sh Emaettevõtja aktsionäride või osanike osa kasumist	Kirjet kasutatakse konsolideeritud kasumiaruandes kajastamaks emaettevõtja omanikele kuuluvat osa kontserni kasumist (kahjumist)
Vähemusomanike osa kasumist	Kirjet kasutatakse konsolideeritud kasumiaruandes kajastamaks kontserni ettevõtjate vähemusomanikele kuuluvat osa kontserni kasumist (kahjumist)

Kasumiaruanne - skeem 2

Müügitulu	Aruandeperioodil toodete, kaupade ja teenuste müügist saadud tulu (arvestatud vastavalt RTJ 10 "Tulu kajastamine")
Müüdnud toodangu (kaupade, teenuste) kulu	Aruandeperioodil müüdnud toodete, kaupade ja teenuste maksumus (sh tootmistevõimega seotud põhivarade amortisatsioonikulu, allahindlused ja allahindluste tühistamised) ning tootmiskadod 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)	
Kasum (kahjum) bioloogilistelt varadelt	Bioloogiliste varade esmasest õiglases väärtuses arvelevõtmisest ja hilisemast õiglase väärtuse muutusest tulenevad kasumid ja kahjumid
Turustuskulud	Ettevõttes turustusfunktsiooni täitmiseks tehtud kulud (sh turustusega tegeleva personali töötasud, turustusega seotud põhivara amortisatsioonikulu, allahindlused ja allahindluste tühistamised, turustuseesmärgil tehtud transpordikulu, reklaamikulu jne.)
Üldhalduskulud	Ettevõttes üldhaldusfunktsiooni täitmiseks tehtud kulud (sh üldhaldus- ja juhtivpersonali töötasud, administratiivhoonete ja –seadmete amortisatsioonikulu, allahindlused ja allahindluste tühistamised, valdav osa konsultatsioonikuludest jne.)
Muud äritulud	Ebaregulaarselt äritegevuse käigus tekkivad tulud, sh kasum materiaalse ja immateriaalse põhivarade 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 põhivarade 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")
Kokku ärikasum (-kahjum)	
Kasum (kahjum) tütarettevõtjalt	Kapitaliosaluse meetodil või õiglase väärtuse meetodil investeeringutelt tütarettevõtjasse arvestatud kasum/kahjum, soetusmaksumuse meetodi korral dividenditulu ja allahindlused ning kasum/kahjum tütarettevõtjate müügist
Kasum (kahjum) sidusettevõtjalt	Kapitaliosaluse meetodil või õiglase väärtuse meetodil investeeringutelt sidusettevõtjatesse arvestatud kasum/kahjum, soetusmaksumuse meetodi korral dividenditulu ja allahindlused ning kasum/kahjum sidusettevõtjate müügist
Kasum (kahjum) finantsinvesteeringutelt	Kasum (kahjum) pika- ja lühiajalistelt finantsinvesteeringutelt, sh müügist ja ümberhindlustest õiglasele väärtusele
Intressitulud	Intressitulud laenuks, võlakirjadelt, kapitalirendilepingutelt ja muudelt intressikandvatelt finantsvaradelt
Intressikulud	Intressikulud laenuks, võlakirjadelt, kapitalirendilepingutelt ja muudelt intressikandvatelt finantsvaradelt
Muud finantstulud ja –kulud	Kasum (kahjum) finantseerimis- ja investeerimistevõimega seotud välisvaluutas fikseeritud nõuete ja kohustiste (näit. antud

	ja saadud laenud) valuutakursside muutustest, intressitulud ja muud finantstulud ja –kulud, mis ei ole seotud tütar- ja sidusettevõtjatega ning muude finantsinvesteeringutega.
Kasum (kahjum) enne tulumaksustamist	
Tulumaks	Dividendide tulumaksu kulu (kajastatakse dividendide väljakuulutamise hetkel) ning välismaal asuvatest tütar-ettevõtjatest tulenev tasumisele kuuluva tulumaksu kulu või tulu ja edasilükkunud tulumaksu kulu või tulu
Aruandeaasta kasum (kahjum)	
Sh Emaettevõtja aktsionäride või osanike osa kasumist	Kirjet kasutatakse konsolideeritud kasumiaruandes kajastamiseks emaettevõtja omanikele kuuluvat osa kontserni kasumist (kahjumist).
Vähemusomanike osa kasumist	Kirjet kasutatakse konsolideeritud kasumiaruandes kajastamiseks kontserni ettevõtjate vähemusomanikele kuuluvat osa kontserni kasumist (kahjumist).

Koondkasumiaruanne

Ettevõtte, kellel esineb selliseid kasumeid ja kahjumeid, mida vastavalt käesoleva juhendi punktile 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 äritegevuse finantsnäitajate ümberarvestamisel tema arvestusvaluutast esitusvaluutasse tekkinud vahed (RTJ 1 punkt 91)
(Muu kasumi või kahjumi nimetus)	Muud kasumid ja kahjumid, mille kajastamist toimikonna juhendid ei reguleeri, kuid mis vastavalt SME IFRS-ile või IFRS-ile kajastatakse koondkasumiaruandes (nt rahavoogude riskimaandamisinstrumentide ümberhindlusest tekkinud kasumite ja kahjumite efektiivne osa vastavalt SME IFRS peatükile 11)
Aruandeaasta muu koondkasum (-kahjum)	
Aruandeaasta koondkasum (-kahjum)	Kasum (kahjum) + muu koondkasum (-kahjum)
Emaettevõtja omanike osa koondkasumist (-kahjumist)	
Vähemusomanike osa koondkasumist (-kahjumist)	

LISA 3 – NÄIDIS RAHAVOOGUDE ARUANNE (kaudmeetodil)

20X0 20X1

Rahavood äritegevusest

Ärikasum

Korrigeerimised:

 Põhivarade kulum ja väärtuse langus

 Kasum (kahjum) põhivarade müügist

Äritegevusega seotud nõuete ja ettemaksete muutus

Varude muutus

Äritegevusega seotud kohustuste ja ettemaksete muutus

Makstud intressid⁴

Makstud ettevõtte tulumaks⁵

Laekumised sihtfinantseerimisest

Kokku rahavood äritegevusest

Rahavood investeerimistegevusest

Tasutud materiaalse ja immateriaalse põhivarade soetamisel

Laekunud materiaalse ja immateriaalse põhivarade müügist

Tasutud bioloogiliste varade soetamisel

Laekunud bioloogiliste varade müügist

Tasutud kinnisvarainvesteeringute soetamisel

Laekunud kinnisvarainvesteeringute müügist

Laekumised sihtfinantseerimisest

Tasutud tütarettevõtjate soetamisel

Laekunud tütarettevõtjate müügist

Tasutud sidusettevõtjate soetamisel

Laekunud sidusettevõtjate müügist

Tasutud muude finantsinvesteeringute soetamisel

Laekunud muude finantsinvesteeringute müügist

Antud laenud

Antud laenude tagasimaksed

Laekunud intressid⁶

Laekunud dividendid⁷

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

Kokku rahavood finantseerimistegevusest

Rahavood kokku

⁴ Alternatiivina on lubatud kajastada finantseerimistegevuse rahavoogudes.

⁵ Alternatiivina on lubatud kajastada finantseerimistegevuse rahavoogudes.

⁶ Alternatiivina on lubatud kajastada äritegevuse rahavoogudes.

⁷ Alternatiivina on lubatud kajastada äritegevuse rahavoogudes.

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-kurss	Oma-aktsiad	Kohustuslik reserv-kapital	Muud reservid	Jaotamata kasum			
Saldo 1. jaanuaril 20X0	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	X
Jaotatud dividendid						(X)	(X)	(X)	(X)
Muutused reservides				X		(X)	-		-
Emiteeritud aktsiakapital	X	X					X		X
Saldo 31. detsembril 20X0	X	X	(X)	X	(X)	X	X	X	X
Aruandeperioodi koondkasum					(X)	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 20X1	X	X	(X)	X	(X)	X	X	X	X

(b) Konsolideerimata aruandes

	Aksia kapital	Üle-kurss	Oma-aktsiad	Kohustuslik reservkapital	Muud reservid	Jaotamata kasum	Kokku
Saldo 1. jaanuaril 20X0	X	X	(X)	X	X	X	X
Arvestuspõhimõtete muutuste mõju						(X)	(X)
Korrigeeritud saldo	X	X	(X)	X	X	X	X
Aruandeperioodi koondkasum						X	X
Jaotatud dividendid						(X)	(X)
Muutused reservides				X	X	(X)	-
Emiteeritud aktsiakapital	X	X					X
Saldo 31. detsembril 20X0	X	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)	X/(X)
Saldo 31. detsembril 20X1	X	X	(X)	X	X	X	X