

Kommenteerinud Mai Palmipuu

**HEA
RAAMATUPIDAMIS-
TAVA 2012/2013**

Kommenteeritud muudatused

Tallinn 2012

© Väljaandja TEN-TEAM OÜ 2012

Merivälja tee 5-E206, Tallinn 11911, tel. 6300 900, faks 6300 901

E-mail: tenteam@tenteam.ee, kodulehekülg: <http://www.tenteam.ee>

RTJ tekstid: <http://www.easb.ee/>

ISBN 978-9949-468-35-5

SISUKORD

SISSEJUHATUS	5
---------------------------	----------

Muudatused Raamatupidamise Toimkonna juhendites

<i>(Raamatupidamise Toimkond)</i>	6
---	----------

Tähelepanekud Raamatupidamise Toimkonna juhendite

olulisemate muudatuste osas (<i>Mai Palmipuu</i>)	13
Eessõna Raamatupidamise Toimkonna juhenditele (muudetud 2011) ..	15
RTJ 1 Raamatupidamise aastaaruande koostamise (muudetud 2011) ...	17
RTJ 2 Nõuded informatsiooni esitusviisile (muudetud 2011)	19
RTJ 3 Finantsinstrumendid (muudetud 2011).....	21
RTJ 4 Varud (muudetud 2011).....	23
RTJ 5 Materiaalne ja immateriaalne põhivara (muudetud 2011).....	24
RTJ 6 Kinnisvarainvesteeringud (muudetud 2011)	26
RTJ 7 Bioloogilised varad (muudetud 2011).....	27
RTJ 8 Eraldised, tingimuslikud kohustused ja tingimuslikud varad (muudetud 2011).....	28
RTJ 9 Rendarvestus (muudetud 2011)	29
RTJ 10 Tulu kajastamine (muudetud 2011).....	30
RTJ 11 Äriühendused ning tütar- ja sidusettevõtete kajastamine (muudetud 2011).....	31
RTJ 12 Valitsusepoolne abi (muudetud 2011)	34
RTJ 13 Likvideerimis- ja lõpparuanded (muudetud 2011).....	36
RTJ 14 Mittetulundusühingud ja sihtasutused (muudetud 2011)	37
RTJ 15 Lisades avalikustatav informatsioon (muudetud 2011).....	38
RTJ 17 Teenuste kontsessioonikokkulepped (muudetud 2011).....	40

Raamatupidamise Toimkonna juhendid

Eessõna Raamatupidamise Toimkonna juhenditele (muudetud 2011) ..	41
RTJ 1 Raamatupidamise aastaaruande koostamise (muudetud 2011) ...	44
RTJ 2 Nõuded informatsiooni esitusviisile (muudetud 2011)	74

RTJ 3	Finantsinstrumendid (muudetud 2011).....	117
RTJ 4	Varud (muudetud 2011).....	152
RTJ 5	Materiaalne ja immateriaalne põhivara (muudetud 2011).....	161
RTJ 6	Kinnisvarainvesteeringud (muudetud 2011)	193
RTJ 7	Bioloogilised varad (muudetud 2011).....	206
RTJ 8	Eraldised, tingimuslikud kohustused ja tingimuslikud varad (muudetud 2011).....	228
RTJ 9	Rendiarvestus (muudetud 2011).....	249
RTJ 10	Tulu kajastamine (muudetud 2011).....	266
RTJ 11	Äriühendused ning tütar- ja sidusettevõtete kajastamine (muudetud 2011).....	292
RTJ 12	Valitsusepoolne abi (muudetud 2011)	345
RTJ 13	Likvideerimis- ja lõpparuanded (muudetud 2011).....	354
RTJ 14	Mittetulundusühingud ja sihtasutused (muudetud 2011)	365
RTJ 15	Lisades avalikustatav informatsioon (muudetud 2011).....	381
RTJ 17	Teenuste kontsessioonikokkulepped (muudetud 2011).....	402

SISSEJUHATUS

2011. aasta lõpus muutis Raamatupidamise Toimkond kõiki Eesti hea raamatupidamistava aluseks olevaid juhendeid. Muudetud juhendeid on kohustuslik rakendada aastaaruannetele, mis koostatakse alates 1. jaanuarist 2013 algava majandusaasta kohta. 2011. ja 2012. majandusaasta aruande võib koostada veel senikehtinud juhendite põhjal, ka on lubatud kasutada juba uusi juhendeid.

Isegi siis, kui otsustatakse tugineda varasematele juhenditele, on raamatupidajatel ja finantsjuhtidel tähtis omada muudatustest ülevaadet juba nüüd, kuna jooksva raamatupidamise ja finantsaruandluse võimalikult kiire kohandamine muudatustega lihtsustab oluliselt tulevate aastate majandusaruannete koostamist.

Käesolevas raamatus on kõik Raamatupidamise Toimkonna uued juhendid nende lõplikus sõnastuses. Andmaks lugejale paremat ja kiiremat ülevaadet tehtud muudatustest, oleme palunud neid kommenteerima vandeaudiitori ning finantsarvestuse õppejõu Mai Palmipuu. Raamatus sisaldub ka Raamatupidamise Toimkonna lühülevaade muudatuste põhjustest ning sisust.

Raamatuga on kaasas CD-plaat, millelt leiate ka kõik Raamatupidamise Toimkonna hetkel veel rakendada lubatavad juhendid.

Ten-Team OÜ

MUUDATUSED RAAMATUPIDAMISE TOIMKONNA JUHENDITES

(võimalik rakendada ka varem algavatele majandusaastatele)

Allikas: <http://www.easb.ee/>

Vastavalt raamatupidamise seadusele on kõigil ettevõtetel võimalik valida, kas koostada oma aruandeid vastavuses Euroopa Komisjoni poolt vastu võetud rahvusvaheliste finantsaruandluse standarditega (IFRS) või Eesti hea raamatupidamistavaga. Eesti hea raamatupidamistava, mida kirjeldatakse Raamatupidamise Toimkonna juhendites (RTJ), on mõeldud rakendamiseks eelkõige väiksematele ja keskmise suurusega ettevõtetele, kellel puudub vajadus täismahus IFRSi aruannete koostamiseks.

Miks juhendeid oli vaja muuta?

Seni on meie juhendid lähtunud IFRSist, olles sisuliselt nende lihtsustatud versioon. Arenedes pidevalt edasi on IFRSi maht tänaseks paisunud umbes 3000-le leheküljele. IFRS on mõeldud eelkõige avaliku huvi all olevatele ettevõtetele nagu näiteks börsiettevõtted, pangad ja teised suurettvõtted ning kipub väiksematele ettevõtetele sageli osutama liiga keeruliseks.

Just sellest tingituna andis Rahvusvaheliste Raamatupidamise Standardite Nõukogu (IASB) 2009. aastal välja eraldi standardi väikeste ja keskmise suurusega ettevõtetele (IFRS for small and medium-sized entities või SME IFRS), mille väljatöötamisel lähtuti IFRSist, kuid lubati mitmeid lihtsustatud arvestuspõhimõtteid ja vähendatud mahus nõudeid avalikustatavale informatsioonile.

Seoses SME IFRSi ilmunisega oli Raamatupidamise Toimkond seatud küsimuse ette, kas üritada juhendeid hoida jätkuvalt kooskõlas „suure IFRSi“ põhimõtetega (mis oleks tähendanud nende järjest keerulisemaks kirjutamist) või muuta raamistikku ning viia need hoopiski kooskõlla SME IFR-

Siga. Kuna RTJd on mõeldud eelkõige samale sihtgrupile nagu SME IFRS, siis otsustas Toimkond teise variandi kasuks ning uued Raamatupidamise Toimkonna juhendid lähtuvadki SME IFRSist.

Olulisemad muudatused võrreldes seniste juhenditega

Suuremaid või väiksemaid muudatusi on peaaegu igas juhendis, aga olulisematest sisulistest muudatustest võiks nimetada järgmisi:

- kõikide õiglasest väärtuses kajastatavate finantsvarade väärtuse muutuseid kajastatakse kasumiaruandes (seni: teatud juhtudel võis seda kajastada muus koondkasumis või –kahjumis);
- kinnisvarainvesteeringuid kajastatakse õiglasest väärtuses, kui seda on võimalik leida mõistliku kulu ja pingutusega; vastasel juhul kajastatakse soetusmaksumuse meetodil (seni: oli valida õiglasest väärtuse ja soetusmaksumuse meetodi vahel);
- sidusettevõtteid tohib kajastada lisaks senisele kapitaliosaluse meetodile ka soetusmaksumuses ja õiglasest väärtuses;
- firmaväärtust hakatakse amortiseerima (seni: amortiseerimise asemel igal bilansipäeval väärtuse testid);
- tehinguid vähemusosalusega kajastatakse läbi omakapitali (seni oli võimalik valida kahe alternatiivse meetodi vahel);
- kaob müügiototel põhivarade kategooria;
- arendusväljaminekute kajastamisel on võimalik valida kahe meetodi vahel – kas kapitaliseerida (kui teatud tingimused on täidetud) või kanda kulusse (seni: pidi kapitaliseerida, kui teatud tingimused olid täidetud);
- laenuintresse ei kapitaliseerita enam vara soetusmaksumuses (seni tohtis teatud juhtudel kapitaliseerida);
- sihtfinantseerimise kajastamisel on võimalik valida kahe meetodi vahel – sihtfinantseerimise teel saadud toetus kajastatakse kogusummas tuluna hetkel, mil tingimused on täidetud või kajastatakse netomeetodit (üks seni lubatud meetoditest); brutomeetodi kasutamine ei ole enam lubatud;

- liitumistasude kajastamisel lubatud kaks alternatiivset meetodit sarnaselt sihtfinantseerimisele (seni: kajastati tuluna perioodi jooksul, mil kliendid eeldatavalt antud teenust tarbivad);
- kolmanda bilansi (võrreldava perioodi algbilansi) esitamine ei ole vajalik isegi juhul, kui võrdlusandmeid on muudetud.

Vormilistest muudatustest võib esile tuua järgmisi:

- uutes juhendites on viited vastavatele SME IFRS paragrahvidele ja juhendi lõpus võrdlus SME IFRSiga (seni: viited IFRSile ja võrdlus IFRSiga);
- uutest juhenditest on välja võetud „Kajastamine bilansis ja kasumiaruandes“ peatükid, mis seni kirjeldasid, millistel bilansi või kasumiaruande ridadel erinevaid objekte kajastada. Üldised juhised selles osas on toodud juhendis RTJ 2 ning sarnaselt SME IFRSile (ja ka „suurele IFRSile“) ei pea Toimkond vajalikuks selle valdkonna ülereguleerimist ja kirjade jäika ettekirjutamist;
- kõik lisades avalikustamise nõuded on koondatud ühte uude juhendisse – RTJ 15 (seni: avalikustumise nõuded sisaldasid kõigis juhendites).

Lisaks on mitmetes valdkondades lisatud uusi juhiseid (näiteks RTJ 11 – jagunemiste kajastamine või tütar- ja sidusettevõtte osalise müügi kajastamine või RTJ 2 – sissemakseta osakapitali kajastamine) ja näiteid ning muutunud on nõuded lisades avalikustatavale informatsioonile.

Olulisemad muudatused võrreldes kommenteerimiseks avaldatud eelnõudega

Toimkond avaldas muudetud RTJide eelnõud oma veebilehel kaheks kuuks kommenteerimiseks 14.10.2011. Täname kõiki ettepanekute ja kommentaaride saatjaid! Saabunud ettepanekuid läbi arutades tegi Toimkond lõplikes juhendites mitmeid muudatusi, millest olulisemad on:

- muudetud RTJid muutuvad kohustuslikuks algselt plaanitud aasta hiljem, so alates 1.01.2013 algavatele majandusaastatele, et anda vajaduse korral enam aega nendega kohanemiseks. Uusi juhendeid võib vabatahtlikult rakendada ka varem;
- arendusväljaminekute kajastamisel võib valida kahe alternatiivi vahel; lisaks eelnõus ette nähtud kuluna kajastamisele jääb alles ka olemasolevates juhendites kirjeldatud kapitaliseerimise võimalus;
- varade sihtfinantseerimise kajastamisel võib samuti valida kahe alternatiivse meetodi vahel - lisaks eelnõus ette nähtud meetodile jääb alles ka olemasolevates juhendites kirjeldatud netomeetod.

Kahes viimases punktis nimetatud alternatiivsed meetodid (arendusväljaminekute kapitaliseerimine ja sihtfinantseerimise netomeetod) ei ole kooskõlas SME IFRSiga (kuigi on kooskõlas „suure IFRSiga“), kuid arvestades nende punktide osas Toimkonnale saabunud tagasisidet leidsime, et kõrvalekalde lubamine SME IFRS reeglitest on õigustatud.

Uued juhendid võrreldes SME IFRSiga

Kuigi uued juhendid lähtuvad SME IFRSist, ei ole nad identsed. Mõningates valdkondades lubavad juhendid valikuvõimalust erinevate meetodite vahel, millest kõik alternatiivid ei ole kooskõlas SME IFRSiga. Sellisteks olulisemateks alternatiivideks on:

- börsil noteeritud võlakirjade kajastamine: RTJ 3 lubab valida õiglase väärtuse ja korrigeeritud soetusmaksumuse vahel; SME IFRS nõuab korrigeeritud soetusmaksumust;
- tütar- ja sidusettevõtete kajastamine nende ettevõtete konsolideerimata aruannetes, kes ei pea koostama konsolideeritud aruandeid kooskõlas raamatupidamise seadusega – RTJ 11 lubab soetusmaksumuse, õiglase väärtuse ja kapitaliosaluse meetodit; SME IFRS viimast ei luba;
- arendusväljaminekute kajastamine – RTJ 5 lubab kajastada kuluna või kapitaliseerida; SME IFRS nõuab kuluna kajastamist;

- varade sihtfinantseerimine – RTJ 12 lubab ka netomeetodit, mis SME IFRSi järgi pole lubatud.

Samas on ettevõttel, kes soovib oma arvestusmeetodid hoida täielikult kooskõlas SME IFRSiga, selleks tänu alternatiivide olemasolule üldjuhul võimalus. RTJide lisades avalikustamise nõuded erinevad mõningal määral SME IFRSi avalikustamise nõuetest.

Uued juhendid võrreldes „suure IFRSiga“

Kuna uued juhendid lähtuvad SME IFRSist, pole kooskõla „suure IFRSiga“ olnud eesmärgiks omaette. Tänu alternatiivsete meetodite olemasolule on aga enamikel ettevõtetel soovi korral võimalik valida sellised arvestusmeetodid, mis oleksid kooskõlas IFRSiga (kuid sellisel juhul ei pruugi need olla kooskõlas SME IFRSiga). Olulisemateks valdkondadeks, kus uued juhendid ei võimalda saavutada täielikku kooskõla IFRSiga, on:

- Firmaväärtuse amortiseerimine – IFRS nõuab amortiseerimise asemel igal bilansipäeval väärtuse teste.
- Laenukulutuste kulusse kandmine – IFRS nõuab teatud juhtudel nende kapitaliseerimist.

Toimkond kaalus firmaväärtuse kajastamisel ka senise (IFRSiga kooskõlas oleva) meetodi jätkuvat lubamist, kuid ei pidanud seda võimalikuks, kuna see ei ole lisaks SME IFRSile kooskõlas ka Euroopa Liidu raamatupidamisdirektiividega, mis nõuavad samuti firmaväärtuse amortiseerimist.

Laenukulutuste kapitaliseerimise osas ei pidanud Toimkond vajalikuks erandi tekitamist SME IFRSist, kuna enamiku Eesti ettevõtete jaoks ei ole tegemist olulise mõjuga valdkonnaga ning praktikas on seda seni tehtud sageli ebakorrektselt.

Kus SME IFRSi veel kasutatakse?

Eesti on raamatupidamise ja finantsaruandluse osas olnud enamasti maailmas teerajajate, mitte sabassõrkijate hulgas. Nii viis Eesti ühe esimese riigina Euroopas aastal 2003 oma juhendid kooskõlla IFRS raamistikuga. Alates aastast 2004 koostati esimeste seas maailmas kogu avaliku sektori konsolideeritud tekkepõhised aruanded. Alates 2009. aastast oleme teerajajad elektroonilise aruandluse osas. Ka kohalike juhendite vastavusse viimises SME IFRSiga oleme esimeste hulgas Euroopas, kuigi sama protsessi on tänaseks alustanud veel mitmed riigid, sh Suurbritannia (uute SME IFRS'il baseerivate UK GAAP juhendite eelnõud avaldati 2011 kevadel), Holland, Taani ja teised.

Loodame, et uued juhendid saavutavad ettevõtjate poolehoidu ning jääme huviga ootama kasutajate tagasisidet.

Austusega
Raamatupidamise Toimkonna liikmed

TÄHELEPANEKUD RAAMATUPIDAMISE TOIMKONNA JUHENDITE OLULISEMATE MUUDATUSTE OSAS

Kommenteerib Mai Palmipuu



Mai Palmipuu kutsetegevuseks on töö vandeaudiitorina. Audiitori kutsetegevust alustas ta 1996. aastal. Mai Palmipuu on töötanud rahvusvahelises audiitorfirmas ning alates 2007. aastast pakub audiitorteenust audiitorettevõtjas ENABLE OÜ.

Mai Palmipuu on lõpetanud Tartu Ülikooli majandusteaduskonna raamatupidamise ja analüüsi erialal. 2006. aastast omab ta Tartu Ülikooli majandusteaduskonna sotsiaalteaduse magistri (majandusteadus) kraadi ja 2011. aastast Tallinna Ülikooli õigusteaduse magistri kraadi.

Lisaks kutsetegevusele vandeaudiitorina on Mai Palmipuu lektor Eesti Ettevõtluskõrgkoolis Mainor, õpetades üliõpilastele finantsarvestust.

EESSÕNA RAAMATUPIDAMISE TOIMKONNA JUHENDITELE (muudetud 2011)

Raamatupidamise seaduse § 17 sätestab raamatupidamise arvestuses kasutatava rakendustava, milleks on üks kahest: kas Eesti hea raamatupidamistava ehk raamatupidamise seadus koos Raamatupidamise Toimkonna juhenditega või Euroopa Komisjoni poolt vastu võetud rahvusvahelised finantsaruandluse standardid (lüh IFRSid).

Kuna Eesti Vabariigis on Euroopa Liidu kontekstis valdavas osas tegemist väikeettevõtjatega, siis on otstarbekas kasutada raamatupidamise arvestuse korraldamisel alates 1. jaanuarist 2013 kehtima hakkavat Eesti head raamatupidamistava, mis lähtub üldjuhul väikeste ja keskmise suurusega ettevõtete IFRSist („*IFRS for small and medium-sized entities*“, edaspidi SME IFRS). Nimetatud standardid andis välja Rahvusvaheliste Raamatupidamise Standardite Nõukogu (IASB) 2009. aastal. Nende väljatöötamisel lähtuti IFRSist, kuid lubati lihtsustatud arvestuspõhimõtteid ja vähendatud mahus nõudeid avalikustatavale informatsioonile.

Raamatupidamise Toimkond ei pidanud vajalikuks võtta Eestis üheselt kasutusele standardeid väikeste ja keskmise suurusega ettevõtetele ehk SME IFRSi, vaid Raamatupidamise Toimkonna juhendid viidi kooskõlla mõningate erinevustega nimetatud standarditest.

Tähelepanu tuleb pöörata asjaolule, et kui Raamatupidamise Toimkonna seni kehtinud juhendites olid tehtud viited IFRSile ja võrdlus IFRSiga, siis uutes juhendites on viited vastavatele SME IFRSidele ja juhendi lõpus võrdlus SME IFRSiga.

Muudatused Raamatupidamise Toimkonna juhendites hakkavad kehtima alates 1. jaanuarist 2013, kuid neid on võimalik rakendada ka varem algavatele majandusaastatele. Raamatupidamise arvestuses tuleks läbi mõelda ettevõtet puudutavad muudatused ja see, kuidas neid rakendada üleminekul