

**Tallinna Majanduskool**



## **RAAMATUPIDAMISE ALUSED**

**LOENGUKONSPEKT**

*Parandatud väljaanne*

**Koostanud: Monika Nikitina-Kalamäe, Ainika Ööpik-Vaade**

**Tallinn 2015**

## SISUKORD

1 SISSEJUHATUS RAAMATUPIDAMISSE.....	3
1.1 Majandusarvestuse olemus .....	3
1.2 Majandusarvestuse liigid .....	4
1.3 Arvepidamise ajalooline taust .....	6
1.4 Raamatupidamist reguleeriv seadusandlus.....	6
2 RAAMATUPIDAMISBILANSS .....	8
2.1 Ettevõtte varad.....	8
2.2 Ettevõtte kohustused ja omakapital .....	10
2.3 Raamatupidamisbilanss .....	11
3 MAJANDUSTEHINGUTE KAJASTAMINE JA DOKUMENTEERIMINE .....	15
3.1 Majandustehingutest tingitud muutused bilansis.....	15
3.2 Bilansikontod ja majandustehingute kirjendamine.....	17
3.3 Arvestusregistrid (süsteemaatiline ja kronoloogiline kirjendamine).....	21
3.4 Käibeandmik.....	28
3.5 Raamatupidamiskontode liigitus ja kontoplaan.....	31
3.6 Sünteetiline ja analüütiline arvestus .....	35
3.7 Raamatupidamisdokumentide ja – registrite vormistamine ja säilitamine.....	37
4 ETTEVÕTTES TOIMUVAD PROTSESSID.....	40
4.1 Varustusprotsess .....	40
4.2 Tootmisprotsess .....	45
4.3 Müügiprotsess.....	49
4.4 Perioodi lõpetamine.....	50
5 RAAMATUPIDAMISE AASTAARUANDE KOOSTAMINE.....	53
5.1 Raamatupidamise aastaaruande eesmärk.....	53
5.2 Raamatupidamise aastaaruannete koostamise alusprintsüübid.....	53
5.3 Raamatupidamise aastaaruande koostisosad .....	54
LISA 1 Bilansiskeem.....	56
LISA 2 Ülesanne .....	58
LISA 3 Kasumiaruande skeemid.....	60
Kasutatud allikad .....	62

# 1 SISSEJUHATUS RAAMATUPIDAMISSE

## 1.1 Majandusarvestuse olemus

Ettevõtte omanikke ja juhatust huvitab eelkõige ettevõtte majandustegevuse tulukus, võlausaldajaid ettevõtte võimelisus täita oma kohustusi. Sellise info saamise tagab majandusarvestus. Tema peamine funktsioon on toota kvantitatiivset finantsinfot ettevõtte majandustegevuse kohta juhtimisotsuste vastuvõtmiseks.

Majandusarvestus on plaanipärane tegevus, mis hõlmab ettevõtte majandussündmuste info identifitseerimist, mõõtmist, registreerimist, rühmitamist, töötlemist, säilitamist, analüüsimist ja edastamist juhtimise vajadusteks. Infot toodab majandusarvestus tarbijatele kahel eesmärgil: a) otsuste tegemiseks ettevõttes või b) aruandmiseks ettevõttevälistele isikutele. Infotarbijad võivad olla väga erinevad ja seetõttu on ka vajadused erinevad:

- Omanikud vajavad infot vara kasutamise ja oma osaluse tuluteenimise kohta.
- Juhtkond vajab infot tegevuse kavandamiseks ja tulemuste hindamiseks.
- Töövõtjad on huvitatud infost töötasustamise kohta, vajadus hinnata ettevõtte võimet maksta palka ning sotsiaalmaksu, samuti ka muid soodustusi ja hüvesid.
- Laenuandjaid huvitab info ettevõtte maksevõime kohta, mis aitaks otsustada kas ettevõtte suudab võetud laenukoormat kanda ja tagastada õigeaegselt.
- Tarnijaid huvitab info otsustamiseks, kas ettevõtte on võimeline tähtaegselt tasuma ostetud vara ja teenuste eest.
- Ostjaid huvitab ettevõtte eksistents, eriti kui neil on pikaajaline koostöö antud ettevõttega või nende äri sõltub sellest ettevõttest.
- Valitsus vajab infot ettevõtete majandustegevuse kohta maksupoliitika kujundamiseks, samuti kogumaks andmeid ametliku statistika jaoks.

Ettevõtte majandustegevust mõjutavad nii ettevõttevälised kui ka sisemised aspektid. Ettevõtte välised aspektid jagunevad riigisisesteks (inflatsiooni tase, õigussüsteem, poliitiline stabiilsus jne.) ning rahvusvahelisteks (valuutakursid, poliitilised suhted jne.). Ettevõtte sisesed aspektid haaravad kõiki ettevõttesiseseid tegevusvaldkondi – juhtimine, personalipoliitika, turundus, finantsjuhtimine jne.

## 1.2 Majandusarvestuse liigid

Majandusarvestust tuleb vaadelda süsteemina, mille liigid on:

- **Finantsarvestus** – Finantsarvestuse poolt pakutav info on ettenähtud kahele infotarbijate grupile: ettevõtte juhtkonnale ning ettevõtte tegevusest huvitatud, aga selles mitteosalevatele isikutele, nt aktsionärid, pangad, riigiinstitutsioonid jne. Ettevõttevälised infotarbijad saavad nõuda vaid sellist infot, mida pakub ettevõtte finantsaruannetes, samas võib olla see info raskesti tõlgendatav. Seetõttu kasutatakse majandustegevuse aruannete koostamisel kindlaid reegleid. Vastava info ettevalmistamine aruannete kujul ongi finantsarvestuse oluliseks ülesandeks.
- **Juhtimisarvestus** – Juhtimisarvestuse ülesandeks on pakkuda ettevõtte juhtkonnale infot spetsiifiliste otsuste vastuvõtmiseks. Ettevõtte juhtidel pole aega süveneda raamatupidamisse, nad vajavad majandustegevuse kokkuvõtteid ja vastavaid analüüse strateegia kujundamiseks ning otsustamiseks. Juhtimisarvestuse ülesanne on anda piisavalt infot mitte ainult erinevate võimalike tegevusvariantide selgitamiseks, vaid ka neist parima valikuks. Erinevalt finantsarvestusest ei kasutata juhtimisarvestuses kindlaksmääratud arvestuse põhimõtteid: infosüsteemide loomine jääb ettevõtte juhtide otsustada. Kuna juhtidele on oluline info edastamise kiirus, siis koostatakse aruandeid tavaliselt lühemate perioodide kohta ning info edastatakse mingi tegevusharu või allüksuse kohta. Samas on juhtimisarvestuse info väljendamisel rahas mõnevõrra väiksem osa kui finantsarvestuses. Juhtimisarvestuse objektiks on eelkõige ettevõtte poolt tehtud kulude käitumine.
- **Kuluarvestus** – Kuluarvestus on osa juhtimisarvestusest, mis tegeleb ettevõtte ja selle struktuuriüksuste tootmis- ja tegevuskulude kogumise, töötlemise, kontrolli ja analüüsiga, samuti tootekulu kalkuleerimisega. Kuluarvestuse võib jagada kaheks grupiks – raamatupidamise kuluarvestus ja juhtimisinfoks vajalik kuluarvestus. Raamatupidamise kuluarvestus peab tagama kuluarvestuse õigsuse kasumiaruandluse ja bilansi kirjendamiseks. Juhtimisarvestuse seisukohalt on tähtsam ettevõtte tegelik rahavoog ja kulude ajastatus. Rahavoo juhtimine võib anda olulise osa ettevõttele vajalikest käibevahenditest ilma lisafinantse kasutamata. Seega on kuluarvestus finantsarvestuse ja juhtimisarvestuse ühisosa, varustades mõlemat kuluinformatsiooniga.

- Maksude arvestus – Maksude arvestuse eesmärk on maksude arvestamine, analüüs ja planeerimine.
- Finantsaruannete analüüs – Finantsanalüüsi eesmärgiks on teha kindlaks, kuivõrd rahuldab ettevõtte analüüsija poolt seatud nõudeid. Finantsanalüüsi eesmärk on ettevõtte tegevuse jätkusuutlikkuse, rahavoogude genereerimise võime ja väärtuse hindamine mittetäielikele andmetele tuginedes (analüüsija pääseb ligi vaid avalikustatud informatsioonile). Peamine finantsanalüüsi põhimeetod on suhtarvude kasutamine.
- Sisekontroll – Sisekontroll on protsess, mille toimimisel luuakse juhtkonnale aga ka töötajatele kindlustunne, et ettevõtte tegevused on kooskõlas õigusaktide ja sisemiste poliitikatega; aruandlus on usaldusväärne ja terviklik; tegevusi juhitakse ja ressursse kasutatakse sihipäraselt, säästlikult, tõhusalt ja mõjusalt ning varad on kaitstud.
- Audiitorkontroll – Audiitorkontroll on väliseksperdi hinnang ettevõtte finantsarvestusele ja juhtimisotsustele. Auditeerimine on majandustegevuse ja –tehingute kohta käiva tõendusmaterjali objektiivne ja süsteemne hindamisprotsess eesmärgiga teha kindlaks majandustegevuse ja selle kohta käiva informatsiooni kajastamise vastavus teatud kriteeriumitele ning tulemuste edastamine huvigruppidele.
- Eelarvestamine – Eelarvestamine ehk eelarve(te) koostamine on eelarve ehk tulevaste perioodide kava rahalises väljenduses koostamise protsessis tehtavad tegevused.

### **1.3 Arvepidamise ajalooline taust**

Arvepidamise ajalugu ulatub ligi 10 000. aasta taha. Enamik arvestusajaloolasi on seisukohal, et kaasaegne arvestus põhineb 14. sajandist, mil hakati kasutama kahekordset kirjendamist.

Neljateistkümnendal ja viieteistkümnendal sajandil olid liidriteks Itaalia linnriigid. Esimene täieliku arvestussüsteemi ürik aastast 1340 on siiani leitud Genova linnast, praegusest Itaaliast. Itaalia arvestuse domineerimine tugevnes 1494. aastal esimese arvestusalase teose, Veneetsias elanud teadlase, matemaatiku Luca Pacioli traktaadi „Arvepidamisest ja üleskirjutamisest” ilmumisega. Pacioli ei mõelnud kahekordse kirjendamise süsteemi ise välja, vaid kogus ja korraldas ning süstematiseeris mitmesugused majapidamises ja ärielus kasutusel olnud tehingute ülestähendamise viisid. Siit itaalia meetod – kahekordne kirjendamine levis algul üle kogu Euroopa ja lõpuks üle kogu maailma. Selle domineerimise üks viimaseid tulemusi on see, et paljud inglisekeelsed ja ka eestikeelsed arvestuse ja rahanduse väljendid on pärit itaalia keelest (näiteks: deebet, krediid, bilanss, kapital jne).

### **1.4 Raamatupidamist reguleeriv seadusandlus**

Tähtsaim raamatupidamist reguleeriv õigusakt Eestis on **Raamatupidamise seadus** (RPS). Esimene Raamatupidamise seadus võeti vastu riigikogu poolt 1994.aastal ja see jõustus 01.jaanuaril 1995. Hetkel kehtiv raamatupidamise seadus võeti vastu riigikogu poolt 20.november 2002 ja see jõustus 01.jaanuarist 2003. Seadus reguleerib raamatupidamist äriühingutes, mittetulundusühingutes, eelarvelistes astutustes jne

Raamatupidamisalast tööd suunab ja korraldab Raamatupidamise Toimkond, mille moodustab Vabariigi Valitsus. Raamatupidamise Toimkond koosneb esimehest ja kuuest liikmest, kes peavad olema raamatupidamise spetsialistid. Raamatupidamise Toimkond määratakse kolmeks aastaks. Toimkonna ülesandeks on välja anda raamatupidamiseseadust selgitavaid ja täpsustavaid raamatupidamisalaseid juhendeid ja suunata raamatupidamisealast tegevust. Toimkond töötab välja **Raamatupidamise Toimkonna Juhendeid** (RTJ). Juhendite koostamise aluseks on rahvusvaheliselt tunnustatud arvestuse ja aruandluse põhimõtted (Euroopa Liidu raamatupidamise direktiivid, rahvusvahelised finantsaruandluse standardid

ning avalik õiguslike isikute puhul ka rahvusvahelised avaliku sektori raamatupidamise standardid). RTJ on lühendatud variant Rahvusvahelisest Finantsaruandluse Standardist (IFRS - International Financial Reporting Standards) ning mõeldud keskmiste ja väike ettevõtete jaoks, kel puudub vajadus rakendada finantsaruannete koostamisel rahvusvahelisi standardeid täismahus. Sellisel juhul jälgitakse **Eesti head raamatupidamisetava** (RPS § 3 p7).

Lisaks raamatupidamiseadusele ja RTJ-le peab raamatupidamiskohustuslane järgima teisi raamatupidamisega seotud seaduseid nagu äriseadustik, maksuseadused (maksekorralduse seadus, tulumaksuseadus, käibemaksuseadus, sotsiaalmaksuseadus jne.), tööseadusandlus ja määruseid.

## 2 RAAMATUPIDAMISBILANSS

### 2.1 Ettevõtte varad

Vara (RPS § 3 p 1) on raamatupidamiskohustuslasele kuuluv rahaliselt hinnatav asi või õigus:

1. mis on tekkinud minevikus toimunud sündmuste tagajärjel;
2. mis tõenäoliselt osaleb tulevikus majandusliku kasu tekitamisel (mitte äriühingutest raamatupidamiskohustuslaste puhul neile seatud eesmärkide täitmisel).

Varaobjekt võib, kuid ei pruugi omada materiaalsel vormi. Varaobjektiks võib olla näiteks ettevõtte poolt omatav või muul viisil kontrollitav materiaalne ese, tegevuslitsents või lepinguline õigus saada teiselt osapoolelt raha või muid varaobjekte.

Ettevõtte varad jagunevad kaheks:

- käibevarad ja
- põhivarad.

Käibevarana kajastatakse:

1. raha ja raha ekvivalente, välja arvatud juhul, kui neid ei ole võimalik kasutada vähemalt 12 kuu jooksul alates bilansipäevast;
2. varasid, mis eeldatavasti realiseeritakse ettevõtte tavapärase äritsükli käigus (isegi juhul, kui see on pikem kui 12 kuud; näit varud);
3. varasid, mida hoitakse eelkõige kauplemiseesmärgil (näit. kauplemiseesmärgil hoitavad finantsinvesteeringud); ja
4. varasid, mida hoitakse müügiks ja mida tõenäoliselt suudetakse realiseerida lähema 12 kuu jooksul bilansipäevast (näit finantsinvesteeringud, mida plaanitakse ja tõenäoliselt suudetakse müüa 12 kuu jooksul).

Kõiki ülejäänud varasid kajastatakse **põhivarana**.

Käibevara hulka kuuluvad:

- raha, nii kassas kui ka pangaarvetel;
- aktsiad ja muud väärtpaberid, mis on ostetud edasimüügiks või mida omatakse vähem, kui üks aasta;



- debitoorsed võlgnevused (debitoorne tuleb sõnast deebet, mis tähendab tõlkes *ta võlgneb* ehk ollakse võlgu antud ettevõttele), näiteks aruandvatele isikutele antud avansid, ettemaksud tarnijatele jne;
- varud. **Varud** (RTJ 4 p 6) on varad:
  1. mida hoitakse müügiks tavapärase äritegevuse käigus;
  2. mida parajasti toodetakse müügiks tavapärase äritegevuse käigus;
  3. materjalid või tarvikud, mida tarbitakse tootmisprotsessis või teenuste osutamisel.

Varude hulka kuuluvad näiteks materjal, kütus, varuosad, väikevarad, lisaks lõpetamata toodang, valmistoodang, kaup.

#### Põhivara hulka kuuluvad:

- pikaajalised finantsinvesteeringud, näiteks pikaajalised väärtpaberid, pikaajalised ostjatelt laekumata arved, antud laenud jne;
- kinnisvarainvesteeringud. **Kinnisvarainvesteering** (RTJ 6 p 6) on kinnisvaraobjekt (maa või hoone (või osa hoonest) või mõlemad), mida ettevõtte hoiab (kas omanikuna või kapitalirendi tingimustel rendituna) eelkõige renditulu teenimise, väärtuse kasvu või mõlemal eesmärgil, mitte aga kasutamiseks toodete või teenuste tootmisel, halduseesmärkidel või müügiks tavapärase äritegevuse käigus.;
- materiaalne põhivara. **Materiaalne põhivara** (RTJ 5 p 7) on materiaalne vara, mida ettevõtte kasutab toodete tootmisel, teenuste osutamisel või halduseesmärkidel (mitte äriühingust ettevõtte talle seatud eesmärkide täitmisel) ja mida ta kavatseb kasutada pikema perioodi jooksul kui üks aasta. Materiaalne põhivara on näiteks masin, tootmishoone jne
- bioloogiline vara. **Bioloogiline vara** (RTJ 7 p 6) on loomne või taimne elusorganism. Põllumajanduslik toodang on bioloogilisest varast saadav või eraldatav toodang. Bioloogiline vara on näiteks koduloomad ja –linnud, istandused, kalad kalakasvanduses ja kasvav mets.
- immateriaalne põhivara. **Immateriaalne põhivara** (RTJ 5 p 7) on füüsilise substantsita, teistest varadest eristatav mittemonetaarne vara. Immateriaalsed varad on näiteks: litsentsid (tegevusluba), patendid (õigust tõendav dokument), kontsessioon (õigus kasutada midagi), ostetud kaubamärgid, firmaväärtus jne.

## **2.2 Ettevõtte kohustused ja omakapital**

Ettevõtte kapital jaguneb kaheks:

- kohustused ehk võõrakapital ja
- omakapital.

**Kohustus** (RPS § 3 p 2) on raamatupidamiskohustuslasel lasuv rahaliselt hinnatav võlg;

1. mis on tekkinud minevikus toimunud sündmuste tagajärjel;
2. millest vabanemine nõuab eeldatavasti tulevikus ressurssidest loobumist.

Kohustusi võiks nimetada ka kreditoorseks võlgnevuseks (kreditoorne tuleb sõnast krediid ja tähendab tõlkes *ta usaldab* ehk antud ettevõtte on kohustatud teatud aja möödumisel tasuma kreditorile teatud summa).

Kohustused jagunevad:

- lühiajalised kohustused. **Lühiajalise kohustusena** kajastatakse järgnevaid kohustusi:
  1. kohustusi, mis eeldatavasti arveldatakse ettevõtte tavapärase äri tsükli jooksul (näit. võlad tarnijatele);
  2. kohustusi, mida hoitakse eelkõige kauplemiseesmärgil
  3. selle maksetähtaeg on 12 kuu jooksul alates bilansipäevast.

Kõiki muid kohustusi kajastatakse **pikaajaliste kohustustena**. Lühiajalised kohustused on näiteks: lühiajalised laenud juriidilistelt kui ka füüsilistelt isikutelt, võlad tarnijatele, ostjatelt saadud ettemaksud, maksuvõlad, võlad töötajatele jne;

- pikaajalised kohustused. Siia kuuluvad: pikaajalised pangalaenud jt laenud, pikaajalised tarnijatele tasumata võlad jne.

**Omakapital (netovara)** (RPS §3 p 3) on raamatupidamiskohustuslase varade ja kohustuste vahe.

Omakapital jaguneb:

- seotud omakapital: aktsiakapital aktsiaseltsis, osakapital osäühingus, lisaks reservid jne;
- vaba omakapital, mis on aruandeaasta kasum, eelnevate aastate jaotamata kasum.

**Kasum (kahjum)** (RPS § 3 p 6) on raamatupidamiskohustuslase aruandeperioodi tulude ja kulude vahe.

**Tulu** (RPS 3 p 4) – aruandeperioodi sissetulekud, millega kaasneb varade suurenemine või kohustuste vähenemine ja mis suurendavad raamatupidamiskohustuslase omakapitali, välja arvatud omanike tehtud sissemaksed omakapitali.

**Kulu** (RPS § 3 p 5) – aruandeperioodi väljaminekud, millega kaasneb varade vähenemine või kohustuste suurenemine ja mis vähendavad raamatupidamiskohustuslase omakapitali, välja arvatud omanikele tehtud väljamaksed omakapitalist;

## **2.3 Raamatupidamisbilanss**

**Bilanss** (RPS § 18 lg 1) on raamatupidamisaruanne, mis kajastab teatud kuupäeva seisuga raamatupidamiskohustuslase finantsseisundit (vara, kohustusi ja omakapitali).

Skemaatiliselt kujutab bilanss kahepoolset tabelit (tabel 1). Vasakpoolset osa, kus on firma vara koosseis, nimetatakse aktivaks. Bilansi parempoolne osa, mis kajastab vara finantseerimise allikaid, nimetatakse passivaks. Aktiva ja passiva peavad olema alati võrdsed:

$$\mathbf{AKTIVA = PASSIVA} \quad \mathbf{(1)}$$

Vara soetamise allikad jagunevad kaheks: **omakapital** ehk ettevõtte omanike poolt firmasse paigutatud kapital ning võõrkapital, mille on ettevõttele kasutada andnud kolmandad osapooled, nt pangad on andnud laenu jne. Võõrkapitali nimetatakse teise sõnaga **kohustuseks**. Sellest tulenevalt võib kirja panna raamatupidamise põhivõrrandi:

$$\mathbf{VARA = KOHUSTUSED + OMAKAPITAL} \quad \mathbf{(2)}$$

ehk laiemalt:

$$\mathbf{KÄIBEVARA + PÕHIVARA =}$$

$$\mathbf{= LÜHIAJALISED KOHUSTUSED + PIKAAJALISED KOHUSTUSED + OMAKAPITAL}$$

Tabel 1

**BILANSS**

<b>AKTIVA (varad)</b>	<b>PASSIVA (kohustused ja omakapital)</b>
1.Käibevara	1.Kohustused
	1.1.Lühiajalised kohustused
2.Põhivara	1.2.Pikaajalised kohustused
	2.Omakapital
AKTIVA kokku	PASSIVA kokku

Bilansi aktiva ja passiva elemente nimetatakse bilansikirjeteks. Bilansikirjed on varade, kohustuste ja omakapitali liigid, mis on bilansis eraldi nimetustega ja oma summadega eraldi nimetatud.

**Näiteülesanne 1:** Täida tabel 2 lähtudes raamatupidamise põhivõrrandist.

Tabel 2

Nr.	Vara	Kohustused	Omakapital
1	254 000.-		120 000.-
2	780 000.-	560 000.-	
3		333 000.-	222 000.-
4	1 670 000.-		700 000.-
5		340 000.-	-44 000.-
6	690 000.-	240 000.-	
7	556 300.-	238 900.-	

Raamatupidamise põhivõrrandit ei tohi segi ajada bilansivõrrandiga. **Bilansivõrrand** väljendab üldisemat liiki seost, millest lähtutakse bilansi koostamisel:

$$\text{ALGSEIS} + \text{SISSETULEK} = \text{VÄLJAMINEK} + \text{LÕPPSEIS} \quad (3)$$

ehk

$$\text{LÕPPSEIS} = \text{ALGSEIS} + \text{SISSETULEK} - \text{VÄLJAMINEK} \quad (4)$$

**Näiteülesanne 2:** Täida tabel 3 lähtudes bilansi põhivõrrandist.

Tabel 3

Konto	Algseis	Väljaminek	Sissetulek	Lõppseis
Kassa	45 000.-		60 000.-	30 000.-
Võlad tarnijatele	250 000.-	200 000.-	47 000.-	
Reservkapital		0.-	30 000.-	75 000.-
Materjal	89 000.-	34 600.-	26 000.-	
Pangalaen	250 000.-	145 000.-		305 000.-
Maksuvõlad		98 000.-	88 000.-	99 550.-
Põhivara	210 000.-		34 000.-	190 000.-
Sidusettevõtte aktsiad	333 000.-	47 580.-		310 675.-

Bilanss koostatakse eesti keeles ja Eestis ametlikult kehtiva vääringu järgi, märkides arvnäitajate puhul kasutatud täpsusastme (näiteks tuhandetes vääringühikutes).

Bilanss koostatakse majandusaasta kohta. Majandusaasta pikkus on 12 kuud. Raamatupidamiskohustuslase asutamisel, lõpetamisel, majandusaasta alguskuupäeva muutmisel või muul seadusega ettenähtud juhul võib majandusaasta olla lühem või pikem kui 12 kuud, kuid ei tohi ületada 18 kuud. Majandusaastaks on kalendriaasta, kui raamatupidamiskohustuslase põhikirjas või muus raamatupidamiskohustuslase tegevust reguleerivas dokumendis ei ole sätestatud teisiti. Bilansiskeem on esitatud lisas 1.

**Näiteülesanne 3:** Koostada bilanss alljärgnevas tabelis 4 järgmistel andmetel:

Saldod:

1 Arvelduskonto	16 000.-	7 Osakapital	40 000.-
2 Kassa	4 100.-	8 Ostjatelt laekumata summad	12 000.-
3 Kasum	5 000.-	9 Palgavõlg	4 100.-
4 Kaup	4 000.-	10 Pikaajaline pangalaen	10 000.-
5 Masinad	28 000.-	11 Võlg tarnijatele	6 500.-
6 Materjal	1 500.-		

Tabel 4

## BILANSS

<b>AKTIVA (varad)</b>	<b>Summa</b>	<b>PASSIVA (kohustused ja omakapital)</b>	<b>Summa</b>
<b>Käibevara</b>		<b>Kohustused</b>	
		<i>Lühiajalised kohustused</i>	
		<i>Lühiajalised kohustused kokku</i>	
<b>Käibevara kokku</b>		<i>Pikaajalised kohustused</i>	
<b>Põhivara</b>			
		<i>Pikaajalised kohustused kokku</i>	
		<b>Kohustused kokku</b>	
		<b>Omakapital</b>	
<b>Põhivara kokku</b>		<b>Omakapital kokku</b>	
<b>AKTIVA kokku</b>		<b>PASSIVA kokku</b>	

## 3 MAJANDUSTEHINGUTE KAJASTAMINE JA DOKUMENTEERIMINE

### 3.1 Majandustehingutest tingitud muutused bilansis

Bilanss koostatakse mingi arvestusperioodi lõpul. Järgmisel perioodil toimuvad majandustehingud muudavad bilansikirjeid, mille tulemusena võib muutuda ka bilansi kokkuvõte. **Majandustehing** (RPS § 6 lg 1) on raamatupidamiskohustuslase tehtud tehing, kolmandate isikute vaheline tehing või raamatupidamiskohustuslast puudutav sündmus, mille tagajärjel muutub raamatupidamiskohustuslase vara, kohustuste või omakapitali koosseis.

Ettevõttes toimuvaid majandustehinguid on nelja liiki:

1. Ühe aktivakirje suurenemine ja teise aktivakirje vähenemine samal ajal ühe ja sama summa võrra (A+A-). Või teisiti nimetades **aktiva muutus** – muutuvad kaks aktiva kirjet. Aktiva üldsumma ja passiva üldsumma seejuures ei muutu.

Näiteks: *Osteti raha eest arvuti 7 000.-.*

Lahendus: aktivas alakirje *muu materiaalne põhivara* suureneb 7 000.- ja aktivakirje *raha* väheneb 7 000.-.

2. Ühe passivakirje suurenemine ja teise passivakirje vähenemine samal ajal ühe ja sama summa võrra (P+P-). Või teisiti nimetades **passiva muutus** – muutuvad kaks passiva kirjet. Aktiva üldsumma ja passiva üldsumma seejuures ei muutu.

Näiteks: *Aruandeaasta kasumist 15 000.- otsustati jagada dividendideks.*

Lahendus: passivakirje *aruandeperioodi kasum* väheneb 15 000.- ja passivas alakirje *dividendivõlad* (muud võlad) suureneb 15 000.-.

3. Ühe aktivakirje ja ühe passivakirje suurenemine samal ajal ühe ja sama summa võrra (A+P+). Või teisiti nimetades **bilansimahu kasv** – suureneb üks aktivakirje ja üks passivakirje. Aktiva üldsumma ja passiva üldsumma suurenevad.

Näiteks: *Võeti pangast lühiajalist laenu arvelduskontole 20 000.-.*

Lahendus: aktivakirje *raha* suureneb 20 000.- ja passivakirje *lühiajalised laenud...* suureneb 20 000.-.

4. Ühe aktivakirje ja ühe passivakirje vähenemine samal ajal ühe ja sama summa võrra (A-P-). Või teisiti nimetades **bilansimahu kahanemine** – väheneb üks aktivakirje ja üks passivakirje. Aktiva üldsumma ja passiva üldsumma vähenevad.

Näiteks: *Maksti arvelduskontolt tagasi osa pangalaenust 8 000.-.*

Lahendus: aktivakirje *raha* väheneb 8 000.- ja  
passivakirje *lühiajalised laenud...* väheneb 8 000.-.

Vaatleme nüüd ülaltoodud 4 muudatuste liiki bilansi seisukohast ja oletame, et nad toimuvad mingi aasta jaanuaris, mille alguse saldod on esitatud tabelis 5, seejärel näidatud muutused bilansis ning bilanss jaanuari lõpul:

*Tabel 5*

**BILANSS**  
**AKTIVA**

**PASSIVA**

Bilanss 01.01.		Muutused		Bilanss 31.01.	Bilanss 01.01.		Muutused		Bilanss 31.01.
Kirje	Summa	+	-	Summa	Kirje	Summa	+	-	Summa
Raha	28000.-	3) 20000.-	1) 7000.- 4) 8000.-	33000.-	Lühiajalise laenud	0.-	3) 20000.-	4) 8000.-	12000.-
Muu materiaalne põhivara	58000.-	1) 7000.-		65000.-	Dividendi-võlad	0.-	2) 15000.-		15000.-
					Aksia-kapital	71000.-			71000.-
					Aruandeperioodi kasum	15000.-		2) 15000.-	0.-
Kokku	86000.-	27000.-	15000.-	98000.-	Kokku	86000.-	35000.-	23000.-	98000.-

**Näiteülesanne 4:** Märkida tabelisse 5 bilansikirjete muudatused.

*Tabel 6*

Tehing	AKTIVA		PASSIVA	
	suurenemine	vähenev	suurenemine	vähenev
Laekus arvelduskontole pikaajaline pangalaen				
Tasuti tarnijale arve alusel võlg sularahas				
Aruandekasum jaotati dividendideks				
Osteti põhivara, arve tasumata				
Palgavõla tasumine arvelduskontolt				
Osteti sularaha eest materjale				



### 3.2 Bilansikontod ja majandustehingute kirjendamine

Majandustehingutest tingitud bilansikirjete muutusi arvestatakse kontodel. **Konto** on raamatupidamises info säilitamise vahendiks. **Konto** on tabel, mis kajastab ettevõtte vara vm seisuga kahel kindlal ajahetkel ning muutusi kahe kindla ajahetke vahel ehk kontodel toimub vara ja vara finantseerimisallikate jne majandustehingute tagajärjel toimuvate muutuste jooksev arvestus. Kontodele märgitakse arvestusperioodi vara vm algsaldod, suurenemis- või vähenemistehingud ning lõppsaldod.

Kontod avatakse aruandeperioodi algul bilansikirjete lõikes. Igale bilansikirjele võib avada ühe või mitu kontot. Kontosid on kahte liiki:

- Kontod, kus registreeritakse varas toimuvaid muudatusi, on **aktivakontod**.
- Ettevõtte kohustuste ja omakapitali muutumist kajastatakse **passivakontodel**.

Kontodel on alati kaks poolt: vasak pool – deebet (D) ja parem pool krediid (K). Kontod avatakse aruandeperioodi algul bilansikirjete lõikes, kusjuures igale bilansikirjele avatakse üks või mitu eraldi kontot. Konto avamise, neile majandustehingute kirjendamise ja nende sulgemise kohta kehtib kolm seaduspärasust:

1. Algsaldod kirjendatakse konto sellele poolele, kus ta asub bilansis:
  - a) aktivakonto algsaldo deebetisse,
  - b) passivakonto algsaldo krediidisse.
2. Varade sissetulek või kapitali suurenemine kantakse konto sellele poolele, kus on algsaldo. Varade väljaminek või kapitali vähenemine kantakse konto algsaldo vastaspoolele.
3. Konto lõppsaldo asub algsaldo poolel.

Konto lihtsustatud skeem (nn kontorist, T-konto) näeb välja järgmine:

D	Aktivakonto nimetus	K	D	Passivakonto nimetus	K
S <sub>0</sub> ehk AS				S <sub>0</sub> ehk AS	
+		-	-		+
DK	KK		DK	KK	
S <sub>1</sub> ehk LS				S <sub>1</sub> ehk LS	

**Bilansikonto nimetuse** aluseks võetakse bilansiskeem ning lisatakse või muudetakse kontosid vastavalt ettevõtte vajadusele. **Saldo** on konto jääk – seis raamatupidamises teatud ajahetkel. **Konto algsaldo S<sub>0</sub>** – algjääk, kirjendatakse konto sellel poolel, kus ta seisab

algbilansis: aktivakirjete summa vastavate kontode deebetisse, passivakirjete summad vastavate kontode kreditisse. **Käive** on majandustehingutest tulenevate muudatuste summa perioodi jooksul. **Deebetkäive DK** on konto deebetisse kirjendatud summade kokkuvõte ning **kreditiikäive KK** on konto kreditisse kirjendatud summade kokkuvõte. **Debiteerimiseks** nimetatakse sissekande tegemist konto deebetisse ja **krediteerimine** sissekande tegemine konto kreditisse. Konto **lõppsaldo S<sub>1</sub>** ehk lõppjäak asub algsaldo poolel. Kehtib järgmine seos:

$$\text{lõppsaldo} = \text{algsaldo} + \text{sama poole käive} - \text{vastaspoole käive} \quad (5)$$

**Aktivakonto suurenemine** kajastatakse **konto deebetis** ja **vähene mine konto kreditis**. **Passivakonto suurenemine** kajastatakse konto **kreditis** ja **vähene mine deebetis**.

**Aktivakonto jäägi ehk lõppsaldo (S<sub>1</sub>)** leidmisel perioodi lõpul liidetakse jäägile perioodi algul ehk algsaldole (S<sub>0</sub>) antud perioodil suurenemisega seotud majandustehingute summa ehk deebetkäive (DK) ja lahutatakse antud perioodil vähenemisega seotud majandustehingute summa ehk kreditiikäive (KK). Lähemalt saab tutvuda aktivakontoga näites 1. Lühidalt märkides leitakse **aktivakonto saldo** järgmisest seosest:

$$S_1 = S_0 + DK - KK \quad (6)$$

Näide 1

<b>Aktivakonto</b>		D	Kassa	K
Algsaldo, mis võetakse bilansist.	→	S <sub>0</sub> 2 000.-		
1) Toodi pangast kassasse sula- 20 000.-.	→	1) 20 000.-	2) 16 000.-	2) Maksti palka
			3) 1 500.-	3) Maksti avanssi Katile lähetuseks Tapale 1 500.-
		DK 20 000.-		
deebetkäive	→	S <sub>1</sub> 4 500.-	KK 17 500.-	← kreditikäive
$S_1 = S_0 + DK - KK$	→			← lõppsaldo

**Passivakonto jäägi ehk lõppsaldo** ( $S_1$ ) leidmisel perioodi lõpul liidetakse jäägile perioodi algul ehk algsaldole ( $S_0$ ) antud perioodil suurenemisega seotud majandustehingute summa ehk kreeditkäive (KK) ja lahutatakse antud perioodil vähenemisega seotud majandustehingute summa ehk deebetkäive (DK). Lähemalt saab tutvuda aktivakontoga näites 2. Lühidalt märkides leitakse **passivakonto saldo** järgmisest seosest:

$$S_1 = S_0 + \text{KK} - \text{DK} \quad (7)$$

Näide 2

Passivakonto		D	Võlad tarnijatele	K
				S <sub>0</sub> 12 000.- ← Algsaldo, mis võetakse bilansist.
1) Maksti tarnijatele materjalide eest 12 000.- →	1) 12 000.-		2) 20 000.-	← 2) Saadi tarnijatelt masin, mille arve on tasumata 20 000.-.
			3) 11 000.-	← 3) Saadi tarnijatelt materjale, mille arve on tasumata 11 000.-.
deebetkäive →	DK 12 000.-		KK 31 000.-	← kreditkäive
			S <sub>1</sub> 31 000.-	← lõppsaldo

$S_1 = S_0 + \text{KK} - \text{DK}$

Aktivakontode jääke kajastatakse perioodi lõpul bilansi aktivakirjetel ja passivakontode jääke bilansi passivakirjetel.

Aktiva- ja passivakontosid nimetatakse ka **alalisteks** ehk **reaalkontodeks**, kuna aruandeperioodi lõpul kontode sulgemist ei toimu ja sinna võivad jääda saldod.

**Näiteülesanne 5:** Määrata, millisele konto poolele märgitakse saldod alljärgnevatel kontodel, märkida algsaldod ( $S_0$ ) kontodele ja arvutada käibed ning lõppsaldod ( $S_1$ ).

S<sub>0</sub>: Ettemaks tarnijale 5 000.-, Ettemaks ostjalt 15 000.-, Kaup 25 000.-.

D		Ettemaks tarnijale		K		D		Ettemaks ostjalt		K		D		Kaup		K	
1)	7 500	2)	12 500	1)	7 000	3)	6 420	3)	12 800	1)	12 000	2)	10 000				
3)	3 800			2)	3 800												
DK		KK		DK		KK		DK		KK		DK		KK			

Kuna kõik majandustehingud kantakse läbi alati kahelt seisukohalt, siis on tegemist kahekordse kirjendamisega. Majandustehingud registreeritakse kontodel **kahekordse kirjendamise põhimõttel**, st iga majandustehing kirjendatakse ühe konto deebetis ja teise konto kreditis samas summas. Kui määratakse kindlaks, millistest kontodest tuleb tehing läbi kanda ja millistes summas, siis on tegemist **lausendiga** (nimetatakse ka **konteering, kirjend, kanne**). **Lausendiks** nimetatakse debiteeritava(te) konto(de) ja krediteeritava(te) konto(de) nimetus(t)e ja summa(de) kindlaksmääramist. Kontode omavahelist seost, mida tingib majandustehing, nimetatakse **korrespondeeruvuseks**. Eristatakse **liht-** ja **liitlausendit**. Kui tehing tuleb kanda ainult ühe konto deebetisse ja ainult ühe konto kreditisse, siis on tegemist **lihtlausendiga**. Kui tehing kantakse ühe või mitme konto deebetisse ja ühe või mitme konto kreditisse, siis on tegemist **liitlausendiga**.

### Näiteülesanne 6:

1. Koostada lihtlausendid.

1.1 Toodi pangast sularaha kassasse 15 000.-.

Debiteeritav konto	Krediteeritav konto	Summa

1.2 Osteti põhivara, mille eest tasuti pangast 17 000.-.

Debiteeritav konto	Krediteeritav konto	Summa

1.3 Makstud töötajatele palka pangaarvelt 35 000.-.

Debiteeritav konto	Krediteeritav konto	Summa

## 2. Koostada liitlausendid.

2.1 Omanik tegi sissemakse osakapitali, mille eest tasus põhivaraga, mille väärtus oli 15 000.- ja pangaarvele 25 000.-.

Debiteeritav konto	Debiteeritav summa	Krediteeritav konto	Krediteeritav summa

2.2 Ostja tasus võla 2 000.- kassasse ja 7 000.- panka.

Debiteeritav konto	Debiteeritav summa	Krediteeritav konto	Krediteeritav summa

### **3.3 Arvestusregistrid (süstemaatiline ja kronoloogiline kirjendamine)**

**Raamatupidamisregistrid** (RPS § 9 lg 1) on andmekogumid, mis sisaldavad informatsiooni kontodel kajastatud raamatupidamiskirjendite ja saldode kohta, samuti andmekogumid, mis sisaldavad raamatupidamiskirjendite aluseks olevat üksikasjalikku informatsiooni.

Raamatupidamisregistrid peavad võimaldama teha väljavõtteid kirjendatud majandustehingutest kontode kaupa (pearaamat) kronoloogilises järjekorras (päevaraamat).

Raamatupidamisregistreid kasutatakse majandustehingute jooksvas arvestuses ning arvestustulemuste fikseerimiseks. Nad kujutavad endast kindla vormi järgi lahterdatud tabeleid. Registreid liigitatakse vastavalt info süstematiseerimisele kronoloogilisteks ja süsteematilisteks.

**Kronoloogiliseks registriks** on **päevaraamat**, kuhu majandustehingud kirjendatakse kronoloogilises järjekorras st majandustehingute registreerimist nende toimumise ja dokumentidega vormistamise ajalises järjestuses. Raamatupidamiskirjend peab sisaldama järgmisi andmeid (RPS § 6 lg 5):

- 1) majandustehingu kuupäev;
- 2) raamatupidamiskirjendi järjekorranumber;
- 3) debiteeritavad ja krediteeritavad kontod ja vastavad summad;
- 4) majandustehingu lühikirjeldus;
- 5) algdokumendi (koonddokumendi) nimetus ja number.

Päevaraamat võib olla vormistatud erinevalt. Näited päevaraamatu vormistusest on toodud tabelis 7, millesse on mugav koostada lihtlausendeid ja tabelis 8, mis sobib liitlausendite koostamiseks.

*Tabel 7*

**PÄEVARAAMAT**

Jrk.nr	Kuupäev	Dok.	Kirjendi sisu	DEEBET	KREEDIT	SUMMA
			KOKKU			

Või

*Tabel 8*

**PÄEVARAAMAT**

Jrk.nr.	Kuupäev	Dok.	Kirjendi sisu	DEEBET		KREEDIT	
				Konto	Summa	Konto	Summa
			KOKKU				

**Näiteülesanne 7.** Kajastada majandustehingud päevaraamatus (tabelis 9).

Majandustehingud:

1. Osteti sularaha eest materjale, tasutud kassast 75 000.-.

2. Osteti tootmiseseade 55 000.-, arve tasumata.
3. Tasuti tarnijatele arveldusarvelt 25 000.- võlga.
4. Saadi lühiajalist pangalaenu 100 000.-, mis laekus arvelduskontole.
5. Kanti üle arvelduskontolt palgavõlg 34 000.-.
6. Maksti kassast avanssi ettevõtte varustajale 3 500.-.
7. Tasuti osa lühiajalist pangalaenu 25 000.- arveldusarvelt.
8. Varustaja esitas avansiaruande materjalide ostu kohta 3 500.-
9. Ostjalt laekus võla katteks 5 000.-.
10. Osteti AS AAA aktsiaid 3 000.- eest.

*Tabel 9*

### **PÄEVARAAMAT**

Jrk.nr	Kuupäev	Dok.	Kirjendi sisu	DEEBET	KREEDIT	SUMMA
			KOKKU			

Kahekordse kirjendamise teel rühmitatakse majandustehingud ning koondatakse igale kontole majanduslikult sisult samalaadsete tehingute summad. Seetõttu nimetatakse majanduslike tehingute kirjendamist kontodele **süsteematiliseks kirjendamiseks**. Peamiseks selliseks registriks on **pearaamat**, mis sisaldab ettevõtte raamatupidamise sise-eeskirjades fikseeritud kontoplaani kõiki kontosid.

Majandustehingute registreerimisel raamatupidamises toimitakse järgmiselt:

1. perioodi algul avatakse bilansi alusel kontod,
2. kõik majandustehingud registreeritakse esmalt kronoloogilises arvestusregistris ehk päevaraamatus,
3. seejärel kantakse registreeritud majandustehing kontodele ehk pearaamatusse,
4. perioodi lõpul suletakse kontod, mille jäägid kantakse bilanssi.

Vaatleme näidet, kus on esitatud alapeatükis 3.1 toodud majandustehingud päevaraamatus ja pearaamatus.

*Näide 3*

Esmalt on meil algbilanss:

### **BILANSS** (01.01.200x.a.)

#### **AKTIVA**

Kassa	28 000.-
Muu materiaalne põhivara	58 000.-
<b>Kokku</b>	<b>86 000.-</b>

#### **PASSIVA**

Aktiakapital	71 000.-
Aruandeaasta kasum	15 000.-
<b>Kokku</b>	<b>86 000.-</b>

mille põhjal saab avada kontod.

Seejärel kajastame majandustehingud päevaraamatus (tabel 10) ja pearaamatus:

*Tabel 10*

### **PÄEVARAAMAT**

Jrk.nr.	Kuupäev	Dok.	Kirjendi sisu	DEEBET	KREEDIT	SUMMA
1	02.01.0x		Osteti arvuti, maksti kohe	Muu materiaalne põhivara	Raha	7 000.-
2	05.01.0x		Kasum jagati dividendideks	Aruandeaasta kasum	Dividendivõlg	15 000.-
3	10.01.0x		Võeti pangast lühiajal. laenu	Raha	Lühiajalised laenud	20 000.-
4	31.01.0x		Tagastati osa laenust	Lühiajalised laenud	Raha	8 000.-
			<b>KOKKU</b>			<b>50 000.-</b>

Avame kontod pearaamatus ning kanname kontodele majandustehingud päevaraamatu põhjal.

### **PEARAAMAT**

D Muu mater. põhivara K

S <sub>0</sub> 58 000.-	
1) 7 000.-	
<b>K 7 000.-</b>	<b>K 0.-</b>

D Raha K

S <sub>0</sub> 28 000.-	
3) 20 000.-	1) 7 000.- 4) 8 000.-
<b>K 20 000.-</b>	<b>K 15 000.-</b>

D Aruandeaasta kasum K

	S <sub>0</sub> 15 000.-
2) 15 000.-	
<b>K 15 000.-</b>	<b>K 0.-</b>



S<sub>1</sub> 65 000.-

D	Dividendivõlg	K
	S <sub>0</sub>	0.-
	2)	15 000.-
K	0.-	K 15 000.-
	S <sub>1</sub>	15 000.-

S<sub>1</sub> 33 000.-

D	Lühiajalised laenud	K
	S <sub>0</sub>	0.-
	3)	20 000.-
	4)	8 000.-
K	8 000.-	K 20 000.-
	S <sub>1</sub>	12 000.-

S<sub>1</sub> 0.-

D	Aktiikapital	K
	S <sub>0</sub>	71 000.-
K	0.-	K 0.-
	S <sub>1</sub>	71 000.-

### **Näiteülesanne 8:**

Koostada albilanss tabelis 11, kirjendada majandustehingud päevaraamatus (tabelis 12) ja kontodel (pearaamatus). Arvutada käibed ja lõppsaldod.

#### Algsaldod:

1. Materjal	10 000.-
2. Muu materiaalne põhivara	30 000.-
3. Osakapital	95 000.-
4. Ostjatelt laekumata arved	41 000.-
5. Palgavõlg	40 000.-
6. Raha	99 000.-
7. Võlad tarnijatele	45 000.-

#### Majandustehingud aruandeperioodil:

1. Osteti sularaha eest kontorimööblit 17 000.-.
2. Aktsepteeriti tarnija arve materjalide (materjal saadud) eest, arve tasumata 5 600.-.
3. Tasuti tarnijatele võlga 36 000.-.
4. Laekus ostjatelt võlgnevuse katteks 13 000.-.
5. Maksti töötajatele palka ülekandega 40 000.-.

Tabel 11

**BILANSS**

<b>AKTIVA</b>		<b>PASSIVA</b>	
Vara nimetus	Summa	Kapitali nimetus	Summa
<b>KOKKU</b>		<b>KOKKU</b>	

Tabel 12

**PÄEVARAAMAT**

Jrk.nr	Kuupäev	Dok.	Kirjendi sisu	DEEBET	KREEDIT	SUMMA
			<b>KOKKU</b>			

**PEARAAMAT**

D	K	D	K	D	K
<b>DK</b>	<b>KK</b>	<b>DK</b>	<b>KK</b>	<b>DK</b>	<b>KK</b>

D	K	D	K	D	K
DK	KK	DK	KK	DK	KK
D	K	D	K	D	K
DK	KK	DK	KK	DK	KK

Väiksemates ettevõtetes kasutatakse ühendatud kronoloogilist ja süstemaatilist registrit nn **žurnaal-pearaamatut** (tabel 13), mis sisaldab nii süstemaatilist kui ka kronoloogilist arvestust. Žurnaal-pearaamatu iga kirjendi koostisosaks on:

- kirjendi järjekorra number,
- kuupäev,
- dokument,
- majandustehingu lühikirjeldus,
- kirjendi käibe summa,
- summad debiteeritavatel ja krediteeritavatel kontodel.

*Tabel 13*

### ŽURANAAL-PEARAAMAT

Jrk. nr.	Kuup.	Dok.	Kirjendi sisu	käive	Konto		Konto		Konto	
					deebet	kreedit	deebet	kreedit	deebet	kreedit
			Algsaldod							
1										
2										
3										
4										
			Käive							
			Lõppsaldod							

Vaatleme näites 3 esitatud lahendust žurnaal-pearaamatus (näide 4).

Näide 4 Tabel 14

### ŽURANAAL-PEARAAMAT

Jrk. nr.	Kuup.	Dok.	Kirjendi sisu	käive	Raha		Muu materiaalne põhivara	
					deebet	kreedit	deebet	kreedit
			Algsaldod		28 000		58 000	
1	02.01.		Osteti arvuti	7 000		7 000	7 000	
2	05.01.		Kasum jagati div.	15 000				
3	10.01.		Võeti pangast laen	20 000	20 000			
4	31.01.		Tagastati osa laenu	8 000		8 000		
			Käive	50 000	20 000	15 000	7 000	0
			Lõppsaldod		33 000		65 000	

Jrk. nr.	Lühiajalised laenud		Dividendivõlg		Aktsiakapital		Aruandeaasta kasum	
	deebet	kreedit	deebet	kreedit	deebet	kreedit	deebet	kreedit
		0		0		71 000		15 000
1								
2				15 000			15 000	
3		20 000						
4	8 000							
	8 000	20 000	0	15 000	0	0	15 000	0
		12 000		15 000		71 000		0

**Näiteülesanne 9:** Kajastada lisan 2 toodud majandustehingud žurnaal-pearaamatus.

Ülesanne on lahendatud, kuid kas lahendus on õige? Lahendust saab kontrollida käibeandmiku abil.

### 3.4 Käibeandmik

Arvestusperioodi lõpul kontrollitakse kontodele kirjendamise ja lõppsaldode väljatoomise õigsust **käibeandmiku** abil (vt tabel 15). Käibeandmikus märgitakse kõigi kontode algsaldod, käibed ja lõppsaldod. Koostatud kontode käibeandmik on õige, kui esinevad järgmised vördused:

1. deebet-algsaldode kokkuvõte võrdub krediid-algsaldode kokkuvõttega,
2. perioodi deebetkäivete kokkuvõte võrdub krediidkäivete kokkuvõttega,
3. deebet-lõppsaldode kokkuvõte võrdub krediid-lõppsaldode kokkuvõttega.

Nimetatud võrduste puudumisel on tekkinud hooletusviga, mille tulemusena ei saa enam tegemist olla tasakaaluga. Viga tuleb leida ja parandada.

*Tabel 15*

## KÄIBEANDMIK

Jrk.nr.	Konto	Algsaldo		Käive		Lõppsaldo	
		deebet	kreedit	deebet	kreedit	deebet	kreedit
1							
2							
3							
4							
	KOKKU						

Kontrollime, kas näites 3 ja 4 lahendatud ülesanne on õige. Selleks kanname kõikide kontode algsaldod, käibed ja lõppsaldod käibeandmikusse (tabel 16) ning liidame seal kõik vertikaalread. (näide nr.5).

*Näide 5 Tabel 16*

## KÄIBEANDMIK

Jrk.nr.	Konto	Algsaldo 01.01. X		Käive		Lõppsaldo 31.01. X	
		deebet	kreedit	deebet	kreedit	deebet	kreedit
1	Muu materiaalne põhivara	58 000.-	-	7 000.-	0.-	65 000.-	-
2	Raha	28 000.-	-	20 000.-	15 000.-	33 000.-	-
3	Aruandeaasta kasum	-	15 000.-	15 000.-	0.-	-	0.-
4	Dividendivõlg	-	0.-	0.-	15 000.-	-	15 000.-
5	Lühiajalise laenud	-	0.-	8 000.-	20 000.-	-	12 000.-
7	Aktsiakapital	-	71 000.-	0.-	0.-	-	71 000.-
	KOKKU	86 000.-	86 000.-	50 000.-	50 000.-	98 000.-	98 000.-

Et kontrollida, kas kõik majandustehingud on kantud kontodele, siis võrdleme käibeandmiku käivet (50 000.-) päevaraamatus lausendite üldsummaga. Kui nimetatud lahtrite summad on võrdset, siis kõik majandustehingud on kontodel. Kui käive on suurem, kui päevaraamatu kokkuvõte, siis mõni tehing võib olla kantud topelt. Kui käive on väiksem, siis mõni tehing on kontodele kandmata. Näite nr. 5 põhjal võib väita, et näited nr. 3 ja 4 on lahendatud õigesti kahekordse kirjendamise seisukohast, kuna käibeandmikus on kolm paari võrdseid summasid

ja käive võrdub päevaraamatu lausendite üldsummaga (näites nr. 3) ja žurnaal-pearaamatu käibega (näites nr. 4).

Olles kontrollinud ülesande lahenduse õigsust koostame lõppbilansi, mis meie näidete nr. 3, 4 ja 5 põhjal on järgmine:

**BILANSS (01.02.200X.a.)**

AKTIVA		PASSIVA	
Raha	33 000.-	Lühiajalised laenud	12 000.-
Muu materiaalne põhivara	65 000.-	Dividendivõlg	15 000.-
		Aktsiakapital	71 000.-
<hr/>		<hr/>	
Kokku	98 000.-	Kokku	98 000.-

**Näiteülesanne 10:** Koostada käibeandmik (tabel 17) näiteülesande 7 andmete alusel.

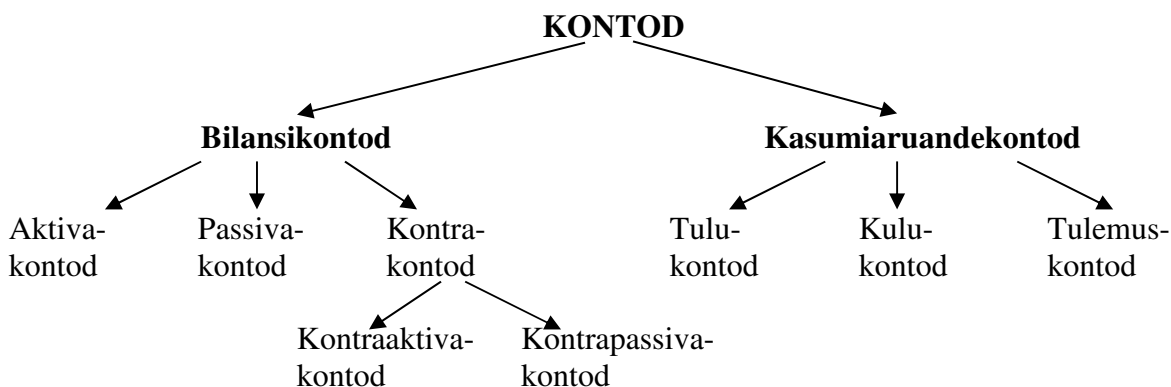
*Tabel 17*

**KÄIBEANDMIK**

Jrk.nr.	Konto	Algsaldo		Käive		Lõppsaldo	
		deebet	kreedit	deebet	kreedit	deebet	kreedit
	KOKKU						

### 3.5 Raamatupidamiskontode liigitus ja kontoplaan

Kontosid saab liigitada mitmeti. Kontod on seotud raamatupidamisaruannetega, sellest tulenevalt saab liigitada kontod bilansikontodeks ja kasumiaruandekontodeks (lisaks bilansile on teiseks aruandeks kasumiaruanne, mis kajastab raamatupidamiskohustuslase tulusid ja kulusid). Kasumiaruande skeemid vastavalt raamatupidamise seadusele on esitatud lisan 3. Skemaatiliselt on kujutatud kontode liigitus **raamatupidamisaruannete alusel** joonisel 1.



Joonis 1. Kontode liigitus

Aktiva- ja passivakontod (põhikontod) on tuttavad alapeatükist 3.2 ja kokkuarvestamise valemid on järgmised:

- Aktivakontod –  $S_1 = S_0 + DK - KK$  ,
- Passivakontod –  $S_1 = S_0 + KK - DK$  .

Tüüpilised aktivakontod on näiteks: *kaup, masinad ja seadmed, avansid aruandvatele isikutele* jne. Tüüpilised passivakontod on näiteks: *aktsiakapital, lühiajaline pangalaen, palgavõlg* jne

Peale põhikontode on olemas veel **kontrakontod** – kontraaktiva- ja kontrapassivakontod. **Kontraaktiva-konto** – reguleerib mingi aktivakonto jääki, kuid on ise seejuures passivakonto iseloomuga (ehk  $S_1 = S_0 + KK - DK$ , kusjuures saldo esitatakse konto krediti-poolel). Tüüpilisemaks kontraaktiva kontoks on konto *Materiaalse põhivara akumulieeritud kulum*. Selle konto saldo võrra vähendatakse aktivakonto *Materiaalne põhivara* jääki. Teisiti saab väita, et antud kontot kajastatakse bilansi aktivas „ – „, märgiga. Saadud summa moodustab materiaalse põhivara jääkmaksumuse. Kontraaktiva-kontoks on ka nt *Ostjate ebatõenäoliselt laekuvad arved*. **Kontrapassiva-konto** reguleerib mingi passivakonto jääki, kuid on seejuures aktivakonto iseloomuga (ehk  $S_1 = S_0 + DK - KK$ , kusjuures saldo esitatakse konto

deebetpoolel). Konto saldod näidatakse bilansi passivas „–“, märgiga. Kontrapassivakontoks on nt *Omaaktsiad*.

Lisaks bilansikontodele on veel kasumiaruandekontod. Kasumiaruandes eristatakse tulusid ja kulusid ning sellest lähtudes on vastavalt **tulu- ja kulukontod**. Neid kontosid nimetatakse ka **ajutisteks kontodeks**, kuna perioodi lõppedes need suletakse ehk neile kontodele ei saa jääda saldod. **Tulukontode** käitumine sarnaneb passivakonto käitumisele, st et tulukonto suurenemine toimub konto **kreeditis**. Tulukonto sulgemine on deebetpoolel – perioodi lõpul konto deebetkäive võrdsustatakse kredithäibega ja saldod ei ole. Skemaatiliselt kujutades käituvad tulukontod järgmiselt:

D	Tulukonto	K
(-)		(+)
vähene mine		suurene mine
e sulgemine		
DK		KK

**Kulukontode** käitumine sarnaneb aktivakontode käitumisele, st et konto suurene mine toimub **deebetis**, konto sulgemine aga kredithäibele – perioodi lõpul on konto kredithäibe võrdsustatud konto deebetkäibega ja saldod ei ole. Skemaatiliselt kujutades käituvad kulukontod järgmiselt:

D	Kulukonto	K
(+)		(-)
suurene mine		vähene mine
		e sulgemine
DK		KK

**Näiteülesanne 11:** Kus toimub konto suurene mine, kas deebetis või kredithäibis?

Müügitulu	
Turustuskulu	
Muu ärikulu	
Finantstulu	
Muu äritulu	
Tootmiskulu	



Kontot, kus kajastatakse firma tulude ja kulude lõpptulemi leidmist, nimetatakse tulude ja kulude koondkontoks (TKKK) ehk lihtsalt koondkonto. TKKK on samuti ajutise iseloomuga, mistõttu ka sellel kontol puudub saldo – koondkonto suletakse iga perioodi lõpul. Tulukonto sulgemisel debiteeritakse tulukontot ja krediteeritakse koondkontot. Kulukonto sulgemisel krediteeritakse kulukontot ja debiteeritakse koondkontot. Seega koondatakse perioodi lõpul TKKK deebetisse kõik kulud ja kreditisse kõik tulud. Juhul kui koondkonto deebetpool on kredithoolest suurem ( $DK > KK$ ), on tegemist **kahjumiga** ning sulgemisel tuleb debiteerida kontot *Aruandeperioodi kahjum* ja krediteerida kontot *TKKK*. Juhul kui koondkonto deebetpool on kredithoolest väiksem ( $DK < KK$ ), on tegemist **kasumiga** ning sulgemiskande tegemisel tuleb debiteerida *TKKK* ja krediteerida kontot *Aruandeperioodi kasum*. Aruandeperioodi kasum ja kahjum on bilansikontod, mille saldo kajastatakse bilansis. Skemaatiliselt kujutades käituvad tulemuskontod järgmiselt:

või

D	Tulude ja kulude	K
	koondkonto	
	kulud <	tulud
	kasum	
	DK	KK

D	Tulude ja kulude	K
	koondkonto	
	kulud >	tulud
		kahjum
	DK	KK

**Näiteülesanne 12:** Kas firma on kasumis või kahjumis, kui TKKK-l on järgmised andmed:

D	TKKK	K
35 000		100 000
45 000		80 000
60 000		

Tegemist on \_\_\_\_\_, sest  $DK$  \_\_\_  $KK$

Bilansi ja kasumiaruande kirjete muutumine on kokkuvõtvalt järgmine:

KONTO	
D deebet	K kredit
AKTIVA (VARA): suurenemine	AKTIVA (VARA): vähenemine
KOHUSTUSED: vähenemine	KOHUSTUSED: suurenemine
OMAKAPITAL: vähenemine	OMAKAPITAL: suurenemine
KULUD: suurenemine	TULUD: suurenemine

Lisaks kontode liigitusele raamatupidamisaruannete alusel saab kontosid liigitada lähtuvalt **info detailsuse astmest:**

- **süntheetilisteks kontodeks** ja
- **analüütilisteks kontodeks.**

Süntheetilisel kontrol kajastatakse infot kogumina, detailne info tuuakse ära analüütilistel kontodel. **Süntheetiline konto** on peakonto, mille all võib olla mitu analüütilist kontot. Nt süntheetilisel kontrol *Võlad tarnijatele* võivad olla analüütilised kontod tarnijate lõikes. Süntheetilised kontod avatakse pearaamatus, nendel peetakse ainult rahalist arvestust aruannete koostamiseks. **Analüütiline konto** on süntheetilise konto allkonto. Analüütilisel kontrol peetakse analüütilist arvestust, mis on detailsem, kui on süntheetilisel kontrol. Süntheetiline arvestus võib olla nii rahalises väljenduses kui ka naturaalnäitajates (nt koguseline laoarvestus). Analüütilist arvestust peetakse eraldi registrites.

Raamatupidamise seaduse § 8 kohaselt koostab raamatupidamiskohustuslane kontoplaani (kontode loetelu) majandustehingute ja reguleerimiskannete kirjendamiseks. Kontoplaan on ettevõttes kasutatavate kontode loetelu. Info töötlemise hõlbustamiseks on kontodele omistatud numbrid, mis antakse kindla eesmärgiga ja plaani järgi. Kontode nimetused tulevad eelkõige bilansi ja kasumiaruande kirjetest. Traditsiooniliselt algavad:

- number ühega aktivakontod;
- number kahega passiva kontod;
- number kolmega tulukontod;
- number neljaga kulukontod.

Selline lähenemine ei ole reegel, nt võivad olla kulukontod ka viie ja kuuega jne.

Kontoplaan peab olema ülevaatlik, kuid samas ka põhjalik. Eestis võib iga ettevõtte ise kehtestada talle vajaliku kontoplaani. Kontode liigendamisel tuleks täiendavalt arvestada nt juhtimis-, kulu-, ja maksuarvestust ning statistikast tulenevaid nõudeid. Erinevate ettevõtete

kontoplaanid varieeruvad sõltuvalt nende tegevusaladest, suuruselt, raamatupidaja teadmistest ja paljudest muudest teguritest. Kontoplaan kehtestatakse koos raamatupidamise siseeeskirjadega.

Kontoplaani koostamisel arvestatakse:

- ettevõtte tegevusala;
- majandustehingute sisu;
- käibe- ja põhivarade jaotust;
- tulude ja kulude liike;
- kauba-, toodangu ja teenuste liike;
- majandustehingute kaudu seotud ostjaid ja tarnijaid, kellele pearaamatus oleks otstarbekas avada eraldi kontod;
- börsinõudeid (börsiettevõtted);
- organisatsiooni struktuurist tulenevate erinevate juhtimistasandite, kontrollorganite ja omanike sisemise infonõudeid;
- valitud kasumiaruande skeemi;
- õigusaktidest tulenevate infonõudeid;
- kasutatava arvuti tarkvara jne.

### ***3.6 Sünteetiline ja analüütiline arvestus***

Ettevõttes peetakse nii üldistavat kui ka täpsustavat arvestust. **Üldistavat** arvestust nimetatakse **sünteetiliseks** arvestuseks, **täpsustavat analüütiliseks**. Sünteetiline arvestus on ebapiisav, sest puudub detailsem informatsioon tarnijate, materjali vms. kohta.

Üldistavat arvestust peetakse rahalises väljenduses, täpsustavat rahalises kui ka näiteks koguselises väljenduses. Sünteetiline arvestus on aluseks bilansi koostamisel, analüütilisel arvestusel otsene seos bilansiga puudub. Sünteetilist ja analüütilist arvestust peetakse paralleelselt.

Üldistav ehk sünteetiline arvestus on primaarne, analüütilist arvestust tehakse vastavalt vajadusele, olenevalt ettevõtte suuruselt, põhitegevusest jne. Täpsustava arvestuse loob iga ettevõtte ise ja mahus, mis on vajalik.

Perioodi (kuu, kvartali, aasta) lõpul võrreldakse sünteetilise konto saldosiid ning käibeid talle vastavate analüütiliste kontode saldode ja käivete kokkuvõtetega.

Seega ülalpool vaatlesime ainult sünteetilisi kontosiid (võlad tarnijatele, materjal, põhivarad jne), analüütilisteks kontodeks on näiteks võlg AS-le Kadakas, kes on meie suhtes üks paljudest tarnijatest või treipink, mis on ettevõtte üks materiaalne põhivara jne.

Näide 6

Sünteetiline konto:

D Võlad tarnijatele K	
	S <sub>0</sub> 5 000.-
1) 1 000.-	2) 12 000.-
4) 6 000.-	3) 10 000.-
5) 6 000.-	6) 18 000.-
7) 4 000.-	
DK 17 000.-	DK 40 000.-
	S <sub>1</sub> 28 000.-

Analüütilised kontod:

D Võlg AS-le Kadakas K	
	S <sub>0</sub> 1 000.-
1) 1 000.-	6) 18 000.-
DK 1 000.-	KK 18 000.-
	S <sub>1</sub> 18 000.-

D Võlg AS-le Majakas K	
	S <sub>0</sub> 4 000.-
5) 6 000.-	2) 12 000.-
7) 4 000.-	
DK 10 000.-	KK 12 000.-
	S <sub>1</sub> 6 000.-

D Võlg AS-le Allikas K	
	S <sub>0</sub> 0.-
4) 6 000.-	3) 10 000.-
DK 6 000.-	KK 10 000.-
	S <sub>1</sub> 4 000.-

Perioodi lõpul kontrollitakse, kas analüütiliste kontode kokkuvõtted võrduvad sünteetilise kontoga käibeandmiku (tabel 18) abil:

Tabel 18

### KONTO VÕLG TARNIJATELE ANALÜÜTILISTE KONTODE KÄIBEANDMIK

Jrk.nr.	Konto	Algsaldo		Käive		Lõppsaldo	
		deebet	kreedit	deebet	kreedit	Deebet	kreedit
1	Võlg AS-le Kadakas		1000.-	1000.-	18000.-		18000.-
2	Võlg AS-le Majakas		4000.-	10000.-	12000.-		6000.-
3	Võlg AS-le Allikas		0.-	6000.-	10000.-		4000.-
	KOKKU		5000.-	17000.-	40000.-		28000.-

↑ ↑ ↑ ↗

Peavad võrduma konto *võlg tarnijatele*: algsaldoga, deebetkäibega, kreditkäibega, lõppsaldoga.

### **3.7 Raamatupidamisdokumentide ja – registrite vormistamine ja säilitamine**

Raamatupidamiskohustuslane on kohustatud kõiki majandustehinguid dokumenteerima ning kirjendama raamatupidamisregistrites mõistliku aja jooksul pärast majandustehingu toimumist selliselt, et oleks tagatud õigusaktidega ettenähtud aruannete tähtaegne esitamine.

Majandustehingute dokumenteerimine on raamatupidamise esmaülesandeks, mis eeldab nende kohta kõigi kvalitatiivsete tunnuste ja arvnäitajate fikseerimist dokumentidel. Raamatupidamisdokumendid liigitatakse **alg-** ja **koonddokumentideks** ning **raamatupidamisõiendiks**.

Iga raamatupidamiskirjendi(lausendi) aluseks on majandustehingut tõendav algdokument või algdokumentide alusel koostatud koonddokument.

**Raamatupidamise algdokument** on majandustehingu toimumist kinnitav tõend, millel peavad olema järgmised andmed (RPS § 7 lg 1):

- 1) dokumendi nimetus ja number;
- 2) koostamise kuupäev;
- 3) tehingu majanduslik sisu;
- 4) tehingu arvnäitajad (kogus, hind, summa);
- 5) tehingu osapoolte nimed;
- 6) tehingu osapoolte asu- või elukoha aadressid;
- 7) majandustehingut kirjendavat raamatupidamiskohustuslast esindava isiku allkiri (allkirjad), mis kinnitab (kinnitavad) majandustehingu toimumist;
- 8) vastava raamatupidamiskirjendi järjekorranumber.

Algdokument ei pea sisaldama eelnevalt nimetatud 3 viimast punkti, kui nendes punktides nimetatud andmed on kajastatud vastavate algdokumentide alusel koostatud koonddokumendis.

Aruande koostamisel tehtavate reguleerimiskannete algdokumendiks on **raamatupidamisõied**, mis peab vastama algdokumendi nõuetele.

Elektroonsel kujul säilitatavaid algdokumente peab olema võimalik kirjalikult taasesitada.

Raamatupidamisregistreid võib vormistada ja säilitada:

- 1) käsitsi kirjutatud või trükitud dokumentidena;
- 2) kirjalikku taasesitamist võimaldaval infokandjal, kui on tagatud sellel säilitatava info autentsus.

#### Parandused dokumentides ja registrites (RPS § 10)

Raamatupidamise alg- ja koondokumentidel olevat informatsiooni ning raamatupidamiskirjendeid ei ole lubatud kustutada ega teha neis õienditeta parandusi. Ebakorrektned raamatupidamiskirjend parandatakse paranduskirjenditega, mis peab sisaldama viidet parandatava raamatupidamiskirjendi järjekorranumbrile.

**Näiteülesanne 13:** Järgnevate majandustehingute kohta on juba koostatud lausendid. Teha paranduslausendid(kirjendid).

#### Majandustehingud ja lausendid:

1. Aktsepteeriti materjalide ostuarve 400 000.- (raha tasumata).

Tehtud lausend: D Materjal K Võlad tarnijatele 40 000.-

Paranduslausend:

Debiteeritav konto	Krediteeritav konto	Summa

2. Toodud pangast kassasse raha 14 000.-.

Tehtud lausend: D Arvelduskonto K Kassa 14 000.-

Paranduslausend:

Debiteeritav konto	Krediteeritav konto	Summa

3. Laekus ostjatelt võla katteks 100 000.-.

Tehtud lausend: D Arvelduskonto K Võlg tarnijatele 100 000.-

Paranduslausend:

Debiteeritav konto	Krediteeritav konto	Summa

4. Makstud kassast avanssi lähetuskuludeks 3 000.-.

Tehtud lausend: D Avanss aruandvale isikule K Kassa 30 000.-

Paranduslausend:

Debiteeritav konto	Krediteeritav konto	Summa

Kui parandus ei põhine algdokumendil, tuleb koostada parandust selgitav raamatupidamisõiend (parandusdokument).

Parandusdokument peab sisaldama:

- 1) dokumendi nimetus ja number;
- 2) koostamise kuupäev;
- 3) tehingu majanduslik sisu;
- 4) tehingu arvnäitajad (kogus, hind, summa);
- 5) koostaja nimi;
- 6) majandustehingut kirjendavat raamatupidamiskohustuslast esindava isiku allkiri (allkirjad), mis kinnitab (kinnitavad) majandustehingu toimumist;
- 7) vastava raamatupidamiskirjendi järjekorranumber;
- 8) paranduse sisu.

**Dokumendikäibeks** nimetatakse dokumentide liikumise korda, koostamise või teistelt ettevõtetelt saamise hetkest kuni nende arhiivi üleandmiseni.

Raamatupidamise algdokumente peab raamatupidamiskohustuslane säilitama *seitse aastat, alates selle majandusaasta lõpust, mil algdokument raamatupidamises kajastati* (RPS § 12 lg 1).

Raamatupidamisregistreid, lepinguid, raamatupidamise aruandeid ja muid äridokumente, mis on vajalikud majandustehingute arusaadavaks kirjeldamiseks revideerimise käigus, peab raamatupidamiskohustuslane säilitama *seitse aastat, alates vastava majandusaasta lõpust* (RPS § 12 lg 2).

Pikaajaliste kohustuste või õigustega seotud äridokumente tuleb säilitada *seitse aastat pärast kehtimistähtaja möödumist* (RPS § 12 lg 3).

Raamatupidamise sise-eeskirja tuleb säilitada *seitse aastat pärast selle muutmist või asendamist* (RPS § 12 lg 4).

## 4 ETTEVÖTTES TOIMUVAD PROTSESSID

### 4.1 Varustusprotsess

Varud on varad (RTJ 4 p 6):

1. mida hoitakse müügiks tavapärase äritegevuse käigus, näiteks kaup;
2. mida parajasti toodetakse müügiks tavapärase äritegevuse käigus, näiteks lõpetamata toodang;
3. materjalid või tarvikud, mida tarbitakse tootmisprotsessis või teenuste osutamisel, näiteks materjal.

Antud teema all käsitleme varusid, mida hoitakse müügiks tavapärase äritegevuse käigus ja materjalid või tarvikud, mida tarbitakse tootmisprotsessis või teenuste osutamisel.

Varud võetakse algselt arvele nende soetusmaksumuses, mis koosneb ostukulutustest, tootmiskulutustest ja muudest kulutustest, mis on vajalikud varude viimiseks nende olemasolevasse asukohta või seisundisse (RTJ 4 p 8).

**Soetusmaksumus** (RTJ 4 p 6) on vara omandamise või ehitamise ajal vara eest makstud raha või üleantud mitterahalise tasu õiglane väärtus.

**Õiglane väärtus** (RTJ 4 p 6) on summa, mille eest on võimalik vahetada vara teadlike, huvitatud ja sõltumatute osapoolte vahelises tehingus.

Varude **ostukulutused** sisaldavad lisaks ostuhinnale varude ostuga kaasnevat tollimaksu, muid mittetagastavaid makse ja varude soetamisega otseselt seotud transpordikulutusi (RTJ 4 p 9).

Vastavalt kehtivale käibemaksuseadusele võtavad käibemaksukohustuslased soetatud kauba- ja tootmisvarud arvele ilma käibemaksuta hinnas. Mittekäibemaksukohustuslased võtavad soetatud väärtused arvele käibemaksuga hinnas.

Kauba ja tootmisvarude arvelevõtmisel on aluseks tarnijate arved, saatedokumendid, kviitungid jne.

Varude soetamisel koostatakse lausend:



*D kaup või materjal või varuosad jne*

*D k/m (kui ostja on käibemaksukohustuslane ja ostudokumendil on käibemaks)*

*K võlad tarnijatele või avansid tarnijatele või avansid aruandvatele isikutele jne*

Varude soetamisega kaasnevate kulude kohta (näiteks transport, tollimaks, kindlustus jne) koostatakse lausend:

*D kaup või materjal või varuosad jne*

*D k/m (kui ostja on käibemaksukohustuslane ja ostudokumendil on käibemaks)*

*K võlad tarnijatele või avansid tarnijatele või avansid aruandvatele isikutele jne*

Äritegevuses on tavaline, et varude soetushinnad võivad aasta jooksul mitu korda muutuda, kusjuures ühtede varude hinnad tõusevad ja teistel langevad. Hindade muutumise tingimustes peab ettevõttes olema otsustatud varude jäägi ja väljamineku hindamise kord.

Juhul kui üksikud varude objektid on üksteisest selgelt eristatavad, lähtutakse nende soetusmaksumuse kindlaksmääramisel konkreetselt iga objekti soetamiseks tehtud kulutustest. See on **individuaalmaksumuse meetod**. Juhul kui üksikud varude objektid ei ole üksteisest selgelt eristatavad, kasutatakse soetusmaksumuse kindlaksmääramiseks kas **FIFO** või **kaalutud keskmise soetusmaksumuse meetodit**. (RTJ 4 p 15)

**FIFO (first-in, first-out)** meetodi rakendamisel eeldatakse, et varusid müüakse (või kasutatakse) nende soetamise järjekorras (st esmalt kantakse kulusse algjäák, seejärel esimesena saabunud partii soetusmaksumus jne). FIFO meetodi rakendamisel kajastatakse varude lõppjäáki bilansis viimasena saabunud ja veel müümata (kasutamata) partiide soetusmaksumuses. (RTJ 4 p 17)

**Kaalutud keskmise soetusmaksumuse meetodi** rakendamisel loetakse iga üksiku objekti soetusmaksumuseks perioodi algjäági soetusmaksumuse ja perioodi jooksul soetatud objektide soetusmaksumuste kaalutud keskmist. (RTJ 4 p 18)

Otsuse varude hindamise meetodi valiku kohta langetab ettevõtte juhtkond ja vastav otsus peab olema fikseeritud ettevõtte raamatupidamise sise-eeskirjades.

*Náide 7*

*01.01. on laos kaupa 100 tk hinnaga á 80.-, kokku 8 000.-*

*08.01. osteti kaupa 500 tk hinnaga á 75.-, kokku 37 500.-*

*20.01. osteti kaupa 400 tk hinnaga á 78.-, kokku 31 200.-*

29.01. osteti kaupa 300 tk hinnaga á 82.-, kokku 24 600.-

Kokku 1 300 tk 101 300.-

Jaauari jooksul müüdi kaupa 990 tk

31.01. on laos kaupa 310 tk

Arvutada müüdüd kauba soetusmaksumus ja jääk rahas 31.01.

Lahendus:

1. Esmalt arvutused FIFO meetodil:

**Müüdüd kauba soetusmaksumus on:**

	100 tk x 80.- = 8 000.-
+	500 tk x 75.- = 37 500.-
+	390 tk x 78.- = 30 420.-
<hr/>	
Kokku 990 tk	75 920.-

Seega lõppsaldo on:

	300 tk x 82.- = 24 600.-
<hr/>	10 tk x 78.- = 780.-
Kokku 310 tk	25 380.-

**Kontroll: müüdüd kauba ja järele jäänud kauba summa peab võrduma kogukaubaga ehk**

75 920 + 25 380 = 101 300.-

2. Sama näite põhjal kaalutud keskmise soetushinna meetod:

Kaalutud keskmise soetushinna saame järgmiselt:

$$\frac{100 \times 80 + 500 \times 75 + 400 \times 78 + 300 \times 82}{100 + 500 + 400 + 300} = \frac{101\,300}{1\,300} = 77,9230769... \approx 77,92$$

Murru lugeja sisaldab väljaminekuid, mis tuli teha kogu kauba soetamiseks. Murru nimetaja sisaldab kogust. Kaalutud keskmist hinda võib ümardada, kuid ümardamise reeglit ei ole. Seega võivad tulla ümardamisest tingitud vahed. Mida vähem ümardatakse, seda täpsem tulemus.

**Müüdüd kauba soetusmaksumus on:**

990 x 77,92 = 77 140,80

**Lõppsaldo:**

101 300 - 77 140,80 = 24 159,20

Kontroll: müüdnud kauba ja järele jäänud kauba summa peab võrduma kogukaubaga ehk  $77\,140,80 + 24\,159,20 = 101\,300.-$ , kuid lõppsaldo koguse ja keskmise hinna korrutisena:  $310 \times 77,92 = 24\,155,20$ ; seega  $24\,159,20 - 24\,155,20 = 4.-$  see on ümardamise tõttu tekkinud vahe.

Kahe meetodi võrdlusandmed on toodud tabelis 19 FIFO ja kaalutud keskmise soetushinna meetodi võrdlus.

Tabel 19

FIFO ja kaalutud keskmise soetushinna meetodi võrdlus

	FIFO	Kaalutud keskmine	Vahe
Müüdnud kauba soetusmaksumus	75 920.-	77 140,80	- 1 220,80
Lõppsaldo	25 380.-	24 159,20	1 220,80
Kaup kokku	101 300.-	101 300.-	0,00

Seega, võimalusel, et eksisteerib kaks identset ettevõtet, ei pea raamatupidamise tulemused olema samad, kuna ettevõtted on valinud erinevad meetodid.

**Näiteülesanne 14:** Arvutada müüdnud kauba soetusmaksumus ja jääk rahalises väljenduses 31.03 seisuga kasutades FIFO ja kaalutud keskmise meetodit.

01.03 on laos kaupa 200 tk hinnaga á 95.-, kokku 19 000.-;

08.03 osteti kaupa 300 tk hinnaga á 90.-, kokku 27 000.-;

14.03 osteti kaupa 500 tk hinnaga á 85.-, kokku 42 500.-;

14.03 arve 500 tk transpordi kohta kokku 2 000.-;

28.03 osteti kaupa 400 tk hinnaga á 88.-, kokku 35 200.-

Kokku 1 400 tk 125 700.-

Märtsikuus müüdi kaupa 850 tk, järelikult 31.03 on laos kaupa \_\_\_\_\_ tk.

Müüdnud kauba soetusmaksumus **FIFO meetodil:**

Lõppsaldo **FIFO meetodi** korral:

Kontroll: müüdüd kauba ja järele jäänud kauba summa peab võrduma kogukaubaga ehk

Leidmaks kaalutud keskmise soetushinna meetodiga müüdüd kauba soetusmaksumust ning lõppjääki tuleks arvutada kaalutud keskmine soetushind. Kaalutud keskmise soetushinna leidmiseks tuleb kauba soetamiseks tehtud väljaminekud jagada kogusega ehk:

Müüdüd kauba soetusmaksumus **kaalutud keskmise meetodil** on:

Lõppsaldo **kaalutud keskmise meetodil** on:

Kontroll: müüdüd kauba ja järele jäänud kauba summa peab võrduma kogukaubaga ehk

Kahe meetodi võrdlusandmed:

	FIFO	Kaalutud keskmine	Vahe
Müüdüd kauba soetusmaksumus			
Lõppsaldo			
Kaup kokku			

Varude kasutamisel (laost kasutusele andmisel tootmisse, teenuse osutamiseks või müüdüd varu mahakandmisel jne) koostatakse raamatupidamises lausend:

*D kulud*

*K kaup, materjal, kütus jne.*

## 4.2 Tootmisprotsess

Ettevõtte põhitegevuse eesmärgil tehakse mitmesuguseid kulusid, mida saab liigitada tootest lähtudes kaheks:

- otsekulud,
- kaudsed kulud.

**Kulud** on aruandeperioodi väljaminekud (majandusliku kasu vähenemised), millega kaasneb varade vähenemine või kohustuste suurenemine ja mis vähendavad raamatupidamiskohustuslase omakapitali, välja arvatud omanikele teostatud väljamaksud omakapitalist.

**Otsekulud** on kulud, mida saab seostada konkreetse tootega (tooteliigiga) ja mis ei mõjuta mingil viisil teiste toodete valmimist. Näiteks jahu, mida kasutatakse koogi küpsetamisel. Jahust tehakse kooki, kui jahu ei ole kook ei valmi.

**Kaudsed kulud** on kulud, mida ei saa või ei ole otstarbekas seostada konkreetse tootega (tooteliigiga) samas, ilma nende kuldeta ei saaks toodet (tooteliiki) toota või eksisteerida ettevõtet. Näiteks elekter, mida kasutatakse tootmise eesmärgil. Elektrit kulub siis, kui me küpsetame kooki elektriahus kui ka kringli küpsetamisel, aga ka nii tootmisruumi kui ka raamatupidaja ruumi valgustamisel. Kui ettevõttele esitatakse üks arve kogu kulutatud elektrienergia kohta, kas saab nimetatud kulu seostada koogiga või kringliga? Tõenäoliselt mitte, kuid ilma elektrita ei saaks me üldse midagi teha. Või veel mõtlemisainet: Elektrit tarbib näiteks direktor, raamatupidaja, sekretär jne oma ülesannete täitmiseks. Kui direktor ei saaks elektrit tarbida, kas koogid jääks küpsetamata? Ei, kuid kas ettevõtte juhtimise eesmärgil on nimetatud töötajaid ning nende tööd tarvis? Jah, on tarvis küll ehk toote valmimine otseselt neist ei sõltu, kuid ettevõtte kui terviku funktsioneerimiseks on vajalikud küll.

Ülal nimetatust lähtudes võtame kasutusele 3 uut kontot:

- **Tootmise otsekulude** konto on konto, millel ei ole ei algsaldot ega lõppsaldot. Selle konto deebetisse kantakse perioodi (kuu, kvartal, aasta) jooksul tootmises tehtud otsesed kulud. Näiteks materjal, tootmistööliste palgad, mis on seostatavad toodetega, sotsiaalmaks jne. Perioodi (kuu, kvartal, aasta) lõpul nimetatud konto suletakse lausendiga:

*D Tootmiskulude koondkonto*

*K Tootmise otsekulud*

- **Tootmise kaudsed kulud** (ehk tootmise üldkulude) konto on konto, millel ei ole ei algsaldot ega lõppsaldot. Selle konto deebetisse kantakse perioodi (kuu, kvartal, aasta) jooksul tootmises tehtud kaudsed väljaminekud. Näiteks põhivara amortisatsioon, tootmisvarade ülalpidamiskulud, tootmistöötajate palgad (mis ei ole seostatavad tootega) ja nende sotsiaalmaks, küte, elekter, kindlustus, valve jne ehk kõik kulud, mis tehakse tootmisosakonnas ja mis ei sõltu tegevusmahust. Perioodi (kuu, kvartal, aasta) lõpul nimetatud konto suletakse lausendiga:

*D Tootmiskulude koondkonto*

*K Tootmise kaudsed kulud*

- **Halduskulude** konto on konto, millel ei ole ei algsaldot ega lõppsaldot. Selle konto deebetisse kantakse perioodi (kuu, kvartal, aasta) jooksul ettevõtte juhtimise ja haldamisega seotud kulud. Näiteks administratsiooni palgad, sotsiaalmaksud, juhtkonna varade ülalpidamiskulud, elekter ja küte kontoris, sidekulud jne. Perioodi (kuu, kvartal, aasta) lõpul nimetatud konto suletakse lausendiga:

*D (Aruandeaasta) Kasum (või tulude ja kulude koondkonto)*

*K Halduskulud*

**Näiteülesanne 15:** Liigitada järgmised kulud erinevaid kleite tootvas ettevõttes märkides vastavasse lahtrisse X.

<b>Kululiik</b>	<b>Tootmise otsekulu</b>	<b>Tootmise kaudne kulu</b>	<b>Halduskulu</b>
Õmbleja palk, mis sõltub kleitide valmistamisest			
Raamatupidaja palk			
Tootmisosakonna juhataja palk			
Kleidile kulutatud kangas			
Tootmisruumide seinte värvimisel kulutatud värv			
Direktori arvuti amortisatsioon			
Äärestusmasina remondikulu			
Kleidi õmblemisel kulutatud elekter (masinal voolumõõtja)			
Tootmisruumi valgustuskulud			

Toote tootmiskulutused sisaldavad nii otseseid toodetega seotud kulutusi (näiteks materjali maksumus, tööliste palgad jne) kui ka proportsionaalset osa tootmise kaudsetest kuludest (näiteks tootmiseseadmete amortisatsioon, remondikulu, tootmisega seotud juhtkonna palgad jne) ehk **toodete tootmisomahind** koosneb kahest esimesest kulust ja seetõttu tootmiskulude koondkonto sisaldab toote omahinda kantavaid kulusid.

Näide 8

Oletame järgmist situatsiooni: perioodi jooksul on tootmise otsekulude kontole kogunenud 60 000.-, kaudsete kulude (kaudkulude) kontole 50 000.-, lõpetamata toodangut oli perioodi algul 10 000.- ja perioodi lõpuks jäi 30 000.-, arvele tuleb võtta valmistoodang. Lisaks arvutada toote tootmisomahind, kui valmis sai 900 toodet.

1. Suletakse tootmiskulude kontod

D tootmiskulude koondkonto 110 000.-

K tootmise otsekulud 60 000.-

K tootmise kaudsed kulud 50 000.-

2. Kui me valmistame tooteid, siis need tooted on esialgu poolikud ehk kõik kulud tehakse esmalt lõpetamata toodetele seega koostame lausendi:

D lõpetamata toodang 110 000.-

K tootmiskulude koondkonto 110 000.-

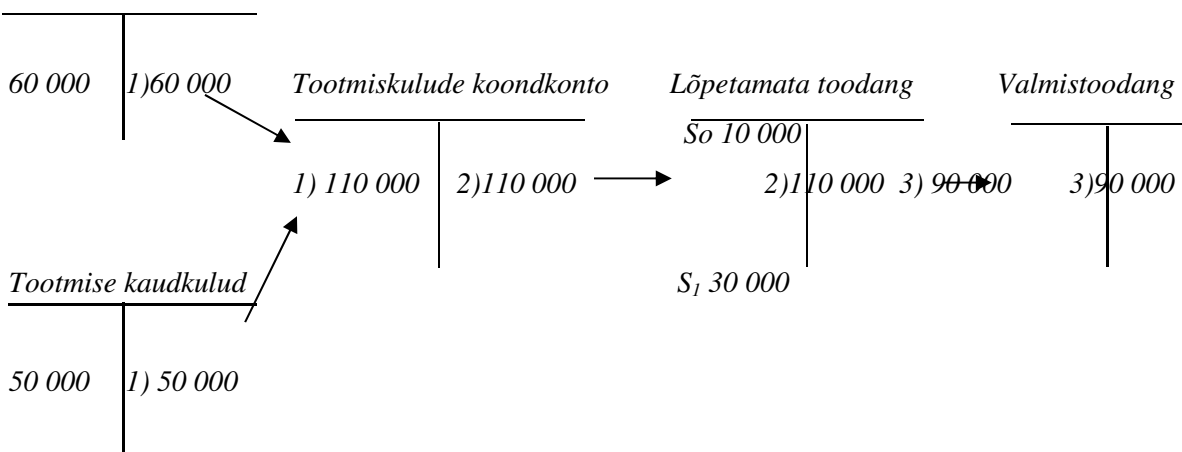
3. Kuna lõpetamata toodangut jäi perioodi lõpuks 30 000.-, siis millistele toodetele on tehtud kõik ülejäänud kulud, mis hetkel on lõpetamata toodangu kontol? Valmistoodangule, siit lausend

D valmistoodang 90 000.-

K lõpetamata toodang 90 000.-

Kontodele kannaksime nimetatud lausendid järgmiselt:

Tootmise otsekulud



Valmistoote ühiku tootmisomahind on seega  $90\ 000 / 900$  tootega = 100.-/toode

**Näiteülesanne 16:** Oletame järgmist situatsiooni: perioodi jooksul on tootmise otsekulude kontole kogunenud 80 000.-, tootmise kaudsete kulude kontole 40 000.-, lõpetamata toodangut oli perioodi algul 30 000.- ja perioodi lõpuks jäi 10 000.-, arvele tuleb võtta valmistoodang. Lisaks arvutada toote tootmisomahind, kui valmis sai 700 toodet.

1. Tootmiskulude kontode sulgemine:

2. Kui me valmistame tooteid, siis need tooted on esialgu poolikud ehk kõik kulud tehakse esmalt lõpetamata toodetele. Seega tuleks kõik kulud tootmiskulude koondkontolt kanda lõpetamata toodangu kontole:

3. Kuna lõpetamata toodangut jäi perioodi lõpuks 10 000.-, siis ülejäänud kulud tehti järelikult valmistoodangule:

D Tootmise otsekulud K	D Tootmiskulude KK K	D Lõp.-ta toodang K	D Valmistoodang K



4. Valmistoodangu toote omahind on:

### **4.3 Müügi protsess**

Tulud on aruandeperioodi sissetulekud (majandusliku kasu suurenemised), millega kaasneb varade suurenemine või kohustuste vähenemine ja mis suurendavad raamatupidamiskohustuslase omakapitali, välja arvatud omanike poolt teostatud sissemaksud omakapitali.

**Tulu kaupade (toodete) müügist kajastatakse** siis, kui kõik alljärgnevalt loetletud tingimused on täidetud :

1. **Olulised omandiga seonduvad riskid ja hüved on läinud üle müüjalt ostjale;**
2. Müüjal ei ole jätkuvalt niisugust haldamise vastutust, mida seostatakse omandiga ning puudub kontroll kauba või toote üle;
3. Tulu müügitehingust saab usaldusväärset mõõta;
4. Tehingust saadava tasu laekumine on tõenäoline;
5. Tehinguga seotud kulutusi on võimalik usaldusväärset hinnata.

Enamikel juhtudel lähevad omandiga seotud riskid ja hüved ostjale üle samaaegselt juriidilise omandiõiguse üleminekuga (näiteks jaemüügi puhul on selleks kauba üleandmise hetk; tarneklauslitega müügi puhul tarneklauslis sätestatud omandiõiguse ülemineku hetk).

Müügi momenti (ehk tulu tekkimise momenti) kirjendatakse:

1. lihtlausenditega, koostatakse müüdavate toodete, teenuste või kaupade käibemaksuta müügihinna kohta lausend:

*D ostjatelt laekumata arved või kassa jne*

*K müügitulu*

ja

müügihinnast arvestatud käibemaksu (kui käive on maksustatav) kohta koostatakse lausend:

*D ostjatelt laekumata arved või kassa jne*

*K käibemaks*

2. liitlausendiga

*D ostjatelt laekumata arved või kassa jne*

*K müügitulu*

### *K käibemaks*

Müügiga seotud väljaminekud, mis tuleb kanda müüjal kantakse konto **turustuskulud** deebetisse, krediteerides samal ajal kontosid:

- **võlg tarnijatele**, kui näiteks esitati arve seoses toodangu reklaamiga või transpordiga, käibemaksu lausend sel juhul:

*D käibemaks*

*K võlg tarnijatele;*

- **võlg palga osas**, kui arvestatakse palka müügiosakonna töötajatele;
- **võlg sotsiaalmaksu osas**, kui arvestatakse sotsiaalmaksu müügiosakonna töötajate palgasummade järgi;
- **materjal**, kui kasutati materjale toodangu pakkimisel jne, olenevalt kulutuse liigist.

Müüdüd kaup või toodang tuleb arvelt maha kanda vastavalt *kauba* või *valmistoodangu* kontolt. Valmistoodangu või kauba mahakandmisel koostatakse müüdüd valmistoodangu **tootmisomahinna** või müüdüd kauba **soetushinna** kohta lausend:

*D müüdüd toodangu (kaupade, teenuste) kulu*

*K valmistoodang või kaup*

## **4.4 Perioodi lõpetamine**

**Perioodi lõpul** suletakse kõik kulude ja tulude kontod. Sulgeda võib:

1. otse *aruandeaasta (perioodi) kasumi* kontole või
2. tulude ja kulude koondkontole ning ainult kasumi- või kahjumisumma kantakse *aruandeaasta (perioodi) kasumi* kontole.

Alapeatükis 4.3 esitatud kulud suletakse perioodi lõpul 1. variandi kohaselt:

- *müügitulude* konto lausendiga:

*D müügitulu*

*K (aruandeperioodi) kasum*

- *turustuskulude* konto lausendiga:

*D (aruandeperioodi) kasum*

*K turustuskulud*

- müüdüd toodangu (kaupade, teenuste) kulu konto lausendiga:  
*D (aruandeperioodi) kasum*

*K müüdüd toodangu (kaupade, teenuste) kulu*

Seega antud momendiks peaksid olema suletud (*aruandeperioodi*) *kasumi* kontole kõik tulud ja kulud ehk (*aruandeperioodi*) *kasumi* kontol peaks olema järgmine situatsioon:

<i>D</i> ( <i>Aruandeperioodi</i> ) <i>kasumi</i>	<i>K</i>
Halduskulud	Müügitulud
Turustuskulud	
Müüdüd toodangu (kaupade) kulu	(Muud tulud)
(Muud kulud)	

1. Kui *kasumi* konto **deebet on suurem kui krediid**, siis kulud ületavad tulusid ning tegevuse tulemuseks on **kahjum**.
2. Kui *kasumi* konto **krediid on suurem kui deebet**, siis tulud ületavad kulusid ning tegevuse tulemuseks on **kasum**.

Alapeatükis 5.3 esitatud kulud suletakse perioodi lõpul 2. variandi kohaselt:

- müügitulude konto lausendiga:  
*D müügitulu*  
*K tulude ja kulude koondkonto*
- turustuskulude konto lausendiga:  
*D tulude ja kulude koondkonto*  
*K turustuskulud*
- müüdüd toodangu (kaupade, teenuste) kulu konto lausendiga:  
*D tulude ja kulude koondkonto*  
*K müüdüd toodangu (kaupade, teenuste) kulu*

Seega antud momendiks peaksid olema suletud *tulude ja kulude koondkontole* kõik tulud ja kulud ehk *tulude ja kulude koondkontol* peaks olema järgmine situatsioon:

<i>D</i> <i>Tulude ja kulude koondkonto</i>	<i>K</i>
Halduskulud	Müügitulud
Turustuskulud	
Müüdüd toodangu	

(kaupade) kulu (Muud tulud)

(Muud kulud)

1. Kui *tulude ja kulude koondkonto* **deebet on suurem kui krediid**, siis kulud ületavad tulusid ning tegevuse tulemuseks on **kahjum**.
2. Kui *tulude ja kulude koondkonto* **krediid on suurem kui deebet**, siis tulud ületavad kulusid ning tegevuse tulemuseks on **kasum**.
3. *Tulude ja kulude koondkonto* suletakse *aruandeaasta (perioodi) kasumi* kontole kahjumi korral lausendiga:

*D aruandeaasta (perioodi) kasum*

*K tulude ja kulude koondkonto*

ja kasumi korral lausendiga:

*D tulude ja kulude koondkonto*

*K aruandeaasta (perioodi) kasum*

Kahjum märgitakse bilansi passivasse aruandeaasta (perioodi) kasumi kirjele “-“ märgiga.

Kasum märgitakse bilansi passivasse aruandeaasta (perioodi) kasumi kirjele “+“ märgiga.

## 5 RAAMATUPIDAMISE AASTARUANDE KOOSTAMINE

### 5.1 Raamatupidamise aastaaruande eesmärk

Raamatupidamise aastaaruande eesmärgiks on anda õige ja õiglane ülevaade raamatupidamiskohustuslase finantsseisundist, majandustulemusest ja rahavoogudest.

### 5.2 Raamatupidamise aastaaruannete koostamise alusprintsiibid

Raamatupidamise aastaaruande koostamisel tuleb lähtuda järgmistest alusprintsiipidest (RPS § 16):

- **Majandusüksuse printsiip** – Raamatupidamiskohustuslane arvestab oma vara, kohustused ja majandustehingud lahus tema omanike, kreditoride, töötajate, klientide ja teiste isikute varast, kohustustest ning majandustehingutest.
- **Jätkuvuse printsiip** – raamatupidamise aruande koostamisel lähtutakse eeldusest, et raamatupidamiskohustuslane on jätkuvalt tegutsev ning tal ei ole tegevuse lõpetamise kavatsust ega vajadust. Juhul kui raamatupidamise aruanne ei ole koostatud jätkuvuse printsiipest lähtudes, tuleb aruandes märkida rakendatud arvestusprintsiipe.
- **Arusaadavuse printsiip** – Raamatupidamise aruannetes esitatav informatsioon peab olema esitatud nii, et see oleks ülevaatlik ja üheselt mõistetav aruannete kasutajatele, kellel on aruannetest arusaamiseks piisavad finantsalased teadmised.
- **Olulisuse printsiip** – Raamatupidamise aruannetes tuleb kajastada raamatupidamiskohustuslase finantsseisundit, majandustulemust ja rahavoogusid mõjutav kogu oluline informatsioon. Oluline on selline aruandeformatsioon, mille avaldamata jätmine võib mõjutada aruannete kasutajate poolt aruannete põhjal tehtavaid majandusotsuseid. Väheolulisi objekte võib arvestada ja aruannetes kajastada lihtsustatud viisil.
- **Järjepidevuse ja võrreldavuse printsiip** – Raamatupidamisarvestuses ja aruannetes kasutatakse jätkuvalt samu arvestuspõhimõtteid, aruandlusviise ja aruandeskeeme.
- **Tulude ja kulude vastavuse printsiip** – aruandeperioodi tuludest arvatakse maha nendesamade tulude tekkega seotud kulud. Väljaminekuid, millele vastavad tulud

tekivad mingil muul perioodil, kajastatakse kuludena samal perioodil, mil tekivad nendega seotud tulud.

- **Objektiivsuse printsiip** – raamatupidamise aruandes esitatav informatsioon peab olema neutraalne ja usaldusväärne.
- **Konservatiivsuse printsiip** – raamatupidamise aruannet tuleb koostada ettevaatlikult ja kaalutletult, et vältida varade ja tulude ülehindamist või kohustuste ja kulude alahindamist. Samas ei ole aruandes õigustatud varade ja tulude sihilik alahindamine või kohustuste ja kulude sihilik ülehindamine ning aruande kasutajate eest varjatud reservide tekitamine.
- **Avalikustamise printsiip** – raamatupidamise aruandes esitatakse kogu informatsioon, mis võimaldab saada raamatupidamiskohustuslase finantsseisundist, majandustulemusest ja rahavoogudest õige ja õiglase ülevaate.
- **sisu ülimuslikkuse printsiip** – majandustehingute kajastamisel raamatupidamises ja raamatupidamise aruandes lähtutakse nende sisust ka siis, kui see ei ühti nende juriidilise vormiga.

### ***5.3 Raamatupidamise aastaaruande koostisosad***

Raamatupidamise seaduse § 15 lg 2 kohaselt koosneb raamatupidamise aastaaruanne neljast põhiaruandest (bilansist, kasumiaruandest, rahavoogude aruandest ja omakapitali muutuste aruandest) ning lisadest.

**Bilanss** (RPS § 18 lg 1) on raamatupidamise aastaaruande koostisosa, mis kajastab antud kuupäeva seisuga raamatupidamiskohustuslase finantsseisundit (vara, kohustusi ja omakapitali).

**Kasumiaruanne (tulude ja kulude aruanne)** (RPS § 18 lg 2) on raamatupidamisaruanne, mis kajastab raamatupidamiskohustuslase aruandeperioodi majandustulemust (tulusid, kulusid ja kasumit või kahjumit).

**Rahavoogude aruanne** (RPS § 19) on raamatupidamisaruanne, mis kajastab raamatupidamiskohustuslase aruandeperioodi rahavoogusid (raha ja raha ekvivalentide laekumisi ja väljamakseid).

**Omakapitali muutuste aruanne** (RPS § 19) on raamatupidamisaruanne, mis kajastab raamatupidamiskohustuslase aruandeperioodi muutusi omakapitalis.

Raamatupidamise aastaaruande **lisad** (RPS § 21), mis selgitavad kasutatavaid arvestuspõhimõtteid, põhiaruannete oluliste kirjete selgitusi ning muud olulist informatsiooni ülevaate andmiseks raamatupidamiskohustulase finantsseisundist, majandustulemusest ja rahavoogudest.

Raamatupidamiskohustulane peab oma raamatupidamise aastaaruandes kasutama raamatupidamise seaduse lisa 1 toodud bilansiskeemi (lisa 1). Bilansikirjete nimetusi võib täpsustada, samuti võib lisada täiendavaid kirjeid või kirjete alaliigendusi, kui see tuleb kasuks bilansi informatiivsusele ja loetavusele. Bilansikirjete alaliigendusi võib bilansi asemel esitada lisades. Lähtudes olulisuse printsiibist, võib ebaolulisi bilansikirjeid avaldada summeeritult.

Raamatupidamiskohustulane peab oma raamatupidamise aastaaruandes kasutama ühte raamatupidamise seaduse lisa 2 toodud kasumiaruande skeemidest (lisa 3). Kasumiaruande kirjete nimetusi võib täpsustada, samuti võib lisada täiendavaid kirjeid või kirjete alaliigendusi, kui see tuleb kasuks kasumiaruande informatiivsusele ja loetavusele. Kasumiaruande kirjete alaliigendusi võib kasumiaruande asemel esitada lisades.

## LISA 1 Bilansiskeem

### **AKTIVA (VARAD)**

#### **Käibevara**

Raha

Lühiajalised finantsinvesteeringud

Nõuded ja ettemaksed

    Nõuded ostjate vastu

    Maksude ettemaksed ja tagasinõuded

    Muud lühiajalised nõuded

    Ettemaksed teenuste eest

    Kokku

Varud

    Tooraine ja materjal

    Lõpetamata toodang

    Valmistoodang

    Müügiks ostetud kaubad

    Ettemaksed varude eest

    Kokku

#### **Käibevara kokku**

#### **Põhivara**

Pikaajalised finantsinvesteeringud

    Tütarettevõtjate aktsiad või osad

    Sidusettevõtjate aktsiad või osad

    Muud aktsiad ja väärtpaberid

    Pikaajalised nõuded

    Kokku

Kinnisvarainvesteeringud

Materiaalne põhivara

    Maa

    Ehitised

    Masinad ja seadmed

    Muu materiaalne põhivara

    Lõpetamata ehitised ja ettemaksed

    Kokku

Immateriaalne põhivara

    Firmaväärtus

    Arenguväljaminekud

    Muu immateriaalne põhivara

    Ettemaksed immateriaalse põhivara eest

    Kokku

#### **Põhivara kokku**

#### **Aktiva (varad) kokku**



## **PASSIVA (KOHUSTUSED JA OMAKAPITAL)**

### **Kohustused**

#### **Lühiajalised kohustused**

##### Laenukohustused

Lühiajalised laenud ja võlakirjad

Pikaajaliste laenukohustuste tagasimaksed järgmisel perioodil

Konverteeritavad võlakohustused

Kokku

##### Võlad ja ettemaksed

Võlad tarnijatele

Võlad töövõtjatele

Maksuvõlad

Muud võlad

Saadud ettemaksed

Kokku

##### Lühiajalised eraldised

#### **Lühiajalised kohustused kokku**

#### **Pikaajalised kohustused**

##### Pikaajalised laenukohustused

Laenud, võlakirjad ja kapitalirendi kohustused

Konverteeritavad võlakohustused

Kokku

##### Muud pikaajalised võlad

##### Pikaajalised eraldised

#### **Pikaajalised kohustused kokku**

#### **Kohustused kokku**

#### **Omakapital**

Aktsiakapital või osakapital nimiväärtuses<sup>1</sup>

Ülekurss

Oma osad või aktsiad (miinus)

Kohustuslik reservkapital

Muud reservid

Eelmiste perioodide jaotamata kasum (kahjum)

Aruandeaasta kasum (kahjum)

#### **Omakapital kokku**

#### **Passiva (kohustused ja omakapital) kokku.**

---

<sup>1</sup> Raamatupidamiskohustuslane, kellel puudub aktsia- või osakapital, asendab selle analoogilise omakapitali kategooriat iseloomustava kirjega.

## LISA 2 Ülesanne

Kajastada majandustehingud žurnaal-pearaamatus

### Algsaldod:

Raha	10 000.-
Ostjatel laekumata arved	35 000.-
Materjal	23 000.-
Muu materiaalne põhivara	32 000.-
Lühiajaline pangalaen	35 000.-
Tarnijatele tasumata arved	25 000.-
Osakapital	40 000.-

### Majandustehingud:

1. Ostjad tasusid arvelduskontole 25 000.-.
2. Tasuti tarnijatele võlga 15 000.-.
3. Osakapitali suurendamise eesmärgil tasusid osanikud arvelduskontole 20 000.-.
4. Osteti sularaha eest materjale 5 000.-.
5. Osteti arvuti 10 000.-, arve tasuti arvelduskontolt.
6. Laekus lühiajalist pangalaenu 15 000.-.
7. Ostjad tasusid arvelduskontole võlga 5 000.-.
8. Osteti materjale 7 000.- eest, tarnijatele arve tasumata.
9. Tasuti lühiajalist pangalaenu 10 000.-.
10. Tasuti tarnijatele võlga 5 000.-.
11. Ostjad tasusid osa võlast kassasse 3 000.-.
12. Osteti printer 12 000.-, arve tasumata.



## LISA 3 Kasumiaruande skeemid

### Skeem 1

Müügitulu

Muud äritulud

Valmis- ja lõpetamata toodangu varude jääkide muutus

Kapitaliseeritud väljaminekud oma tarbeks põhivara valmistamisel

Kaubad, toore, materjal ja teenused

Muud tegevuskulud

Tööjõukulud

    palgakulu

    sotsiaalmaksud

    pensionikulu

Põhivara kulum ja väärtuse langus

Muud äriikulud

**Ärikasum (-kahjum)**

Finantstulud ja -kulud

    finantstulud ja -kulud tütarettevõtjate aktsiatelt ja osadelt

    finantstulud ja -kulud sidusettevõtjate aktsiatelt ja osadelt

    finantstulud ja -kulud muudelt pikaajalistelt finantsinvesteeringutelt

    intressikulud

    kasum (kahjum) valuutakursi muutustest

    muud finantstulud ja -kulud

Kokku finantstulud ja -kulud

**Kasum (kahjum) enne tulumaksustamist**

Tulumaks

**Aruandeaasta kasum (kahjum)**

## **Skeem 2**

Müügitulu

Müüdnud toodangu (kaupade, teenuste) kulu

**Brutokasum (-kahjum)**

Turustuskulud

Üldhalduskulud

Muud äritulud

Muud ärikuulud

**Ärikuulud (-kahjum)**

Finantstulud ja -kuulud

    finantstulud ja -kuulud tütarettevõtjate aktsiatelt ja osadelt

    finantstulud ja -kuulud sidusettevõtjate aktsiatelt ja osadelt

    finantstulud ja -kuulud muudelt pikaajalistelt finantsinvesteeringutelt

    intressikuulud

    kasum (kahjum) valuutakursi muutustest

    muud finantstulud ja -kuulud

Kokku finantstulud ja -kuulud

**Kasum (kahjum) enne maksustamist**

Tulumaks

**Aruandeaasta kasum (kahjum)**

## **Kasutatud allikad**

Raamatupidamise seadus. 20.11.2002. RT I 2002, 102, 600

RTJ 4 Varud. 30.12.2011, RT III, 10.01.2012, 5

RTJ 5 Materiaalne ja immateriaalne põhivara. 30.12.2011, RT III, 10.01.2012, 5

RTJ 6 Kinnisvarainvesteeringud. 30.04.2014, RT III, 10.05.2014, 8

RTJ 7 Bioloogilised varad. 30.12.2011, RT III, 10.01.2012, 5