



JANEK KESKKÜLA  
FINANTS- JA MAKSUKOOLITUSED

# FINANTS- JA MAKSUARVESTUS

Tallinn 2024

# SISUKORD

<b>1 FINANTSARVESTUSE ALUSED .....</b>	<b>4</b>
1.1 Finants- ja maksuarvestust reguleeriv seadusandlus .....	4
1.2 Raamatupidamise põhivõrrand .....	5
1.3 Ettevõtte varad, kohustised ja omakapital .....	9
1.4 Kontod ja kahekordne kirjendamine .....	11
1.5 Arvestusregistrid.....	19
<b>2 ETTEVÕTTE VARADE ARVESTUS .....</b>	<b>23</b>
2.1 Raha ja lühiajalised finantsinvesteeringud.....	23
2.2 Ebatõenäoliselt laekuvate arvete arvestus .....	25
2.2.1 Ebatõenäoliselt laekuvate arvete osatähtsus krediitmüügist .....	26
2.2.2 Ebatõenäoliselt laekuvate arvete osatähtsus ostjatelt laekumata summade lõppjärgis ....	27
2.2.3 Aegumisprotokolli koostamine.....	28
2.2.4 Ebatõenäoliselt laekuvate arvete bilansist väljakandmine .....	29
2.2.6 Ebatõenäoliselt laekuvate arvete bilansist väljakandmine otsemeetodil.....	30
2.3 Varude arvestus.....	31
2.3.1 Varude arvestuse perioodiline ja pidev arvestussüsteem .....	33
2.3.2 Varude arvestus FIFO meetodil .....	36
2.3.3 Varude arvestus kaalutud keskmise meetodil.....	37
2.4 Materiaalse põhivara arvestus ja väärtuse languse arvestamise meetodid .....	38
2.4.1 Lineaarne meetod.....	40
2.4.2 Tegevusmahumeetod .....	41
2.4.3 Kasutusaastate järjenumbrite summa meetod .....	41
2.4.4 Kahekordselt alaneva jäägi meetod.....	43
2.5 Immateriaalse põhivara arvestus .....	44
2.6 Materiaalse ja immateriaalse põhivara ümberhindlus .....	45
2.7 Materiaalse põhivara mahakandmine või müük.....	47
<b>3 ETTEVÕTTE KOHUSTISTE JA OMAKAPITALI ARVESTUS .....</b>	<b>48</b>
3.1 Lühiajaliste kohustiste arvestus.....	48
3.1.1 Lühiajalised laenud .....	48
3.1.2 Võlad tarnijatele .....	49
3.1.3 Maksuvõlad .....	51
3.1.3.1 Võlad töövõtjatele .....	52
3.1.3.2 Füüsilise isiku tulumaks ja maksuvaba tulu arvestus.....	56
3.1.3.3 Töötuskindlustus- ja kogumispensioni maksed .....	58
3.1.3.4 Sotsiaalmaks .....	60
3.1.3.5 Tulu- ja sotsiaalmaks erisoodustustelt.....	61
3.1.3.6 Tulumaks kingitustelt annetustelt ja vastuvõtukuludelt.....	65
3.1.3.7 Tulumaks ettevõtlusega mitteseotud kuludelt.....	67
3.1.3.8 Tulumaks dividendidelt ja muudelt kasumieraldistelt .....	70
3.1.3.9 Käibemaks .....	72
3.1.4 Ostjate ettemaksed.....	79
3.1.6 Muud võlad .....	80

3.1.7 Eraldised .....	81
3.2 Pikaajaliste kohustiste arvestus.....	83
3.2.1 Raha ajaväärtuse põhimõte .....	84
3.2.2 Kapitalirent .....	85
3.2.3 Kasutusrent .....	87
3.3 Sihtfinantseerimine.....	88
3.4 Omakapitali arvestus .....	91
3.4.1 Omakapital aktsiaseltsis ja üleväärtus .....	92
3.4.2 Tehingud omaaktsiatega aktsiaseltsi näitel .....	95
3.4.2.1 Omaaktsiate arvestus soetushinna meetodil .....	95
3.4.2.2 Omaaktsiate arvestus nimiväärtuse meetodil.....	99
<b>4 MAJANDUSAASTA ARUANDE KOOSTAMINE.....</b>	<b>101</b>
4.1 Majandusaasta aruande koostisosad ja alusprintsüübid .....	101
4.1.1 Bilansikirjete selgitused.....	104
4.1.2 Kasumiaruande skeemi 1 kirjete selgitused .....	110
4.1.3 Kasumiaruande skeemi 2 kirjete selgitused .....	111
4.1.4 Rahakäibe aruande koostamine .....	113
4.2 Rakendatavad arvestuspõhimõtted ja nende muutmine .....	117
4.2.1 Vigade korrigeerimine.....	121
4.2.2 Sündmused peale aruandekuupäeva.....	122
<b>LISAD .....</b>	<b>124</b>
Lisa 1. Bilansiskeem .....	124
Lisa 2. Kasumiaruande skeemid .....	126

# 1 FINANTSARVESTUSE ALUSED

## 1.1 Finants- ja maksuarvestust reguleeriv seadusandlus

Tähtsaim raamatupidamist reguleeriv õigusakt Eestis on Raamatupidamise seadus (edaspidi RPS), mis jõustus 01. jaanuaril 1995. Seaduse hetkel kehtiv redaktsioon jõustus 01.02.2023. Seaduse eesmärk on õiguslike aluste loomine ning põhinõuete kehtestamine rahvusvaheliselt tunnustatud põhimõtetest lähtuva raamatupidamise ja finantsaruandluse korraldamiseks<sup>1</sup>.

RPS § 2 alusel on raamatupidamiskohustuslaseks Eesti Vabariik ühe avalik-õigusliku juriidilise isikuna, kohaliku omavalitsuse üksus, iga Eestis registreeritud era- või avalik-õiguslik juriidiline isik, füüsilisest isikust ettevõtja ja Eestis registrisse kantud välismaa äriühingu filiaal.

Äriseadustik sätestab äriühingute asutamise, ümberjagunemise ja lõpetamise korra ning võlaõigusseadus reguleerib lepingulisi suhteid, k.a lepingulisi töösuhteid lisaks Töölepingu seadusele.

Maksu- ja maksete arvestust reguleerib rida alljärgnevat seadusi ja määrusi:

- Maksukorralduse seadus
- Tulumaksuseadus
- Sotsiaalmaksuseadus
- Töötuskindlustuse seadus
- Kogumispensionide seadus
- Käibemaksuseadus
- Keskmise töötasu maksmise tingimused ja kord
- Töölähetuse kulude hüvitiste maksmise kord ning välislähetuse päevaraha alammäär, maksmise tingimused ja kord
- Erisoodustuse hinna määramise kord
- Teenistus-, töö- või ametiülesannete täitmisel isikliku sõiduauto kasutamise kohta arvestuse pidamise ja hüvitise maksmise kord

Kehtiva RPS § 17 lõike 1 kohaselt peavad finantsarvestuse korraldamises ja finantsaruandluses kasutatavad arvestuspõhimõtted ning informatsiooni esitusviis olema kooskõlas RPS-s sätestatud nõuetega ja ühega järgmisest kahest finantsaruandluse standardist:

- Eesti finantsaruandluse standard<sup>2</sup> (Raamatupidamise toimkonna juhendid 1-16)<sup>3</sup>

---

<sup>1</sup> RPS § 1

<sup>2</sup> RPS § 3 p 7

<sup>3</sup> <https://www.rahandusministeerium.ee/et/easb/aruandluskorraldus>

- Euroopa Parlamendi ja nõukogu määruses 1606/2002/EÜ rahvusvaheliste raamatupidamisstandardite kohaldamise kohta sätestatud korra kohaselt Euroopa Komisjoni poolt vastu võetud rahvusvahelised finantsaruandluse standardid (*International Financial Reporting Standards – edaspidi IFRS*).

## 1.2 Raamatupidamise põhivõrrand

Raamatupidamise põhivõrrandi (*accounting equation*) koostamiseks on vaja eelnevalt teada raamatupidamises kasutatavaid termineid. Ettevõtte toimimiseks on vaja varasid ja omakapitali. Ettevõtte eesmärk on teenida tulusid, mille teenimiseks tuleb teha kulusid. Tavapärase äritegevuse käigus tekivad kohustused.

RPS defineerib varade ja kohustustega seotud terminid järgnevalt:<sup>4</sup>

**Vara (*asset*)** – raamatupidamiskohustuslase valitseva mõju all olev ressurss, mis on tekkinud minevikusündmuste tagajärjel ning mis eeldatavalt toob tulevikus majanduslikku kasu.

**Kohustis (*liability*)** – raamatupidamiskohustuslase eksisteeriv kohustus, mis tuleneb mineviku sündmustest ja millest vabanemine eeldatavalt vähendab majanduslikult kasulikke ressursse.

**Omakapital (*owners' equity*)** – jääkosalus raamatupidamiskohustuslase varades pärast tema kõigi kohustiste mahaarvamist.

Sellest tulenevalt on raamatupidamise põhivõrrand:

$$\text{VARA} = \text{KOHUSTISED} + \text{OMAKAPITAL}$$

Vara koosneb käibevarast ja põhivarast ning kohustised koosnevad lühi- ja pikaajalistest kohustistest. Seega:

$$\begin{aligned} & \text{KÄIBEVARA} + \text{PÕHIVARA} = \\ & = \text{LÜHIAJALISED KOHUSTISED} + \text{PIKAAJALISED KOHUSTISED} + \text{OMAKAPITAL} \end{aligned}$$

---

<sup>4</sup> RPS § 3

**Käibevara (*current assets*) jaguneb:**

- Raha
- Lühiajalised finantsinvesteeringud
- Nõuded ja ettemaksed
- Varud

**Põhivara (*fixed assets*) jaguneb:**

- Investeeringud tütar- ja sidusettevõtjatesse
- Pikaajalised finantsinvesteeringud
- Kinnisvarainvesteeringud
- Materiaalsed põhivarad
- Bioloogilised põhivarad
- Immateriaalsed põhivarad

**Lühiajalised kohustised (*short term liabilities*) jagunevad:**

- Laenukohustised
- Võlad ja ettemaksed
- Eraldised
- Sihtfinantseerimine

**Pikaajalised kohustised (*long term liabilities*) jagunevad:**

- Laenukohustised
- Võlad ja ettemaksed
- Eraldised
- Sihtfinantseerimine

**Omakapital jaguneb:**

- Aktsia- või osakapital
- Registreerimata aktsia- või osakapital
- Sissemaksmata osakapital
- Üleväärtus
- Omaaktsiad või osad
- Kohustuslik reservkapital
- Muud reservid
- Eelmiste perioodide jaotamata kasum (kahjum)
- Aruandeaasta kasum (kahjum)

Vara nimetatakse raamatupidamise keeles aktivaks ning kohustisi ja omakapitali passivaks. Seega peavad nii aktiva kui passiva olema omavahel alati võrdsed:

$$\text{AKTIVA} = \text{PASSIVA}$$

Aktiva ja passiva omakorda annavad kokku raamatupidamisbilansi. Bilanss<sup>5</sup> (*balance sheet*) on aruanne, mis kajastab kindla kuupäeva seisuga ettevõtte varade, kohustiste ja omakapitali hetkeseisu. Nende kokku arvutamiseks peab teadma bilansivõrrandit:

$$\text{ALGSALDO} + \text{SISSETULEK} = \text{VÄLJAMINEK} + \text{LÖPPSALDO}$$

ehk

$$\text{LÖPPSALDO} = \text{ALGSALDO} + \text{SISSETULEK} - \text{VÄLJAMINEK}$$

Tulude ja kuludega seotud mõisted defineerib RPS järgnevalt:<sup>6</sup>

**Tulu** (*income*) – majandusliku kasu suurenemine aruandeperioodil vara lisandumise või suurenemisena või kohustiste vähenemisena, mille tulemusel omakapital suureneb, välja arvatud omanike sissemaksed omakapitali.

**Kulu** (*cost*) – majandusliku kasu vähenemine aruandeperioodil vara vähenemise, ammendumise või amortisatsioonina või kohustiste tekkimisena, mille tulemusena omakapital väheneb, välja arvatud omakapitali arvel omanikele tehtud väljamaksed.

**Kasum (kahjum)** (*profit*) – raamatupidamiskohustuslase aruandeperioodi tulude ja kulude vahe.

Äriühingu tulusid ja kulusid kajastatakse kasumiaruandes<sup>7</sup> (*income statement*). Kui tulud on suuremad, kui kulud, siis on aruande lõpptulemiks **kasum**. Kui kulud on suuremad, kui tulud, siis on lõpptulemiks **kahjum**.

Tulu kaupade müügist kajastatakse, kui on täidetud järgmised tingimused:<sup>8</sup>

- olulised omandiga seonduvad riskid ja hüved on läinud üle müüjalt ostjale
- müüjal ei ole jätkuvalt niisugust haldamise vastutust, mida seostatakse omandiga ning puudub kontroll kauba või toote üle;
- tulu müügitehingust saab usaldusväärset mõõta;
- tehingust saadava tasu laekumine on tõenäoline;
- tehinguga seotud kulutusi on võimalik usaldusväärset hinnata.

---

<sup>5</sup> Lisa 1 Bilansiskeem

<sup>6</sup> RPS § 3

<sup>7</sup> Lisa 2 Kasumiaruande skeemid

<sup>8</sup> RTJ 10

## Valmidusastme meetod

Tulu teenuste müügist kajastatakse lähtuvalt osutatava teenuse valmidusastmest bilansipäeval eeldusel, et teenuse osutamist hõlmava tehingu lõpptulemust (s.o tehinguga seotud tulusid ja kulusid) on võimalik usaldusväärset prognoosida. Tehingu lõpptulemust on võimalik usaldusväärset prognoosida siis, kui on täidetud kõik järgmised tingimused:

- tulu suurust on võimalik usaldusväärset mõõta;
- tehingust saadava tasu laekumine on tõenäoline;
- tehingu valmidusastet bilansipäeval on võimalik usaldusväärset mõõta;
- tehinguga seotud tehtud kulusid ning tehingu lõpetamiseks vajalikke kulusid on võimalik usaldusväärset hinnata.

## Teenuse osutamise lepingu tulu

Teenuse osutamise lepingu tulu hõlmab:

- algselt lepingus kindlaks määratud tasu;
- lepingu täitmise käigus aset leidnud muudatusi lepingu mahus, täiendavaid kompensatsiooninõudeid ning täiendavaid tasusid, kusjuures nende realiseerumine peab olema tõenäoline ning neid peab olema võimalik usaldusväärset hinnata.

Tulud ja kulud koonduvad äriühingutel kasumiaruandesse ja mittetulundusühingutel tulude ja kulude aruandesse (nimetatakse ka tulemiaruanne). Kasumiaruanne on aruanne, mis koondab kindla perioodi (kuu, aasta) tulud ja kulud kokku ühte tabelisse. Tulude ja kulude vahena leitakse ettevõtluse tulemit, mis võib olla plussmärgiga (kasum) või miinusmärgiga (kahjum). Kasumiaruande skeeme on Eestis kasutusel 2.

Kasumiaruande skeemis 1 on ärikulud liigendatud lähtudes **kulude olemusest** (näiteks materjalikulud, tööjõukulud, amortisatsioonikulu). Skeemi 1 on üldjuhul lihtsam rakendada, kuna see ei nõua kulude jagamist ettevõtte erinevatele funktsioonidele. Skeemi 1 rakendavad sageli väiksemad ettevõtted, kellel puudub vajadus kulude liigenduseks funktsioonide kaupa, aga ka suuremad ettevõtted majandusharudes, kus on kujunenud rahvusvaheliseks tavaks koostada kasumiaruannet lähtudes kulude olemusest, mitte nende funktsioonist.<sup>9</sup>

Kasumiaruande skeemis 2 on ärikulud liigendatud lähtudes **kulude funktsioonist** ettevõttes (näiteks müüdü toodangu kulu, turustuskulud, üldhalduskulud). Skeemi 2 on tavaliselt keerulisem rakendada, kuna kõikide ärikulude juures on vaja otsustada, millise ettevõtte funktsiooniga on nad seotud. Teatud kulusid tuleb jagada erinevate

---

<sup>9</sup> RTJ 2



funktsioonide vahel vastavalt nende seotusele erinevate funktsioonidega. Kasumiaruande skeem 2 on enamasti kasutusel tootmisettevõtetes.

Näiteks kajastatakse otseselt toote valmistamisega seotud tööjõukulud müüdü toodangu kulu kirjel. Samuti liidetakse müüdü toodangu kuludele ka proportsionaalne osa tootmisega seotud kaudsetest kuludest. Sellest tulenevalt liigitatakse kulusid **tootmise otsekuludeks** (näiteks materjalikulu, tootmistööliste töötasud) ja **tootmise kaudkuludeks** (näiteks elektrikulu milleta ei oleks võimalik toota toodet ja mida tarvivad samuti ka haldustöötajad). Haldustöötajate tööjõukulud ja proportsionaalne osa elektrikuludest kajastatakse üldhalduskulude kirjel.

Skeem 2 alusel liigendatud kasumiaruanne annab aruande kasutajatele parema ülevaate erinevate funktsioonide kulukusest ettevõttes, samas on kulude jagamine funktsioonidele subjektiivne ning erinevate ettevõtete skeem 2 alusel koostatud kasumiaruanded ei pruugi olla omavahel võrreldavad.

### 1.3 Ettevõtte varad, kohustised ja omakapital

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.

#### Käibevarana kajastatakse:<sup>10</sup>

- raha ja rahalähendid, välja arvatud juhul, kui neid ei ole võimalik kasutada vähemalt 12 kuu jooksul alates bilansipäevast;
- varasid, mis eeldatavalt realiseeritakse ettevõtte tavapärase äritsükli käigus (iseegi juhul, kui see on pikem kui 12 kuud; näiteks varud);
- varasid, mida hoitakse eelkõige kauplemiseesmärgil (näiteks kauplemiseesmärgil hoitavad finantsinvesteeringud);
- varasid, mida hoitakse müügiks ja mida tõenäoliselt suudetakse realiseerida lähema 12 kuu jooksul bilansipäevast (näiteks finantsinvesteeringud, mida plaanitakse ja tõenäoliselt suudetakse müüa 12 kuu jooksul).

#### Käibevara hulka kuuluvad:

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

---

<sup>10</sup> RTJ 2

- debitoorsed võlgnevused (debitoorne tuleb sõnast deebet, mis tähendab tõlkes *ta võlgneb* ehk ollakse võlgu antud ettevõttele), näiteks ostjatelt laekumata arved, aruandvatele isikutele antud avansid, ettemaksed tarnijatele;
- varud (näiteks materjalid laos).

### Varud (*inventories*) on varad:<sup>11</sup>

- mida hoitakse müügiks tavapärase äritegevuse käigus;
- mida parajasti toodetakse müügiks tavapärase äritegevuse käigus;
- materjalid või tarvikud, mida tarbitakse tootmisprotsessis või teenuste osutamisel.

Varude hulka kuuluvad veel lõpetamata toodang (pooltooted), valmistoodang, müügiks ostetud kaubad.

### Põhivara hulka kuuluvad:

- **Pikaajalised finantsinvesteeringud** (näiteks pikaajalised väärtpaberid, pikaajalised ostjatelt laekumata arved, antud laenud);
- **Kinnisvarainvesteeringud.**<sup>12</sup> Kinnisvarainvesteering on kinnisvaraobjekt (maa, hoone või osa hoonest või mõlemad), mida hoitakse (kas omanikuna või kapitalirendi tingimustel rendituna) eelkõige renditulu teenimise, väärtuse kasvu või mõlemal eesmärgil, mitte aga kasutamiseks toodete tootmisel või teenuste osutamisel, halduseesmärkidel või müügiks tavapärase äritegevuse käigus.
- **Materiaalne põhivara**<sup>13</sup> on materiaalne vara, mida ettevõtte kasutab toodete tootmisel, teenuste osutamisel, rendile andmiseks või halduseesmärkidel ja mida ta kavatseb kasutada pikema perioodi jooksul kui üks aasta.
- **Bioloogiline vara**<sup>14</sup> 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**<sup>15</sup> on füüsilise vormita, teistest varadest eristatav mitterahaline vara. Immateriaalsed varad on näiteks: litsentsid (tegevusluba), patendid (õigust tõendav dokument), kontsessioon (õigus kasutada midagi), ostetud kaubamärgid, firmaväärtus.

---

<sup>11</sup> RTJ 4

<sup>12</sup> RTJ 6

<sup>13</sup> RTJ 5

<sup>14</sup> RTJ 7

<sup>15</sup> RTJ 5

### Ettevõtte kapital jaguneb kaheks:

- kohustised ehk võõrkapital;
- omakapital.

Kohustisi 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).

### Kohustised jagunevad:

- lühiajalised kohustised;
- pikaajalised kohustised.

### Lühiajaliste kohustistena kajastatakse:

- kohustisi, mis eeldatavasti arveldatakse ettevõtte tavapärase äri tsükli jooksul (näiteks võlad tarnijatele);
- kohustisi, mida hoitakse eelkõige kauplemiseesmärgil;
- kohustisi, mille maksetähtaeg on 12 kuu jooksul alates bilansipäevast.

Kõiki muid kohustisi kajastatakse **pikaajaliste kohustistena**.

Lühiajalised kohustised on näiteks lühiajalised laenud nii juriidilistelt kui füüsilistelt isikutelt, võlad tarnijatele, ostjatelt saadud ettemaksud, maksuvõlad, võlad töövõtjatele jt. Pikaajalised kohustised on näiteks pikaajalised pangalaenud või liisingud.

### Omakapital jaguneb:

- seotud omakapital: aktsiakapital aktsiaseltsis, osakapital osuühingus, lisaks reservid;
- vaba omakapital: aruandeaasta kasum, eelnevate aastate jaotamata kasum.

## 1.4 Kontod ja kahekordne kirjendamine

Finantsarvestus on ülesehitatud kahekordse kirjendamise süsteemile ja arvestust peetakse **kontode** abil, millel on kaks poolt: **deebet (edaspidi D)** ja **kreedid (edaspidi K)**. Kahekordne kirjendamine tähendab, et majandustehing kirjendatakse ühe konto (*account*) deebetpoolel ja teise konto kreeditpoolel samas summas.<sup>16</sup>

<sup>16</sup> L, Alver. J, Alver. Finantsarvestus. 2017.

Kui määratakse kindlaks, millistelt kontodelt ja millistes summates tuleb majandustehing läbi kanda, siis on tegemist **lausendiga** (nimetatakse ka konteering, kirjend, kanne). 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.

Kontod on seotud finantsaruannetega, mistõttu liigitatakse need bilansikontodeks ja kasumiaruande kontodeks. Bilansikontod on **püsivkontod** ja kasumiaruande kontod **ajutised kontod**. Ajutised kontod suletakse perioodi (kuu, aasta) lõpul, mis sisuliselt tähendab nende kontode **saldo ehk jäägi** nullimist. Jäägid kantakse tulude ja kulude koondkontole, mis on omakorda ajutine konto ja suletakse perioodi lõpul. Tulude ja kulude koondkontol arvutatakse välja tulude ja kulude vahe, mis kantakse bilansikontole *Aruandeaasta kasum (kahjum)*. Tulude ja kulude vahe võib kanda ka otse kontole *Aruandeaasta kasum (kahjum)*. Niimoodi toimivad ka raamatupidamistarkvarad.

Kontrakontosid kasutatakse põhikontol arvestatava objekti maksumuse täpsustamiseks ja nad kuuluvad alati põhikonto juurde. Näiteks kontod *Materiaalne põhivara* ja *Materiaalse põhivara akumuleeritud kulum*.

Bilansikontod		Kasumiaruande kontod	
<b>Aktivakontod</b>  (varad)	<b>Passivakontod</b>  (kohustised ja omakapital)	<b>Tulukontod</b>	<b>Kulukontod</b>
<b>Kontrakontod</b>		<b>Kontrakontod</b>	
		<b>Tulude ja kulude koondkonto</b>	

Kontodel toimub ettevõtte varade, kohustiste ja omakapitali muutuste jooksev arvestus. Konto on tabel, kus kajastatakse ettevõtte varade, kohustiste ja omakapitali algjäägid, suurenemised, vähenemised ja lõppjäägid. Tabeleid nimetatakse ka nende kuju järgi T-kontodeks (samuti kontorist).

Bilansikontod avatakse aruandeperioodi algul bilansikirjete lõikes. Igale bilansikirjele võib avada ühe või mitu kontot. Kontod, kus registreeritakse varas toimuvaid muudatusi, on **aktivakontod**. Ettevõtte kohustiste ja omakapitali muutumist kajastatakse **passivakontodel**.

Kontode algsaldod kirjendatakse konto sellele poolele, kus ta asub bilansis: aktivakonto algsaldo seega deebetisse ja passivakonto algsaldo kreditisse.

Varade sissetulek kantakse konto sellele poolele, kus on algsaldo. Varade väljaminek kantakse konto algsaldo vastaspoolele.

Konto lõppsaldo (edaspidi LS) asub algsaldoga (edaspidi AS) samal poolel.

T- kontode lihtsustatud skeem näeb välja järgmine:

Aktivakonto		Passivakonto	
D	K	D	K
AS			AS
+	-	-	+
DK	KK	DK	KK
LS			LS

Bilansikonto nimetuse aluseks võetakse bilansiskeem ning lisatakse või muudetakse kontosid vastavalt ettevõtte vajadusele. Konto algsaldo – algjäak 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** on konto deebetisse kirjendatud summade kokkuvõte ning **krediti käive** on konto kreditisse kirjendatud summade kokkuvõte. **Debiteerimiseks** nimetatakse sissekande tegemist konto deebetisse ja **krediteerimine** sissekande tegemine konto kreditisse.

Konto lõppsaldo leitakse järgmiselt:

$$\text{lõppsaldo} = \text{algsaldo} + \text{sama poole käive} - \text{vastaspoole käive}$$

Aktivakonto suurenemine kajastatakse konto deebetis ja vähenemine konto kreditis. Passivakonto suurenemine kajastatakse konto kreditis ja vähenemine deebetis.

Aktivakonto jäägi ehk lõppsaldo leidmiseks perioodi lõpul liidetakse jäägile perioodi algul ehk algsaldole antud perioodil suurenemisega seotud majandustehingute summa ehk deebetkäive (edaspidi DK) ja lahutatakse antud perioodil vähenemisega seotud

majandustehingute summa ehk kreditleidmise (edaspidi KK). Lühidalt leitakse aktivakonto saldo järgmiselt:<sup>17</sup>

$$LS = AS + DK - KK$$

**Aktivakonto**

		<b>Kassa</b>				
		<b>D</b>		<b>K</b>		
Algsaldo, mis võetakse bilansist	→	<b>AS 1 000,00</b>				
Toodi raha pangast kassasse	→	1) 2 000,00		2) 1 000,00	←	Maksti töötasu
				3) 500,00	←	Maksti avanssi lähetuseks
Deebetkäive	→	<b>DK 2 000,00</b>		<b>KK 1 500,00</b>	←	Kreeditleidmise
		<b>LS 1 500,00</b>				
<b>LS = AS + DK - KK</b>	↗				↖	Lõppsaldo

Passivakonto jäägi ehk lõppsaldo leidmiseks perioodi lõpul liidetakse jäägile perioodi algul ehk algsaldole antud perioodil suurenemisega seotud majandustehingute summa ehk kreditleidmise ja lahutatakse antud perioodil vähenemisega seotud majandustehingute summa ehk deebetkäive. Lühidalt leitakse passivakonto saldo järgmiselt:

$$LS = AS + KK - DK$$

<sup>17</sup> L, Alver. J, Alver. Finantsarvestus. 2017.

## Passivakonto

### Võlad tarnijatele

D		K	
		AS	6 000,00
	1) 3 000,00	2) 5 000,00	
		3) 1 000,00	
	DK	KK	6 000,00
		LS	9 000,00

Maksti tarnijatele materjalide eest

Algsaldo, mis võetakse bilansist

Deebetkäive

Saadi tarnijatelt masin, arve tasumata

Saadi tarnijatelt materjale, mille eest on tasumata

Kreeditkäive

$LS = AS + KK - DK$

Lõppsaldo

**Kasumiaruande** (tulude ja kulude aruande) tulu- või kulukonto nimetuse aluseks võetakse kasumiaruande skeem 1 või 2. Tulukontode käitumine sarnaneb passivakonto käitumisele, see tähendab, et tulukonto suurenemine toimub konto **kreeditpoolel**. Tulukonto suletakse deebetpoolel, see tähendab, et perioodi lõpul konto deebetkäive võrdsustatakse kredithäibega ja saldod ei ole.

Kulukontode käitumine sarnaneb aktivakontode käitumisele, see tähendab, et konto suurenemine toimub **deebetpoolel**, konto suletakse aga kredithäibele, see tähendab, et perioodi lõpul konto kredithäive võrdsustatakse konto deebetkäibega ja saldod ei ole.

Kulukonto	
D	K
+	-
	sulgemine
DK	KK

Tulukonto	
D	K
-	+
sulgemine	
DK	KK

<b>Aruandeaasta kasum (kahjum)</b>	
<b>D</b>	<b>K</b>
	<b>AS</b>
<b>Kulud kokku</b>	<b>Tulud kokku</b>
<b>DK</b>	<b>KK</b>
	<b>LS</b>

Suletud tulu- ja kulukontode saldod kantakse aruandeaasta kasumi (kahjumi) kontole. Kui aruandeaasta kasumi (kahjumi) deebetkäive on suurem kui kreditkäive, siis on tegemist **kahjumiga**. Kui kreditkäive on suurem kui deebetkäive, siis on tegemist **kasumiga**. Kahjum kajastatakse konto *Aruandeaasta kasum (kahjum)* kreditis miinusmärgiga.

Lisaks liigitatakse kontod info detailsuse astme järgi **süntheetilisteks ja analüütilisteks kontodeks**. Sünteetilisel kontrol kajastatakse infot kogumina, detailne info tuuakse ära analüütilistel kontodel. Sünteetiline konto on peakonto, mille all võib olla mitu analüütilist kontot. Näiteks sünteetilisel kontrol *Võlad tarnijatele* võivad olla analüütilised kontod tarnijate lõikes. Sünteetilised kontod avatakse pearaamatus, nendel peetakse ainult rahalist arvestust aruannete koostamiseks.

Analüütiline konto on sünteetilise konto alamkonto. Analüütilisel kontrol peetakse analüütilist arvestust, mis on detailsem kui sünteetilisel kontrol. Sünteetiline arvestus võib olla nii rahalises väljenduses kui ka naturaalnäitajates (näiteks koguseline laoarvestus). Analüütilist arvestust peetakse eraldi registrites.

Raamatupidamise seaduse kohaselt koostab raamatupidamiskohustuslane kontoplaani<sup>18</sup> (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 on majandustarkvarade standardkontoplaanis:

- number ühega aktivakontod;
- number kahega passivakontod;
- number kolmega tulukontod;
- number neljaga kulukontod.

<sup>18</sup> RPS § 8 lg 1



Kontoplaan peab olema ülevaatlik, kuid samas ka põhjalik. Eestis võib iga ettevõtte ise kehtestada talle vajaliku kontoplaani. Kontode liigendamisel tuleks täiendavalt arvestada näiteks juhtimis-, kulu- ja maksuarvestust ning statistikast tulenevaid nõudeid. Erinevate ettevõtete kontoplaanid varieeruvad sõltuvalt nende tegevusaladest, suurusest, raamatupidaja teadmistest ja paljudest muudest teguritest. Kontoplaan kehtestatakse koos raamatupidamise sise-eeskirjaga.

Raamatupidamiskohustuslane, välja arvatud mikroettevõtja, on kohustatud koostama raamatupidamise sise-eeskirja<sup>19</sup>, mis kehtestab kontoplaani koos kontode sisu kirjeldusega ning reguleerib muuhulgas majandustehingute dokumenteerimist ja kirjendamist, algdokumentide käivet ja säilitamist, raamatupidamisregistrite pidamist, tulude ja kulude kajastamist kasumiaruande kirjetel, varade ja kohustiste inventeerimist, raamatupidamiskohustuslase kasutatavaid arvestuspõhimõtteid ja informatsiooni esitusviisi, aruannete koostamise korda, arvutitarkvara kasutamist raamatupidamises ning raamatupidamise korraldamisega ja sellega kaasnevate sisekontrolli meetmete rakendamisega seotud asjaolusid.

Bilanss koostatakse kindla kuupäeva seisuga, näiteks arvestusperioodi lõpul. Perioodi jooksul toimunud majandustehingud muudavad bilansikirjeid, mille tulemusena võib muutuda ka bilansi kokkuvõte. **Majandustehing**<sup>20</sup> on tehing, muu toiming, seaduses sätestatud sündmus või õigusvastane tegu, mille tagajärjel muutub raamatupidamiskohustuslase vara, kohustiste või omakapitali koosseis.

Ettevõttes toimuvaid majandustehinguid on nelja liiki:<sup>21</sup>

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: Raha eest osteti arvuti, mille tõttu bilansi aktivas alakirje Muu materiaalne põhivara suureneb ja aktivakirje Raha väheneb.*

Raamatupidamises koostatakse selle kohta kanne:

D Muu materiaalne põhivara  
K Raha

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

---

<sup>19</sup> RPS § 11 lg 1

<sup>20</sup> RPS § 6 lg 1

<sup>21</sup> L, Alver. J, Alver. Finantsarvestus. 2017.

*Näiteks: Aruandeaasta kasumist otsustati mingi summa dividendideks jagada, mille tõttu passivakirje aruandeaasta kasum väheneb ja passivas alakirje Dividendivõlad (muud võlad) suureneb.*

Raamatupidamises koostatakse selle kohta kanne:

D Aruandeaasta kasum  
K Dividendivõlad

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: Pangast võeti lühiajalist laenu arvelduskontole, mille tõttu aktivakirje Raha suureneb ja passivakirje Lühiajaline laenukohustus suureneb.*

Raamatupidamises koostatakse selle kohta kanne:

D Arvelduskonto  
K Lühiajaline laenukohustus

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: Arvelduskontolt maksti tagasi osa pangalaenust, mille tõttu aktivakirje Raha väheneb ja passivakirje Lühiajaline laenukohustus väheneb.*

Raamatupidamises koostatakse selle kohta kanne:

D Lühiajaline laenukohustus  
K Raha

Bilansi ja kasumiaruande kirjete muutumine on kokkuvõtvalt järgmine:<sup>22</sup>

<b>KONTO</b>			
<b>D</b>			<b>K</b>
VARA:	suurenemine	VARA:	vähene mine
KOHUSTISED:	vähene mine	KOHUSTISED:	suurenemine
OMAKAPITAL:	vähene mine	OMAKAPITAL:	suurenemine
KULUD:	suurenemine	TULUD:	suurenemine

## 1.5 Arvestusregistrid

**Raamatupidamisregistrid** 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 süstemaatilisteks.

**Kronoloogiliseks registriks** on **päevaraamat**, kuhu majandustehingud kirjendatakse kronoloogilises järjekorras, st majandustehingute registreerimist nende toimumise ja dokumentidega vormistamise ajalises järjestuses. Raamatupidamiskanne peab sisaldama järgmisi andmeid:

- majandustehingu kuupäev;
- raamatupidamiskirjendi järjekorranumber;
- debiteeritavad ja krediteeritavad kontod ning vastavad summad;
- majandustehingu lühikirjeldus;
- algdokumendi (koonddokumendi) nimetus ja number.

<sup>22</sup> L, Alver. J, Alver. Finantsarvestus. 2017.

Näiteks oletame, et ettevõttel on arvelduskontol raha 1 500,00 EUR ja võlg tarnijatele 1 500,00 EUR. Ettevõttes toimus 2 majandustehingut: toodi arvelduskontolt 200,00 EUR kassasse ja tasuti võlg tarnijatele 500,00 EUR arvelduskontolt.

Päevaraamatus kajastuvad tehingud järgmiselt:

### Päevaraamat

Jrk nr	Kuupäev	Kirjendi sisu, viide algdokumendile, kontode nimetused	SUMMA	
			DEEBET	KREEDIT
1	01.01.	Toodi raha pangast kassasse		
		Kassa	200,00	
		Arvelduskonto		200,00
2	02.01	Tasuti võlg tarnijatele		
		Võlad tarnijatele	500,00	
		Arvelduskonto		500,00
		<b>KOKKU</b>	<b>700,00</b>	<b>700,00</b>

Kahekordse kirjendamise teel rühmitatakse majandustehingud ning koondatakse igale kontole sisult samalaadsete tehingute summad. Seetõttu nimetatakse majanduslike tehingute kirjendamist kontodele süstemaatiliseks kirjendamiseks.

Peamiseks selliseks registriks on **pearaamat**, mis sisaldab ettevõtte raamatupidamise sise-eeskirjas fikseeritud kontoplaani kõiki kontosid.

Majandustehingute registreerimisel raamatupidamises toimitakse järgmiselt:

- perioodi algul avatakse algbilansi alusel kontod;
- kõik majandustehingud registreeritakse esmalt kronoloogilises arvestusregistris ehk päevaraamatus;
- seejärel kantakse registreeritud majandustehing kontodele ehk pearaamatusse;
- perioodi lõpul suletakse kontod, mille jäägid kantakse bilanssi.

Eelneva näite põhjal kanname majandustehingud pearaamatu kontodele:

## PEARAAMAT

Kassa		Arvelduskonto		Võlad tarnijatele	
D	K	D	K	D	K
AS 0,00		AS 1 500,00			AS 1 500,00
200,00			200,00	500,00	
			500,00		
DK 200,00	KK 0,00	DK 0,00	KK 700,00	DK 500,00	KK 0,00
LS 200,00		LS 800,00			LS 1 000,00

## Käibeandmik

Arvestusperioodi lõpul kontrollitakse kontodele kirjendamise ja lõppsaldode väljatoomise õigsust käibeandmiku abil. Käibeandmikus märgitakse kõikide kontode algsaldod, käibed ja lõppsaldod. Koostatud kontode käibeandmik on õige, kui esinevad järgmised võrdused:

- deebet-algsaldode kokkuvõtte võrdub krediid-algsaldode kokkuvõttega;
- perioodi deebetkäivete kokkuvõtte võrdub krediidkäivete kokkuvõttega;
- deebet-lõppsaldode kokkuvõtte võrdub krediid-lõppsaldode kokkuvõttega.

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

Eelneva näite põhjal koostame käibeandmiku:

## KÄIBEANDMIK

Jrk.nr.	Konto	Algsaldo		Käive		Lõppsaldo	
		deebet	kreedit	deebet	kreedit	deebet	kreedit
1	Kassa	0,00		200,00		200,00	
2	Arvelduskonto	1 500,00			700,00	800,00	
3	Võlad tarnijatele		1 500,00	500,00			1 000,00
	<b>KOKKU</b>	<b>1 500,00</b>	<b>1 500,00</b>	<b>700,00</b>	<b>700,00</b>	<b>1 000,00</b>	<b>1 000,00</b>

## Korrigeerimis- ja lõpetamiskanded

Majandustehing on tehing, mille tagajärjel muutub raamatupidamiskohustuslase vara, kohustiste või omakapitali koosseis. Majandustehingud mõjutavad korraga vähemalt kahte bilansikirjet.

**Korrigeerimiskanded** (*adjusting entries*) tehakse aruandeperioodi tulude ja kulude väljaselgitamiseks lähtudes tekkepõhisest arvestusprintsiipest. Nii korrigeeritakse perioodi lõpul näiteks põhivara amortisatsioonikulu, intressikulu, valuutakurssidest tingitud muutusi.

Tekkepõhine arvestusprintsiiptähendab seda, et tulud ja kulud kajastatakse nende tekkimise ajal, sõltumata raha liikumisest. Tulu ja kulu loetakse tekkinuks, kui kauba omandiõigus on üle läinud või teenus osutatud. Kassapõhise arvestuse puhul kajastatakse tulud raha laekumise hetkel ja kulu raha maksmise hetkel. Kõik äriühingud on kohustatud kasutama tekkepõhist raamatupidamist. Kassapõhist raamatupidamist võivad kasutada vaid füüsilisest isikust ettevõtjad (FIE).

Näiteks põhivara amortisatsioonikulu kajastamiseks koostatakse raamatupidamises kanne:

D Põhivara kulum ja väärtuse langus (kulukonto)

K Põhivara akumulieeritud kulum (kontraaktiva konto)

**Lõpetamiskanded** (*closing entries*) on perioodi lõpu seisuga kasumiaruande kontode sulgemiseks tehtavad kanded. Tegu tulu- ja kulukontode sulgemiskannetega, millest eespool pikemalt juttu oli.

Tulu- ja kulukontode sulgemiseks koostatakse raamatupidamises kanne:

D Tulukonto

K Kulukonto

K Tulude ja kulude koondkonto või Aruandeaasta kasumi (kahjumi) konto

## 2 ETTEVÕTTE VARADE ARVESTUS

### 2.1 Raha ja lühiajalised finantsinvesteeringud

**Raha** võib olla nii sularahana kassas kui raha arvelduskontol, k.a hoiused pangas. Seega on ettevõttes võimalikud kahte liiki rahatehingud: sularahaarveldused ja sularahata arveldused. Sularahatehinguid tõendavateks raamatupidamise algdokumentideks on kassa sissetuleku ja väljamineku orderid. Kassas tehakse regulaarselt (iga päev, kord kuus) inventuuri, mis tähendab raha üle lugemist kassas kupüüride ja müntide kaupa. Raamatupidamises peetakse sularaha üle arvestust kontol *Kassa*.

Sularahata tehingud toimuvad arvelduskontol näiteks ostuarvete alusel, mil ettevõtte teeb pangas makse ostuarvete tasumiseks. Pangatehingud kajastatakse raamatupidamises pangalt saadud väljavõtete alusel kontol *Arvelduskonto*.

Välisvaluuta tehingute kohta peetakse raamatupidamises arvestust kontol *Välisvaluuta arvelduskonto*. Välisvaluuta kontol olev valuuta arvestatakse ümber eurodesse aruande kuupäeva (näiteks aasta lõpu) seisuga kehtiva valuutakursi alusel. Kursivahed kantakse kasumiaruandesse finantstulude- ja kulude kirjele.

Kui näiteks valuuta laekumisel oli valuutakurss ühe euro kohta **kõrgem**, kui aasta lõpul Euroopa Keskpanga valuutakurss, siis tekib ettevõttel tulu valuutakursi muutusest, mille kohta koostatakse raamatupidamises korrigeerimiskanne:

D Välisvaluuta arvelduskonto

K Kasum valuutakursi muutusest

Kui näiteks valuuta laekumisel oli valuutakurss ühe euro kohta **madalam**, kui aasta lõpul Euroopa Keskpanga valuutakurss, siis tekib ettevõttel kulu valuutakursi muutusest, mille kohta koostatakse raamatupidamises korrigeerimiskanne:

D Kahjum valuutakursi muutusest

K Välisvaluuta arvelduskonto

Valuutakursi muutustest tulenevad erinevused arve väljastamise, kauba kätte toimetamise ja raha laekumise kuupäeva vahel kajastatakse jooksvalt eelnevate korrigeerimiskannetega.

**Lühiajalised finantsinvesteeringud** on edasimüügi eesmärgil soetatud aktsiad ja muud väärtpaberid. Lühiajaliste finantsinvesteeringute soetamise eesmärgiks on tulu teenimine väärtpaberite soetus- ja müügihindade kõikumiselt. Lühiajalisi finantsinvesteeringuid aktsiatesse ja teistesse omakapitaliinstrumentidesse (va sellised osalused tütar- ja sidusettevõtetes, mida kajastatakse konsolideerimise või kapitaliosaluse meetodil) kajastatakse **õiglasel väärtusel** (reaalselt saadaolevas rahas)

juhul, kui see on usaldusväärset hinnatav. Aktsiate ja muude omakapitaliinstrumentide õiglane väärtus ei ole usaldusväärset hinnatav juhul, kui nendega ei toimu aktiivset kauplemist ning puuduvad ka alternatiivsed meetodid nende väärtuse usaldusväärseks hindamiseks. Selliseid aktsiaid kajastatakse soetusmaksumuses (miinus võimalikud allahindlused, kui investeringu kaetav väärtus on langenud alla bilansilise väärtuse).<sup>23</sup>

Näiteks ostab ettevõtte 31.03.20x1 kauplemiseesmärgil 100,00 EUR eest börsil noteeritud aktsiaid, makstes lisaks tehingutasudena 2,00 eurot. 31.12.20x1 on antud aktsiate turuväärtus 105,00 EUR. Aktsiaid müües tuleb vahendustasudena maksta 2,00 EUR. 31.03.20x2 müüakse samad aktsiad 72,00 EUR eest, millest 2,00 EUR on vahendustasu.

Raamatupidamiskanne aktsiate soetamisel 31.03.20x1 (**vastavalt RTJ 3 ei sisalda õiglases väärtuses kajastatavate finantsvarade soetusmaksumus tehingutasuid**):

<b>Konto</b>	<b>D</b>	<b>K</b>
Aktsiad	100,00	
Raha		100,00
Finantskulu	2,00	
Raha		2,00

Ümberhindluse kohta turuväärtusele 31.12.20x1 seisuga koostatakse raamatupidamises kanne:

<b>Konto</b>	<b>D</b>	<b>K</b>
Aktsiad	5,00	
Finantskasum aktsiatelt		5,00

Aktsiate müügil koostatakse raamatupidamiskanne (**kahjum võrdub aktsiate senise bilansilise maksumuse ja saadud netotasu vahega**):

<b>Konto</b>	<b>D</b>	<b>K</b>
Raha	70,00	
Finantskulu	2,00	
Finantskahjum aktsiatelt	33,00	
Aktsiad		105,00

<sup>23</sup> RTJ 3



## 2.2 Ebatõenäoliselt laekuvate arvete arvestus

Ostjatelt laekumata arveid (*accounts recievable*) nimetatakse ostjate debitoorseks võlaks ehk ajutiselt ostjate käes olevaks rahaks. Seega on **ostjate debitoorne lühivõlg** klientide võlgnevus ettevõttele (nõuded ostjate ehk klientide vastu).

Krediitmüügiga (väljastatud arvetega) kaasneb mõnikord olukord, kus mõned ostjad ei tasu saadud kaupade eest, olgu siis põhjuseks nende maksevõimetus või midagi muud. Müüja on aga tekkepõhise arvestuse rakendamise tõttu nii müügitulu kui nõude ostja vastu fikseerinud. Aruannetes esitatava info adekvaatsuse nõude tõttu on vaja hinnata ebatõenäoliselt laekuvate summade suurus, vähendada selle võrra ostjatelt laekumata arvete summasid (**moodustada väärtusvähend**) ning ühtlasi esitada summade ebatõenäolisest laekumisest põhjustatud kulu (**nõuete allahindluse kulu**). Kulu kajastamise tõttu väheneb müügitulu ja ostjatelt laekumata arvete kogusumma. Kui mittelaekuvaid summasid aruannetes ei esitataks, oleks ettevõtte varad ja kasum ülehinnatud. Samuti oleks rikutud tulude-kulude vastavuse printsiipi.

Ebatõenäoliselt laekuvad arved (*doubtful accounts*) kantakse kuluks enne nende lootusetuks muutumist. Lootusetuks muutuvad summad siis, kui on olemas kindlad andmed ostja maksevõimetus kohta (näiteks pankroti korral või kui ettevõtte on likvideerimisel). Ebatõenäoliselt laekuvaid arveid on võimalik hinnata kas **kogemuslikel alustel või individuaalselt**. Kogemuslike alustel kantakse ebatõenäoliselt laekuvad summad kuluks ja bilansist välja kasutades statistilisi meetodeid. Individuaalse hindamise puhul kantakse ebatõenäoliselt laekuvad arved kuluks ja bilansist välja kasutades arvete otsest mahakandmise meetodit.

Konto *Ebatõenäoliselt laekuvad arved* on kontraaktiva konto, mis suureneb krediidipoleel ning lõppsaldo on samuti krediidipoleel. Bilansis asub see vahetult peale kirjet *Ostjatelt laekumata arved* **miinusmärgiga**. Kontraaktiva *konto Ebatõenäoliselt laekuvad arved* kuulub vähendavana põhikonto *Ostjatelt laekumata arved* juurde. Majandusaasta aruandes või muudele kolmandatele osapooltele esitatavas bilansis kajastatakse ostjatelt laekumata arved **netosummas** bilansikirjel *Nõuded ostjate vastu*.

Näiteks on ettevõtte raamatupidamises aastalõpu seisuga kajastatud nõuded ostjate vastu kogusummas 500 000,00 EUR, mis koosneb omakorda enam kui kolmesajast individuaalsest nõudest. Ühegi nõude puhul ei ole otseselt alust arvata, et need võiksid olla ebatõenäoliselt laekuvad (st väärtuse langust ei ole ühegi nõude puhul otseselt tuvastatud). Samas näitab ettevõtte senine kogemus, et ka n.ö headest nõuetest jääb keskmiselt siiski 3% laekumata. Ettevõtte moodustab oma nõuete portfelli üldise allahindluse (väärtusvähendi) summas 15 000,00 EUR (3% x 500 000,00).<sup>24</sup>

---

<sup>24</sup> RTJ 3

Nõuete allahindlusel koostatakse raamatupidamiskanne:

<b>Konto</b>	<b>D</b>	<b>K</b>
Nõuete allahindluse kulud	15 000,00	
Ebatõenäoliselt laekuvad nõuded		15 000,00

**Ettevõtte bilansikirje *Nõuded ostjate vastu* näeb peale väärtusvähendi moodustamist välja nii:**

Ostjatelt laekumata arved	500 000,00 EUR
Ebatõenäoliselt laekuvad arved (väärtusvähend)	-15 000,00 EUR
<b>Nõuded ostjate vastu kokku (netosumma)</b>	<b>485 000,00 EUR</b>

Juhul, kui eelnevalt alla hinnatud finantsvara väärtus järgnevatel perioodidel taas tõuseb ja väärtuse kasvu saab objektiivselt seostada sündmusega, mis toimus pärast allahindluse kajastamist, tühistatakse varasem allahindlus kuni summani, mis on madalam kahest alljärgnevast summast:

- finantsvarast eeldatavasti tulevikus laekuvate maksete hetkeväärtus;
- bilansiline jääkväärtus juhul, kui allahindlust ei oleks eelnevalt toimunud. Allahindluste tühistamisi kajastatakse kasumiaruandes.<sup>25</sup>

### **2.2.1 Ebatõenäoliselt laekuvate arvete osatähtsus krediitmüügist**

Ebatõenäoliselt laekuvate arvete osatähtsus krediitmüügist meetodit nimetatakse ka kasumiaruande meetodiks.

Määrates ebatõenäoliselt laekuvate arvete osatähtsuse krediitmüügitulus, lähtutakse ainult viitlaekuvatest summadest. Ostjate poolt sularahas tasutud arved elimineeritakse müügitulust.

Näiteks on teada, et mingi protsent ostjate arvetest aruandeperioodi lõpu seisuga ei laeku, mistõttu moodustatakse väärtusvähend ja kajastatakse see summa

<sup>25</sup> RTJ 3 IFRS

raamatupidamises kuluna (kuluna ebatõenäoliselt laekuvatest arvetest või kuluna nõuete allahindlusest).

Näiteks on teada, et krediitmüük moodustas aruandeperioodil 10 000,00 ja 5% sellest ei laeku. Seega tehakse raamatupidamises korrigeerimiskanne:

<b>Konto</b>	<b>D</b>	<b>K</b>
Kulu ebatõenäoliselt laekuvatest arvetest	500,00	
Ebatõenäoliselt laekuvad arved (väärtusvähend)		500,00

## 2.2.2 Ebatõenäoliselt laekuvate arvete osatähtsus ostjatelt laekumata summade lõppjärgis

Ebatõenäoliselt laekuvate arvete osatähtsus ostjatelt laekumata summade lõppjärgist meetodit nimetatakse ka bilansimeetodiks.

Määrates ebatõenäoliselt laekuvate arvete osatähtsuse ostjate tasumata summade lõppjärgis, hinnatakse kogemuslikult, kui suur osa kõigist ostjate tasumata summadest jääb saamata. Ostjate tasumata arvesummadest lähtudes arvutatakse kulu ebatõenäolisest laekumisest **saldomeetodil**.<sup>26</sup>

Näiteks on teada, et ostjatelt laekumata arvete summa aruandeperioodi lõpul on 10 000,00 EUR ja konto *Ebatõenäoliselt laekuvad arved* algsaldo on 200,00 EUR ja 5% ostjatelt laekumata arvete summast jääb laekumata. Sellest tulenevalt on konto *Ebatõenäoliselt laekuvad arved* lõppsaldo 500,00 EUR. Kuluks kantakse lõppsaldo ja algsaldo vahe.

Kontol näeb olukord välja järgmine:

<b>Ebatõenäoliselt laekuvad arved</b>			
<b>D</b>			<b>K</b>
		<b>200,00</b>	<b>AS</b>
		300,00	
<b>DK</b>	<b>0,00</b>	<b>300,00</b>	<b>KK</b>
		<b>500,00</b>	<b>LS</b>

<sup>26</sup> J, Tikk. Finantsarvestus. 2016.

Seega aruandeperioodi lõpul tehakse raamatupidamises korrigeerimiskanne:

<b>Konto</b>	<b>D</b>	<b>K</b>
Kulu ebatõenäoliselt laekuvatest arvetest	300,00	
Ebatõenäoliselt laekuvad arved (väärtusvähend)		300,00

### 2.2.3 Aegumisprotokolli koostamine

Aegumisprotokoll on eelmise meetodi edasiarendus, mille koostamiseks liigendatakse ostjatelt laekumata arved ostjate lõikes laekumistähtaegade järgi. Edasi hinnatakse kogemuslikult, milline osa kui vanadest summadest ei laeku. Aegumisprotokolli võib koostada ka kaubagruppide või territooriumite lõikes. Aegumisprotokolli koostamisel võib ostjate tasumata summasid grupeerida ka tasumistähtaja ületamisest lähtudes.

Ettevõtte koostas aegumisprotokolli:

<b>Laekumata arve summa</b>	<b>Arvete vanus</b>	<b>Määr</b>	<b>Osatähtsus</b>
24 000,00	1 - 30 päeva	1%	240,00
16 000,00	31 - 60 päeva	5%	800,00
7 000,00	61 - 180 päeva	20%	1 400,00
1 000,00	üle 180 päeva	40%	400,00
<b>48 000,00</b>			<b>2 840,00</b>

Kui konto *Ebatõenäoliselt laekuvad arved* algsaldo on 1 000,00 EUR ja lõppsaldo aegumisprotokolli alusel 2 840,00 EUR, siis aruandeperioodi lõpul tehakse korrigeerimiskanne ja kantakse kuluks 1 840,00 EUR:

<b>Konto</b>	<b>D</b>	<b>K</b>
Kulu ebatõenäoliselt laekuvatest arvetest	1 840,00	
Ebatõenäoliselt laekuvad arved (väärtusvähend)		1 840,00

## 2.2.4 Ebatõenäoliselt laekuvate arvete bilansist väljakandmine

### Ebatõenäoliselt laekuvate arvete bilansist väljakandmine hinnanguliste meetodite rakendamise korral<sup>27</sup>

Ebatõenäoliselt laekuvate arvete hindamine ja kuluks kandmine põhineb möödunud aastate kogemusel. Nii ebatõenäoliselt laekuvate summade kui ka kulu suurus on **hinnanguline**. Ebatõenäoliselt laekuvad arved hinnatakse ja kulukanne tehakse majandusaasta lõpul. Kui aga ilmneb, et konkreetne summa jääb laekumata näiteks kliendi pankrotistumise tõttu, siis kantakse arvejärgne nõudesumma bilansist välja. Konto *Ebatõenäoliselt laekuvad arved* lõppsaldo on tavaliselt **kreeditis**. Konkreetsete arvesummade bilansist väljakandmisel ei ole välistatud konto *Ebatõenäoliselt laekuvad arved* deebetsaldo.

**Deebetsaldo** kontol *Ebatõenäoliselt laekuvad arved* näitab, et ebatõenäoliselt laekuvate summade hindamisel on kuluks kantud tegelikust mittelaekumisest väiksemad summad.

Konkreetse nõude bilansist väljakandmisel vähendatakse kontot *Ostjatelt laekumata arved* ja vähendatakse kontot *Ebatõenäoliselt laekuvad arved*. See tähendab, et kantakse bilansist välja arvete ebatõenäoliseks hindamisel ka varasemalt arvestatud väärtusvähendi summa ehk siis kantakse maha ka miinusena arvestatud summa.

Seega tehakse arvete bilansist väljakandmisel raamatupidamiskanne:

D Ebatõenäoliselt laekuvad arved (väärtusvähend)

K Ostjatelt laekumata arved

### Mittelaekuvaks hinnatud ja bilansist välja kantud summade laekumine

Kui mittelaekuvaks hinnatud ja bilansist välja kantud arved siiski osaliselt või täielikult laekuvad ja see laekumine toimub **samal majandusaastal**, kui toimus bilansist väljakandmine, siis taastatakse nõue tegelikult laekuva summa ulatuses. Kui pankrotimenetluse käigus osutus võimalikuks ostja vastu nõude rahuldamine, tehakse pankrotitoimkonna kirjaliku teate alusel raamatupidamiskanne:

D Ostjatelt laekumata arved

K Ebatõenäoliselt laekuvad arved (väärtusvähend)

---

<sup>27</sup> J, Tikk. Finantsarvestus. 2016.

Kui summa laekub arvelduskontole, siis tehakse raamatupidamiskanne:

D Arvelduskonto

K Ostjatelt laekumata arved

Kui mittelaekuvaks hinnatud ja bilansist välja kantud arved laekuvad **järgmisel majandusaastal**, siis debiteeritakse kontot *Arvelduskonto* ja krediteeritakse kulukontot *Kulu ebatõenäoliselt laekuvatest arvetest*, mille kohta koostatakse raamatupidamiskanne:

D Arvelduskonto

K Kulu ebatõenäoliselt laekuvatest arvetest

Konto *Kulu ebatõenäoliselt laekuvatest arvetest* on kontrakulu (kulusid vähendav) konto. Ebatõenäoliselt laekuvate arvete laekumisel võib kasutada ka tulukontot *Tulu ebatõenäoliselt laekuvatest arvetest*.

## 2.2.6 Ebatõenäoliselt laekuvate arvete bilansist väljakandmine otsemeetodil

Otsese mahakandmise meetodi rakendamise korral analüüsitakse iga üksikut arvet ning iga ebatõenäoliselt laekuvaks hinnatud arve kantakse kuluks. Kulukandeid tehakse jooksvalt kogu majandusaasta vältel. Kui ostjale on saadetud meeldetuletuskirju, millele ei vastata või ostja vastu on esitatud hagiavaldus või kui ostjale on kuulutatud pankrot või likvideerimine, on need põhjused nõudesumma ebatõenäoliselt laekuvaks hindamiseks.

Arvete otsese mahakandmise meetodi rakendamise korral ei järgita sageli tulude-kulude vastavuse printsiipi, sest müügitulu arvestamine (kliendile arve esitamine) ja arvesumma kuluks kandmine toimuvad tavaliselt erinevatel arvestusperioodidel. Selle meetodi kasutamise korral eiratakse ka konservatiivsuse printsiipi, sest ebatõenäoliselt laekuvaid arveid ostjatelt laekumata arvete vähendina bilanssi ei kanta, mistõttu varad ja kasum on ülehinnatud.

Ebatõenäoliselt laekuva arve kuluks kandmisel otsese mahakandmise meetodil koostatakse raamatupidamiskanne:

D Kulu ebatõenäoliselt laekuvatest arvetest

K Ostjatelt laekumata arved

Kui kuluks ja bilansist välja kantud arvesummad siiski osaliselt või täielikult laekuvad ning laekumine toimub **samal majandusaastal**, siis taastatakse nõue tegelikult laekuva summa ulatuses ning korrigeeritakse (krediteeritakse) kulukontot. Kui pankrotimenetluse käigus osutus võimalikuks eelnevalt kuluks kantud nõude ostja vastu rahuldamine, tehakse pankrotitoimkonna kirjaliku teate alusel raamatupidamiskanne:

D Ostjatelt laekumata arved

K Kulu ebatõenäoliselt laekuvatest arvetest

Kui summa laekub arvelduskontole, siis tehakse raamatupidamiskanne:

D Arvelduskonto

K Ostjatelt laekumata arved

Kui raha laekumine toimub **järgmisel majandusaastal**, siis debiteeritakse pangakontot ja krediteeritakse kulukontot *Kulu ebatõenäoliselt laekuvatest arvetest* (praktiliselt tulukontot *Tulu ebatõenäoliselt laekuvatest arvetest* muude äritulude koosseisus). Laekumise kohta tehakse raamatupidamiskanne:

D Arvelduskonto

K Kulu ebatõenäolisest laekuvatest arvetest

Käibemaksu ebatõenäoliseks hinnatud arvete bilansist väljakandmisel üldjuhul tagasi arvestada ei saa, kuna käibemaksuseaduse (KMS) kohaselt kui kaup või teenus on ostjale kättesaadavaks tehtud, siis on toimunud ka käive.<sup>28</sup> Erandjuhtudel antakse maksukohustuslasele võimalus alates 01. jaanuarist 2022 kindlate tingimuste täitmise korral vähendada oma käibemaksukohustust seoses lootusetu võlgnevusega.<sup>29</sup> Käibemaksuarvestuse korra muudatus tuleneb Euroopa kohtu lahendist C-246/16.<sup>30</sup>

## 2.3 Varude arvestus

Sõltuvalt ettevõtte iseloomust võivad ettevõttel olla erinevad varud. Tootmisettevõtte puhul on varudeks toore, materjalid, lõpetamata toodang ja valmistoodang. Kaubandusettevõtte puhul on aga varudeks müügiks ostetud kaubad.

Varud võetak arvele nende soetusmaksumuses ehk ostuhinnas. Ettevõtte, kes on registreeritud käibemaksukohustuslasena, võtab varud arvele **käibemaksuta hinnas** ja ettevõtte, kes ei ole käibemaksukohustuslasena registreeritud, võtab varud arvele

---

<sup>28</sup> KMS § 11

<sup>29</sup> <https://www.emta.ee/ariklient/maksud-ja-tasumine/kuibemaks/kuibemaksu-arvutamine-ja-tagastamine/masukohustuse-vahendamine-lootusetul-volgnevusel>

<sup>30</sup> <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ET/ALL/?uri=CELEX:62016CJ0246>

**käibemaksuga hinnas.** Soetusmaksumusele lisatakse kõik soetamisega seotud kulutused (näiteks transpordikulud ja tollimaksud).

Tootmisettevõttes on lõpetamata ja valmistoodangu puhul soetusmaksumuseks **toodangu omahind.** Tootmiskuludesse kantakse tootmisega otseselt seotud kulud (kulud, mida saab seostada konkreetse tootega) ja tootmisega kaudselt seotud kulud (tootmise üldkulud). Toote tootmiskulutused sisaldavad nii otseseid toodetega seotud kulutusi (näiteks materjali maksumus, tootmistööliste palgad ja maksukulud) kui ka proportsionaalset osa tootmise kaudsetest kuludest (näiteks tootmiseseadmete amortisatsioonikulu, remondikulu, tootmisega seotud juhtkonna palgad ja maksukulud, tootmishoone rendikulud).

Aruandeperioodi lõpul kantakse tootmise otse- ja kaudkulud tootmiskulude koondkontole, misjärel arvutatakse välja, kui palju on tehtud kulutusi lõpetamata toodangule ja kui palju valmistoodangule. Toodangu omahind leitakse **valmistoodangu kontole kogunenud summa ja valmistoodete arvu jagatisena.**

Varusid kajastatakse bilansis nende soetusmaksumuses või netorealiseerimisväärtuses (maksumuses) **sõltuvalt sellest, kumb on madalam.** Kui varude netorealiseerimisväärtus on langenud alla soetusmaksumuse ja väärtuse langus on püsiv, tuleb varud alla hinnata. Varude allahindlusi nende netorealiseerimisväärtusele kajastatakse iga toote või kauba puhul eraldi ja kajastatakse kuluna. Juhul kui varem allahinnatud varude neto realiseerimisväärtus hilisematel perioodidel taas tõuseb, tuleb varasem allahindlus tühistada. (SME IFRS 27.2, 27.4).

Iga aruandeperioodi lõpul tuleb varude nimekiri kriitiliselt üle vaadata, et identifitseerida varude objektid, mille neto realiseerimisväärtus võib olla langenud madalamale nende soetusmaksumusest. (SME IFRS 13.19, 27.2) Järgmiste asjaolude esinemisel peab ettevõtte juhtkond kaaluma vajadust varude allahindluseks:

- (a) varude füüsiline inventuur on tuvastanud, et varud on riknenud või nende füüsiline seisund on halvenenud;
- (b) sarnaste varuobjektide turuhind on langenud;
- (c) teatud varuobjekte pole pikema aja vältel suudetud müüa ega kasutada ning eksisteerib kahtlus, kas neid suudetakse realiseerida mõistliku aja vältel. 21. Materjale ja lõpetamata toodangut hinnatakse alla juhul, kui nendest valmistatavate valmistoodete hinnanguline soetusmaksumus ületab samade valmistoodete neto realiseerimisväärtust.

Varude **soetusmaksumus** (*acquisition cost*) on vara omandamise või töötlemise ajal vara eest makstud raha või üle antud mitterahalise tasu õiglane väärtus.<sup>31</sup>

**Õiglane väärtus** on summa, mille eest on võimalik vahetada varasid või arveldada kohustisi teadlike, huvitatud ja sõltumatute osapoolte vahelises tehingus.

---

<sup>31</sup> RTJ 4



Varude arvestusel varude kuluks kandmisel, mis kajastub kasumiaruandes, kasutatakse erinevaid meetodeid:

- individuaalmaksumuse meetod;
- FIFO meetod;
- kaalutud keskmise soetusmaksumuse meetod.

Juhul, kui üksikud varude objektid **on üksteisest selgelt eristatavad**, lähtutakse nende soetusmaksumuse kuludesse kandmisel konkreetselt iga objekti soetamiseks tehtud kulutustest (individuaalmaksumuse meetod). Juhul, kui üksikud varude objektid ei ole üksteisest selgelt eristatavad, kasutatakse soetusmaksumuse kuludesse kandmisel kas FIFO või kaalutud keskmise soetusmaksumuse meetodit. Olemuselt ja kasutuselt sarnaste varude suhtes kasutatakse ühesugust meetodit.<sup>32</sup>

Iga varude objekti soetusmaksumuse kuludesse kandmine, lähtudes konkreetselt antud objektile tehtud kulutustest, on sobiv näiteks juhul, kui iga objekti toodetakse eraldi mingi kindla projekti või lepingu raames. Juhul, kui toodetavate (või ostetavate) objektide hulk on suur ning objektid **ei ole üksteisest selgelt eristatavad**, on individuaalse hindamise meetod ebasobiv ning selle asemel tuleb kasutada kas FIFO või kaalutud keskmise soetusmaksumuse meetodit.

Individuaalmaksumuse meetod on ainuke meetod, mille puhule kaupade füüsiline liikumine on vastavuses arvestuslikuga ja seda meetodit kasutatakse väga hinnaliste kaupade puhul (näiteks juveelid, autod).

### 2.3.1 Varude arvestuse perioodiline ja pidev arvestussüsteem

Varude arvestus kasutatakse perioodilist ja pidevat arvestussüsteemi. **Perioodilist arvestussüsteemi** (*periodic inventory system*) kasutatakse pigem väheväärtuslike kaupade arvestamisel. Perioodilise arvestussüsteemi korral kajastatakse varude ostukulud ajutisel kontol *Ostukulud*. Püsi kontole *Müügiks ostetud kaubad* tehakse kauba sissetuleku ja väljamineku kanded arvestusperioodi lõpul. Varude jääk aruandeperioodi lõpul selgitatakse välja inventuuri käigus.

Näiteks oletame, et ettevõtte kaubavaru soetusmaksumus arvestusperioodi alguse 01.01.20x1 seisuga on 20 000,00 EUR. Aasta jooksul osteti kaupa juurde 12 200,00 EUR (sh käibemaks) ja müüdi kaupa 15 625,00 EUR eest (sh käibemaks). Aastalõpuinventuuri 31.12.20x1 seisuga tuvastati varu 15 000,00 EUR väärtuses.

---

<sup>32</sup> RTJ 4

Kaupade soetamisel tehakse raamatupidamises kanne:

<b>Konto</b>	<b>D</b>	<b>K</b>
Ostukulud	10 000,00	
Sisendkäibemaks	2 200,00	
Võlad tarnijatele või Arvelduskonto		12 200,00

Kaupade müümisel tehakse raamatupidamises kanne:

<b>Konto</b>	<b>D</b>	<b>K</b>
Ostjatelt laekumata arved või Arvelduskonto	15 625,00	
Müügitulu		12 807,38
Käibemaks müügil		2 817,62

Aasta lõpul tehakse peale inventuuri müüdud kauba kuluks kandmise ja järgmisesse aastasse ülemineva varude raamatupidamiskanded:

<b>Konto</b>	<b>D</b>	<b>K</b>
Müügiks ostetud kaubad	15 000,00	
Müüdud kaupade kulu	15 000,00	
Müügiks ostetud kaubad		20 000,00
Ostukulud		10 000,00

Kontol *Müügiks ostetud kaubad* kajastuvad tehingud järgmiselt:

<b>Müügiks ostetud kaubad</b>			
<b>D</b>			<b>K</b>
<b>AS</b>	<b>20 000,00</b>		
	15 000,00	20 000,00	
<b>DK</b>	<b>15 000,00</b>	<b>20 000,00</b>	<b>KK</b>
<b>LS</b>	<b>15 000,00</b>		

Varude **pideva arvestussüsteemi** (*perpetual inventory system*) korral toimub varude arvestus aruandeperioodil jooksvalt. Seega on varude arvestuslikud jäägid ladudes igapäevaselt teada ja vajadusel saab kaubalaos koheselt kaupu juurde tellida. Varu füüsilist jääki saab aga kontrollida inventuuri abil. Üksikute varukontode saldod peavad võrduma vastavate varuliikide lõppjääkide kokkuvõttega. Pidevat arvestussüsteemi kasutatakse kallimate kaupade puhul.

Näiteks oletame, ettevõtte kaubavaru algsaldo on 20 000,00 EUR (4 ühikut) ja osteti juurde 2 kaubaühikut ning kaubaühikute soetusmaksumus on võrdne.

Raamatupidamises tehakse kauba ostu kohta kanne:

<b>Konto</b>	<b>D</b>	<b>K</b>
Müügiks ostetud kaubad	10 000,00	
Sisendkäibemaks	2 200,00	
Võlad tarnijatele või Arvelduskonto		12 200,00

Kui aga müüdi näiteks 3 kaubaühikut tükihinnaga 6 000,00 EUR, siis tehakse raamatupidamises selle kohta kanne:

<b>Konto</b>	<b>D</b>	<b>K</b>
Ostjatelt laekumata arved	21 960,00	
Müügitulu		18 000,00
Käibemaks müügil		3 960,00
Müüdud kaupade kulu	15 000,00	
Müügiks ostetud kaubad		15 000,00

Kontol *Müügiks ostetud kaubad* kajastuvad tehingud järgmiselt:

<b>Müügiks ostetud kaubad</b>			
<b>D</b>			<b>K</b>
<b>AS</b>	<b>20 000,00</b>		
	10 000,00	15 000,00	
<b>DK</b>	<b>10 000,00</b>	<b>15 000,00</b>	<b>KK</b>
<b>LS</b>	<b>15 000,00</b>		

### 2.3.2 Varude arvestus FIFO meetodil

FIFO (*first-in, first-out*) meetodi rakendamisel eeldatakse, et tooteid müüakse (või kasutatakse) nende soetamise järjekorras (st esmalt kantakse kuludesse algjäak, seejärel esimesena saabunud partii soetusmaksumus jne). FIFO meetodi rakendamisel kajastatakse varude lõppjäaki bilansis viimasena saabunud ja veel müümata (kasutamata) partiide soetusmaksumuses.<sup>33</sup>

FIFO meetodi eelis on see, et nii perioodiline kui ka pidev arvestussüsteem annavad **ühesuguse lõpptulemuse** ja varud kantakse kuludesse nende tegelikus soetusmaksumuses. Puuduseks on aga see, et ei jälgita tulude ja kulude vastavuse printsiipi, sest tulu viimasena soetatud kaupade müügist kajastatakse järgmisel aruandeperioodil. Samuti tekib nn laokasum pidevate hindade tõusu käigus.

Näiteks on meil teada lao algseis ja kuu jooksul soetatud kaupade arv tükkides. Kuu jooksul müüdi kaupa 1 600 tükki. Seega tuleb esmalt välja arvutada müüdüd laokaupade soetusmaksumus ja jääk rahas.

Lao algseis ja ostud on kajastatud järgmises tabelis:

Kuupäev	Laokaubad	Tükkide arv	Ühiku hind	Summa
01.12.	laokaupade algseis	500	20,00	10 000,00
15.12.	kaupade ost 1. partii	700	22,00	15 400,00
20.12.	kaupade ost 2. partii	600	25,00	15 000,00
25.12.	kaupade ost 3. partii	1200	23,00	27 600,00
<b>KOKKU</b>		<b>3000</b>		<b>68 000,00</b>

Müüdüd kauba soetusmaksumuse, mis kuludesse tuleb kanda, leiame järgmiselt:

Müüdüd kauba soetusmaksumus:

laokaupade algseis	500	20,00	10 000,00
1. partii	700	22,00	15 400,00
2. partii	400	25,00	10 000,00
<b>KOKKU</b>		<b>1600</b>	<b>35 400,00</b>

Seega on lõppsaldo:

2. partii	200	25,00	5 000,00
3. partii	1200	23,00	27 600,00
<b>KOKKU</b>		<b>1400</b>	<b>32 600,00</b>

<sup>33</sup> RTJ 4

Arvutuste õigsust saame kontrollida, kui liidame müüdud kauba soetusmaksumusele kaupade lõppsaldo laos, mis peab võrduma kaupade kogusummaga:

$$35\,400,00\ (1\,600\ \text{tk}) + 32\,600,00\ (1\,400\ \text{tk}) = 68\,000,00\ (3\,000\ \text{tk})$$

### 2.3.3 Varude arvestus kaalutud keskmise meetodil

Vaatleme eelmise näite põhjal ka kaalutud keskmise meetodit (*weighted average method*) perioodilise arvestussüsteemi korral. Perioodilise arvestussüsteemi korral arvutatakse keskmine soetushind summeerides kogu kauba soetusmaksumus partiide kaupa ja jagatakse tükkide arvuga.

Seega leiame kaalutud keskmise hinna järgmise valemiga:

$$\frac{500 \times 20 + 700 \times 22 + 600 \times 25 + 1200 \times 23}{500 + 700 + 600 + 1200} = \frac{68\,000}{3\,000} = 22,6666$$

Seejärel korrutame müüdud kauba koguse kaalutud keskmise hinnaga ja nii saame müüdud kauba soetusmaksumuse, mis kajastatakse kuluna kasumiaruandes:

$$1\,600 \times 22,6666\ \text{EUR} = 36\,267,00\ \text{EUR}$$

Raamatupidamises koostatakse müüdud kaupade kuluks kandmise kohta kanne:

<b>Konto</b>	<b>D</b>	<b>K</b>
Müüdud kaupade kulu	36 267,00	
Müügiks ostetud kaubad		36 267,00

Laomaksumuse jäägi arvutame:

$$1\,400 \times 22,6666 = 31\,733\ \text{EUR}.$$

Arvutuste õigsust saame kontrollida, kui liidame müüdud kauba soetusmaksumusele kaupade lõppsaldo laos, mis peab võrduma kaupade kogusummaga:

$$36\,267,00\ (1\,600\ \text{tk}) + 31\,733,00\ (1\,400\ \text{tk}) = 68\,000,00\ (3\,000\ \text{tk})$$

Kaalutud keskmise pideva arvestussüsteemi korral arvutakse uus kaalutud keskmine hind peale iga uue partii ostutehingut.

## 2.4 Materiaalse põhivara arvestus ja väärtuse languse arvestamise meetodid

Materiaalsed ehk ainelised põhivarad (*tangible fixed assets*) on materiaalsed varad, mida ettevõtte kasutab toodete tootmisel, teenuste osutamisel, rendile andmiseks või halduseesmärkidel ja mida ta kavatses kasutada pikema perioodi jooksul kui üks aasta.<sup>34</sup>

Soetusmaksumus on vara omandamisel (või ehitamise ajal) selle eest makstud raha või mitterahalise tasu õiglane väärtus ja kohustise võtmisel selle eest saadud raha või mitterahalise tasu õiglane väärtus.

Lõppväärtus on summa, mida ettevõtte saaks vara võõrandamisel täna (miinus vara võõrandamisega seotud müügikulutused) juhul, kui vara oleks sama vana ja samas seisukorras, nagu ta on eeldatavasti tema kasuliku eluea lõppedes.

Amortiseeritav osa on vara soetusmaksumus miinus tema lõppväärtus. Amortisatsioon on vara amortiseeritava osa kandmine kulusse vara kasuliku eluea jooksul.

Kasulik eluiga on:

- periood, mille jooksul vara ettevõtte poolt tõenäoliselt kasutatakse;
- tooteühikute (või muude sarnaste ühikute) arv, mida ettevõtte antud vara kasutamisest saab.

Akumuleeritud kulum on põhivara soetusmaksumusest kuluna kajastatud (amortiseeritud) osa (amatähenduslik mõistega „akumuleeritud amortisatsioon”).

Lähtudes olulisuse printsiibist, ei kajastata bilansis (ei kapitaliseerita) põhivaradena väheväärtuslikke varasid isegi juhul, kui nende kasutusiga ületab ühte aastat. Ettevõtte kehtestab oma raamatupidamise sise-eeskirjas alampiiri, millest kõrgema soetusmaksumusega varasid tuleb kapitaliseerida põhivaradena ja madalama soetusmaksumusega varad kanda kuludesse nende kasutuselevõtmise hetkel. Alampiiri muutust käsitletakse kui muutust raamatupidamislikes hinnangutes vastavalt RTJ 1 „Raamatupidamise aastaaruande koostamise üldpõhimõtted“. Väheväärtusliku, kuid pika kasutuseaga varade üle võib vajadusel arvestust pidada bilansiväliselt.

Materiaalsed põhivarad, mis vastavad vara bilansis kajastamise kriteeriumitele (vaata RTJ 1 punkte 10-16), võetakse algsest arvele nende soetusmaksumuses, mis koosneb: <sup>35</sup>

---

<sup>34</sup> RTJ 5

<sup>35</sup> RTJ 5

- ostuhinnast (k.a tollimaks ja muud mittetagastatavad maksud);
- soetamisega otseselt seotud kulutustest;
- vara tulevase demonteerimisega ja asukoha taastamisega (nt maa rekultiveerimine) seotud hinnanguliste kulutuste nüüdisväärtusest juhul, kui selle kajastamine vastab RTJ-s 8 „Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad“ kirjeldatud eraldiste moodustamise põhimõtetele

Juhul, kui materiaalsete põhivarade objekti valmistamine toimub pikema perioodi jooksul ning seda finantseeritakse laenu või mõne muu võlainstrumendiga, tohib otseselt varaobjekti valmistamisega seotud laenukasutuse kulutusi kapitaliseerida antud objekti soetusmaksumuses.

Materiaalseid põhivarasid kajastatakse bilansis nende soetusmaksumuses, millest on maha arvatud akumulieeritud kulum ja võimalikud väärtuse langusest tulenevad allahindlused.

Näiteks osteti auto ostuhinnaga 30 500 EUR, sh käibemaks. Seega tehakse materiaalse põhivara ostul raamatupidamises kanne:

<b>Konto</b>	<b>D</b>	<b>K</b>
Materiaalne põhivara	25 000,00	
Põhivara soetamiselt tasutud käibemaks	5 500,00	
Võlad tarnijatele või Arvelduskonto		30 500,00

Ettevõtte, kes on registreeritud käibemaksukohustuslasena, arvestab amortisatsioonikulu **käibemaksuta** soetushinnalt. Ettevõtte, kes ei ole registreeritud käibemaksukohustuslasena, arvestab amortisatsioonikulu **käibemaksuga** soetushinnalt.

Materiaalse põhivara soetusmaksumuse kuluna kajastamise enimlevinud meetodid on:

- lineaarne meetod;
- tegevusmahumeetod;

Erinevate amortisatsioonimeetodite rakendamine muudel võrdsetel tingimustel annab jooksval aastal tulemuseks erineva kasumi, kuigi põhivaraobjekti kasuliku eluea vältel kantakse summaarselt kuluks soetusmaksumuse ja eeldatava lõppväärtuse vahe. Kui materiaalsel põhivaraobjekti amortiseeritakse kiirmahaarvestusmeetodil, siis suuremad kulusummad esimestel tegevusaastatel vähendavad kasumit, samas järgmistel aastatel kasum suureneb.

## 2.4.1 Lineaarne meetod

**Lineaarse ehk ühtlase meetodi** (*straight line method*) rakendamisel kantakse igal kasutusaastal kuluks võrdne osa soetusmaksumuse eeldatava lõppväärtuse vahest. Kasutusaastate jooksul akumulieeritud kulum suureneb ning põhivara jääkmaksumus väheneb. Peale kasuliku eluea lõppemist on jääkmaksumus võrdne eeldatava lõppväärtusega.

**Lineaarse meetodi** korral arvutatakse kuluna kajastatav summa järgmise valemi alusel:

$$\text{Perioodi amortisatsioonikulu} = \frac{\text{Soetusmaksumus} - \text{Eeldatav lõppväärtus}}{\text{Eeldatav kasutusaeg (kuudes, aastates)}}$$

Näiteks ettevõttel on auto, mida kasutatakse 5 aasta jooksul. Ettevõtte on registreeritud käibemaksukohustuslasena. Auto soetusmaksumus on 30 500 EUR, sh käibemaks ja eeldatav lõppväärtus on 6 100 EUR, sh käibemaks. Seega leiame aastase amortisatsioonikulu summa:

$$(25\ 000 - 6\ 100) : 5 = 4\ 880,00 \text{ EUR}$$

Amortisatsioonikulu kajastamisel koostatakse raamatupidamiskanne:

<b>Konto</b>	<b>D</b>	<b>K</b>
Amortisatsioonikulu	4 000,00	
Põhivara akumulieeritud kulum		4 000,00

Ettevõttes, kes ei ole registreeritud käibemaksukohustuslasena, arvutatakse aastane amortisatsioonikulu järgmiselt:

$$(30\ 500 - 6\ 100) : 5 = 4\ 880,00 \text{ EUR}$$



## 2.4.2 Tegevusmahumeetod

**Tegevusmahumeetodi** (*units of output method*) rakendamisel määratakse igale toote- või teenuseühikule teatud kindel mahaarvestismäär, kasutades valemit:

$$\text{Mahaarvestismäär} = \frac{\text{Soetusmaksumus} - \text{Eeldatav lõppväärtus}}{\text{Eeldatav kasutusaeg tegevusmahuühikutes}}$$

Seejärel leitakse kulu mahaarvestismäära (amortisatsioonimäär) korrutamisel perioodi tegevusmahuga, milleks võivad olla näiteks autode puhul läbitud kilomeetrid ja tootmisseadmete puhul töötunnid.

Soetusmaksumuse kuluks kandmine toimub vastavalt põhivaraobjekti tegelikule kasutamisele. Põhivaraobjekti kasulik eluiga on määratletud tegevusmahuga. Tegevusmahul põhineva meetodi rakendamisel järgitakse kõige täpsemini tulude- kulude vastandamise põhimõtet.

Näiteks, kui ettevõttel on auto, mille soetusmaksumus on 30 500 EUR, sh käibemaks, ja eeldatav lõppväärtus 6 100 EUR, sh käibemaks. Ettevõtte on käibemaksukohustuslane. Autot kasutatakse 5 a jooksul ja eeldatakse, et selle aja jooksul sõidab auto läbi 100 000 km. Seega arvutame kõigepealt mahaarvestismäära:

$$(25\,000 - 5\,000) : 100\,000 = 0,20$$

Oletame, et auto on aasta jooksul läbi sõitnud 15 000 km. Aastase amortisatsioonikulu leiame seega:

$$15\,000 \text{ km} \times 0,20 = 3\,000,00 \text{ EUR.}$$

## 2.4.3 Kasutusaastate järjenumbrite summa meetod

**Kasutusaastate järjenumbrite summa meetod** (*sum of years digits method*) on kiirmahaarvestamise meetod. Amortisatsioonikulu suurus sõltub põhivaraobjekti kasutusaastast ning kasutusaastate järjenumbrite summast.

Amortisatsioonikulu arvutatakse põhivaraobjekti soetusmaksumuse ja eeldatava lõppväärtuse vahe ning vastaval kasutusaastal rakendatava mahaarvestismäära korrutisena:

$$\text{Amortisatsioonikulu} = \frac{(\text{Eelseisvad kasutusaastad} + 1) - \text{kasutusaasta järjenumbr}}{\text{Kasutusaastate järjenumbrite summa}} \times (\text{Soetusmaksumus} - \text{Eeldatav lõppväärtus})$$

Näiteks ettevõttel on auto, mida kasutatakse 5 aasta jooksul. Ettevõtte on registreeritud käibemaksukohustuslasena. Auto soetusmaksumus on 30 500 EUR, sh käibemaks, ja eeldatav lõppväärtus on 6 100 EUR, sh käibemaks. Seega leiame kõigi viie aasta amortisatsioonikulude summad järgmiselt:

**1. aasta**

$$\frac{(5 + 1) - 1}{1+2+3+4+5} = \frac{5}{15} \times (25\ 000 - 5\ 000) = 6\ 666,67$$

**2. aasta**

$$\frac{(5 + 1) - 2}{1+2+3+4+5} = \frac{4}{15} \times (25\ 000 - 5\ 000) = 5\ 333,33$$

**3. aasta**

$$\frac{(5 + 1) - 3}{1+2+3+4+5} = \frac{3}{15} \times (25\ 000 - 5\ 000) = 4\ 000,00$$

**4. aasta**

$$\frac{(5 + 1) - 4}{1+2+3+4+5} = \frac{2}{15} \times (25\ 000 - 5\ 000) = 2\ 666,67$$

**5. aasta**

$$\frac{(5 + 1) - 5}{1+2+3+4+5} = \frac{1}{15} \times (25\ 000 - 5\ 000) = 1\ 333,33$$

---

**Amortisatsioonikulu kokku      20 000,00**

#### 2.4.4 Kahekordselt alaneva jäägi meetod

**Kahekordselt alaneva jäägi meetod** (*double declining balance depreciation*) on teine kiirmahaarvestamise meetod. Põhivara kasutusaja alguses kajastatakse kuluna suuremad summad kui lõpul (kuluna kajastatav summa väheneb aasta- aastalt). Kulu summa arvutatakse kahekordselt alaneva jäägi meetodi rakendamisel järgmiselt:

- tehakse kindlaks lineaarne mahaarvestismäär aasta kohta (100% jagatakse eeldatava kasuliku elueaga aastates);
- lineaarne mahaarvestismäär korrutatakse kahega (siit ka meetodi nimetus);
- kahekordne lineaarne mahaarvestismäär korrutatakse vara hetke jääkmaksumusega.

Amortisatsioonikulu arvutatakse järgmise valemiga:

$$\text{Kahekordne lineaarne mahaarvestismäär} = \frac{\text{Soetusmaksumus}}{\text{Eeldatav kasutusaeg (kuudes, aastates)}} \times 2$$

Amortisatsioonikulu arvutamine algab soetusmaksumusest. Teisel kasutusaastal lähtutakse jääkmaksumusest esimese kasutusaasta lõpuks, kolmandal kasutusaastal lähtutakse jääkmaksumusest teise kasutusaasta lõpuks jne.

Näiteks auto puhul, mida kasutatakse 5 a jooksul ja mille soetusmaksumus ilma käibemaksuta on 25 000 EUR ning eeldatav lõppväärtus on 1 000 EUR, arvutatakse amortisatsioonikulu järgmiselt:

1. aastal	10 000,00	25 000 : 5 x 2
2. aastal	6 000,00	(25 000 - 10 000 = 15 000) : 5 x 2
3. aastal	3 600,00	(15 000 - 6 000 = 9 000) : 5 x 2
4. aastal	2 160,00	(9 000 - 3 600 = 5 400) : 5 x 2
5. aastal	2 240,00	
<b>KOKKU</b>	<b>24 000,00</b>	

Viimasel aastal kantakse kuluks kogu ülejäänud summa, kuigi arvutuste järgi tuleb amortisatsioonikulu väiksem.

## 2.5 Immateriaalse põhivara arvestus

Immateriaalne põhivara (*intangible assets*) on füüsilise substantsita, teistest varaobjektidest eristatav mitterahaline varaobjekt. Kuigi ta ei ole füüsiliselt määratletav, peab ta genereerima ettevõttele tulevikus tulu. Immateriaalse põhivara kasulik eluiga võib olla piiratud või piiramata pikkusega. Üldjuhul on see piiratud pikkusega.

Immateriaalsed põhivarad võetakse algselt arvele nende soetusmaksumuses, mis koosneb ostuhinnast ja soetamisega otseselt seotud kulutustest (sh kulutused, mis on vajalikud vara viimiseks tema tööseisundisse ja -asukohta).<sup>36</sup>

Uurimistegevus on uute teaduslike või tehniliste teadmiste või vastava informatsiooni kogumise eesmärgil läbiviidud uuringud ja teadustöö. Uurimistegevusega seotud väljaminekud on seotud teadusliku või tehnilise aluse loomisega uute võimalike toodete ja teenuste väljatöötamiseks ning need **kajastatakse kuluna** nende tekkimise hetkel.

Arendustegevus on uurimistulemuste rakendamine uute toodete, teenuste, protsesside või süsteemide väljatöötamiseks, kujundamiseks või testimiseks (näiteks uue retsepti või tootmisprotsessi väljatöötamine). Arendustegevusega seotud väljaminekuteks ei loeta selliseid väljaminekuid, mille tulemusel luuakse uus iseseisev varaobjekt (näiteks uus tarkvara). Uue iseseisva varaobjekti loomiseks tehtud väljaminekud **kapitaliseeritakse** vastava varaobjekti soetusmaksumuses (näiteks uue tarkvara väljatöötamise väljaminekud kajastatakse ühe osana selle tarkvara soetusmaksumuses).

Arendusväljaminekute kajastamisel peab ettevõtte valima ühe alljärgnevatest arvestuspõhimõtetest:

- kajastada kuluna nende tekkimise hetkel (v.a juhul kui need kulud moodustavad osa mingist muust varaobjektist, mis vastab varana kajastamise tingimustele);
- kapitaliseerida immateriaalse põhivarana juhul kui on täidetud kõik järgnevad kriteeriumid: on olemas tehnilised ja finantsilised võimalused ning positiivne kavatsus projekti elluviimiseks, ettevõtte suudab kasutada või müüa loodatavat vara, immateriaalsest varast tulevikus tekkivat majanduslikku kasu on võimalik hinnata (sh turu olemasolu projekti elluviimisel tekkivate toodete ja teenuste jaoks) ja arendusväljaminekute suurust on võimalik usaldusväärsetl mõõta.

Kui uurimisfaasis tegeletakse võimalike alternatiivide otsimise, uurimise ja valikuga, siis arendusfaasis toimub töö juba konkreetselt välja valitud uute toodete või teenuste väljatöötamisega, mille jaoks on koostatud eelarve ja võetud vastu põhimõtteline otsus viia arendustegevus lõpule. Juhul, kui uurimisfaas ei ole eristatav arendusfaasist, tuleb kõiki antud projektiga seotud kulutusi lugeda uurimisväljaminekuteks ning kajastada kuluna nende toimumise hetkel. Juhul, kui hiljem selgub, et osa kulutustest siiski vastas kapitaliseerimise kriteeriumitele, **ei tohi neid tagasiulatuvalt kapitaliseerida**.

---

<sup>36</sup> RTJ 5

Immateriaalseid põhivarasid kajastatakse bilansis nende soetusmaksumuses, millest on maha arvatud akumulieeritud kulum ja võimalikud väärtuse langusest tulenevad allahindlused.

Immateriaalsetel varadel eeldatakse olevat piiratud kasulik eluiga. Juhul, kui immateriaalne vara on tekkinud lepingulistest vm õigustest, ei ole vara kasulik eluiga pikem, kui nende lepinguliste õiguste kehtivusperiood, kuid võib olla sellest lühem, kui ettevõtte planeerib vara kasutada lühema perioodi jooksul. Kui lepingulisi õigusi saab pikendada, võib immateriaalse vara kasulik eluiga hõlmata ka pikendatavat perioodi eeldusel, et pikendamiseks ei ole vaja teha märkimisväärseid kulutusi.

Kui ettevõttel ei ole võimalik usaldusväärset hinnata immateriaalsete varade kasulikkude eluiga, amortiseeritakse see vara kuni **kümne aasta** jooksul. Immateriaalsete põhivarade amortiseerimisel **tuleb kasutada lineaarset meetodit**, v.a juhul, kui mõni muu meetod peegeldab objektiivsemalt varast saadava majandusliku kasu jagunemist vara kasulikkude elueale.

Amortiseeritavate immateriaalsete põhivarade lõppväärtuseks loetakse null, v.a juhul, kui on äärmiselt tõenäoline, et vara on võimalik pärast selle kasulikkude eluea lõppu müüa (nt varale eksisteerib aktiivne turg või kolmandad osapooled on kohustunud vara välja ostma).

## 2.6 Materiaalse ja immateriaalse põhivara ümberhindlus

Kui materiaalse põhivaraobjekti tegelik väärtus erineb tunduvalt tema eeldatavast lõppväärtusest, tuleb põhivaraobjekt info adekvaatsuse tagamiseks ümber hinnata.

Ümberhindlusi tehakse piisava regulaarsusega, mis tagab põhivaraobjektide kajastamise bilansis õiglasel väärtuses. Materiaalse põhivara **juurdehindlus** suurendab omakapitali ja kajastatakse bilansis ümberhindluse reservi kirjel. Ümberhindluse reservist kantakse juurdehindlus hiljem üle jaotamata kasumisse kas osakaupa põhivara kasutusaastate vältel või korraga põhivaraobjekti kasutusaja lõpul.

Materiaalse ja immateriaalse põhivara objekt **hinnatakse alla** nende kaetavale väärtusele juhul, kui varaobjekti kaetav väärtus on väiksem tema bilansilisest jääkmaksumusest. Varade allahindlusi kajastatakse aruandeperioodi kuluna. Aruandekuupäeval viiakse läbi **vara väärtuse test** nende varade suhtes, mille osas esineb väärtuse võimaliku languse märke.

Väärtuse testi käigus leitakse vara kaetav väärtus, mis on suurem kahest järgmisest näitajast – **vara õiglasest väärtusest** (miinus müügikulutused) ja vara kasutusväärtusest. Vara allahindluseks eksisteerib vajadus ainult juhul, kui nii vara

õiglane väärtus (miinus müügikulutused) kui ka vara **kasutusväärtus** (selliste eeldatavate tulevaste rahavoogude nüüdisväärtus, mis eeldatavalt saadakse vara jätkuvast kasutamisest ja selle võõrandamisest peale kasuliku eluea lõppu) on väiksemad bilansilise maksumusest. Juhul, kui selgub, et esimesena leitud näitaja (ükskõik, kas vara õiglane väärtus miinus müügikulutused või tema kasutusväärtus) ületab vara bilansilise maksumuse, puudub vajadus teise näitaja leidmiseks, kuna vara kaetav väärtus on igal juhul kõrgem tema bilansilise maksumusest. Vara õiglase väärtuse (miinus müügikulutused) hindamisel tuleb lähtuda alljärgnevatest õiglase väärtuse indikatsioonidest:

- siduvas müügilepingus kokku lepitud vara müügihind;
- siduva müügilepingu puudumisel vara turuväärtus aktiivsel turul;
- siduva müügilepingu ja aktiivse turu puudumisel vara eeldatav müügihind sõltumatute osapoolte vahelises tehingus, võttes arvesse hiljutisi sarnaseid tehinguid samas tööstusharus.

Kord alla hinnatud varade (va firmaväärtus) jaoks tuleb igal järgmisel aruandekuupäeval hinnata, kas võib olla tõenäoline, et vara kaetav väärtus on vahepeal tõusnud. Juhul, kui see on tõenäoline, tuleb läbi viia uus väärtuse test. Kui väärtuse testi tulemusel selgub, et vara või varade grupi (raha genereeriva üksuse) kaetav väärtus on tõusnud üle bilansilise jääkmaksumuse, tuleb varasem allahindlus tühistada ja vara bilansilist jääkmaksumust suurendada. Ülempiiriks on sealjuures vara bilansiline jääkmaksumus, mis oleks kujunenud, arvestades vahepealsetel aastatel normaalset amortisatsiooni.

Firmaväärtuse allahindlust ei tühistata. Väärtuse languse tühistamisel vaatab ettevõtte üle vara amortisatsioonimäärad. Allahindluse tühistamist kajastatakse aruandeaasta kasumiaruandes põhivarade allahindluse kahjumi vähendamisenä.

Eesti tava ja IFRS käsitlevad firmaväärtuse hindamist erinevalt.

Eesti tava kohaselt esitatakse firmaväärtus soetusmaksumuses, millest on maha arvatud akumulieeritud kulum ja võimalikud väärtuse langusest tulenevad allahindlused. Kui firmaväärtuse eeldatavat kasulikkude eluiga ei ole võimalik usaldusväärselt hinnata, amortiseeritakse firmaväärtus kuni 10 aasta jooksul ning amortiseerimise järgseks lõppväärtuseks loetakse üldjuhul 0.

IFRS järgi on firmaväärtus reeglina määramata elueaga immateriaalne vara, mida ei amortiseerita ning mille suhtes viiakse igal bilansipäeval läbi väärtuse test. Kui selle testi tulemusel allahindluse vajadust ei tuvastata, siis firmaväärtuse bilansilist maksumust ei muudeta.

Firmaväärtuse allahindlust hiljem ei tühistata ei Eesti tava ega ka IFRS põhimõtete rakendamise korral.

## 2.7 Materiaalse põhivara mahakandmine või müük

Materiaalne ja immateriaalne põhivara eemaldatakse bilansist nende müümise hetkel või kui nende edasine kasutamine või müük ei tekita tõenäoliselt majanduslikku kasu.<sup>37</sup>

Kui põhivaraobjekti soetusmaksumus ei ole täielikult kuluks kantud, siis tekib põhivara mahakandmise tõttu kahjum, mis võrdub põhivara jääkmaksumusega mahakandmise hetkel.

Näiteks on ettevõttel auto, mille soetusmaksumus on 10 000,00 EUR ja eeldatavaks lõppväärtuseks on hinnatud 0,00 EUR. Akumuleeritud kulum mahakandmise hetkeks on 9 500,00 EUR.

Seega masina mahakandmise hetkel tehakse raamatupidamiskanne:

<b>Konto</b>	<b>D</b>	<b>K</b>
Auto akumuleeritud kulum	9 500,00	
Kahjum põhivara mahakandmisest	500,00	
Auto soetusmaksumuses		10 000,00

Kui materiaalne põhivaraobjekt on kavas maha müüa, siis põhivaraobjekti kajastamisel lähtutakse vähemväärtuse reeglist, see tähendab, et ta kajastatakse põhivara kas jääkmaksumuses või netorealiseerimismaksumuses (reaalselt saadaolevas rahas) sõltuvalt sellest, kumb on madalam.

Näiteks, kui eelnevas näites toodud auto müüakse 1 220,00 EUR eest (sh käibemaks), tehakse müügihetkel raamatupidamiskanne:

<b>Konto</b>	<b>D</b>	<b>K</b>
Auto akumuleeritud kulum	9 500,00	
Arvelduskonto või Ostjatelt laekumata arved	1 220,00	
Käibemaks müügil		220,00
Kasum põhivara müügist		500,00
Auto soetusmaksumuses		10 000,00

<sup>37</sup> RTJ 5

## 3 ETTEVÖTTE KOHUSTISTE JA OMAKAPITALI ARVESTUS

### 3.1 Lühiajaliste kohustiste arvestus

Lühiajaliste kohustistena kajastatakse:<sup>38</sup>

- kohustisi, mis eeldatavasti arveldatakse ettevõtte tavapärase äriotsuse jooksul (näiteks võlad tarnijatele);
- kohustisi, mida hoitakse eelkõige kauplemiseesmärgil;
- kohustisi, mille maksetähtaeg on 12 kuu jooksul alates aruandekuupäevast (näiteks lühiajalised laenud).

Kõiki muid kohustisi kajastatakse pikaajaliste kohustistena.

#### 3.1.1 Lühiajalised laenud

Lühiajalisi laene (*short term loans payable*) kasutatakse ettevõtte jooksva tegevuse finantseerimiseks. Laenu, mille tagasimakse tähtaeg on 12 kuu jooksul alates aruandekuupäevast, kajastatakse lühiajalise kohustisena, v.a juhul, kui aruandekuupäeval on ettevõttel võimalik antud laenu kas pikendada või refinantseerida (näiteks on sõlmitud vastav leping) ning ta kavatses seda võimalust kasutada. Juhul, kui ettevõttel on küll kavatsus laenu pikendada või refinantseerida, kuid aruandekuupäevaks puudub kindlus selle kavatsuse realiseerumises (näiteks puudub laenu pikendamise või refinantseerimise kokkulepe), kajastatakse antud laenu lühiajalise kohustisena, isegi juhul, kui pärast aruandekuupäeva laenu pikendati või refinantseeriti.

Laenuga kaasnevad ettevõttel intressid, mis tuleb tasuda. Laenuintressid kajastatakse kasumiaruandes finantskuluna.

Näiteks ettevõtte võtab 01.07.20x1 pangast laenu üheks aastaks 10 000,00 EUR, mille intressimäär on 10% aastas, mis tuleb tasuda laenu lõpptähtajal.

Laenu saamisel tehakse raamatupidamiskanne:

<b>Konto</b>	<b>D</b>	<b>K</b>
Arvelduskonto	10 000,00	
Lühiajaline laenukohustis		10 000,00

<sup>38</sup> RTJ 2



Majandusaasta lõpul tuleb kajastada laenuintressi ajavahemiku 01.07.20x1 – 31.12.20x1 eest. Intressi leiame  $10\,000 \times 10\% : 12 \text{ kuud} \times 6 \text{ kuud} = 500,00 \text{ EUR}$ .

Raamatupidamises koostatakse kanne:

<b>Konto</b>	<b>D</b>	<b>K</b>
Finantskulu (intressikulu)	500,00	
Intressivõlad		500,00

Laenu tagasimaksmisel laenuperioodi lõpus 31.05.20x2 arvestatakse ülejäänud intressikulud, mille kohta koostatakse raamatupidamiskanne:

<b>Konto</b>	<b>D</b>	<b>K</b>
Lühiajaline laenukohustus	10 000,00	
Finantskulu (intressikulu)	500,00	
Intressivõlad	500,00	
Arvelduskonto		11 000,00

### 3.1.2 Võlad tarnijatele

Võlad tarnijatele (*accounts payable*) on summad, mille ettevõtte võlgneb saadud, kuid veel tasumata kauba, materjalide või teenuste eest. Tavaliselt toimub arve tasumine pärast kauba saamist ja kuni tasumiseni on ettevõtte tarnijale võlgu. Vastavalt tekkepõhisele arvestusprintsipile kajastatakse kohustus omandi ülemineku või teenuse osutamise momendil.

Tarnijatele tasutavad summad (v.a käibemaksuvaba käive) on alati koos käibemaksuga ja tarnija kohustus on deklareerida käibemaks Maksu- ja Tolliametile (edaspidi MTA) esitatavas käibedeklaratsioonis. Ostja deklareerib käibedeklaratsioonis sama summa sisendkäibemaksuna.

Välisvaluuta arved kajastatakse tehingupäeva valuutakursiga. Kursi muutusest tekkinud kasum kantakse muudesse ärituludesse ning kahjum muudesse ärikuludesse. Majandusaasta bilansis hinnatakse välisvaluutas fikseeritud jääk ümber viimase avatud kursi järgi. Ümberhindamisel tekkiv kahjum kantakse kohustiste konto kreditisse ja muude ärikulude deebetisse, kasum kantakse kohustiste konto deebetisse ja muude äritulude kreditisse.

Välisvaluutas väljendatud kohustise summa ei muutu. Tehingutest välisvaluutas on täpsemalt juttu 1. peatüki punktis 2.1.

Ostuarve saamisel koostatakse raamatupidamiskanne:

<b>Konto</b>	<b>D</b>	<b>K</b>
Raamatupidamisteenused	1 000,00	
Sisendkäibemaks	220,00	
Võlad tarnijatele		1 220,00

Ostuarve tasumisel koostatakse raamatupidamiskanne:

<b>Konto</b>	<b>D</b>	<b>K</b>
Võlad tarnijatele	1 220,00	
Arvelduskonto		1 220,00

Kui tarnija annab maksesoodustusi, siis võib neid summasid kajastada neto- või brutomeetodil. Netomeetodil kajastab ostja nii kauba kui ka võla tarnijale kohe netosummas, brutomeetodil aga brutosummas. Juhul, kui kauba ostja kasutab maksesoodustust, toimub raha maksmise kajastamine netomeetodil tavakorras.

Brutomeetodil avatakse uus konto *Allahindlus*, mis on oma iseloomult kontraaktiva konto ja kajastub bilansis miinusmärgiga.

**Ettevõtte bilansikirjel Varud näeb olukord välja nii:**

Müügiks ostetud kaubad	5 000,00 EUR
Allahindlus	-2 000,00 EUR
<b>Varud kokku (netosumma)</b>	<b>3 000,00 EUR</b>

Raha maksmist allahindlusperioodi möödumisel (st kui maksesoodustust ei kasutatud), kajastatakse brutomeetodil tavakorras, kuid netomeetodil avatakse uus konto *Täiendkaubad*, mis on oma iseloomult täiendkonto kontole *Müügiks ostetud kaubad*. Konto *Täiendkaubad* kajastub bilansis vahetult peale kontot *Müügiks ostetud kaubad*.

**Ettevõtte bilansikirjel Varud näeb olukord välja nii:**

Müügiks ostetud kaubad	5 000,00 EUR
Täiendkaubad	2 000,00 EUR
<b>Varud kokku (netosumma)</b>	<b>5 000,00 EUR</b>

Näiteks osteti kaupa ja saadi arve summas 2 000,00 EUR. Ettevõtte ei ole käibemaksukohustuslane. Maksetingimused on 2/10 n = 30.<sup>39</sup> Ostja kasutab osaliselt maksesoodustust ja tasub pool arvest 10 päeva jooksul.<sup>40</sup>

Maksesoodustuse kajastamine raamatupidamises:

Netomeetod			Brutomeetod		
Arve kajastamine netosummas	D Kaubad	1 960,00	Arve kajastamine brutosummas	D Müügiks ostetud kaubad	2 000,00
	K Võlad tarnijatele	1 960,00		K Võlad tarnijatele	2 000,00
Ostja kasutas maksesoodustust ja tasus pool arvest soodustusega	D Võlad tarnijatele	980,00	Ostja kasutas maksesoodustust ja tasus pool arvest soodustusega	D Võlad tarnijatele	1 000,00
	K Arvelduskonto	980,00		K Arvelduskonto	980,00
				K Allahindlus	20,00
Ülejäänud osa maksti hiljem ja maksesoodustust ei kasutatud	D Võlad tarnijatele	980,00	Ülejäänud osa maksti hiljem ja maksesoodustust ei kasutatud	D Võlad tarnijatele	1 000,00
	D Täiendkaubad	20,00		K Arvelduskonto	1 000,00
	K Arvelduskonto	1 000,00			

### 3.1.3 Maksuvõlad

Maksukorralduse seadus (edaspidi MKS) defineerib maksu mõiste. Maks on seadusega või seaduse alusel valla- või linnavolikogu määrusega riigi või kohaliku omavalitsuse avalik-õiguslike ülesannete täitmiseks või selleks vajaliku tulu saamiseks maksumaksjale pandud ühekordne või perioodiline rahaline kohustus, mis kuulub täitmisele seaduse või määrusega ettenähtud korras, suuruses ja tähtaegadel ning millel puudub otsene vastutasu maksumaksja jaoks.<sup>41</sup>

Maksukohustuslane on füüsiline või juriidiline isik või riigi-, valla- või linnaasutus, kes seadusega sätestatud tingimustel ja korras on kohustatud maksu maksma ning täitma teisi talle seoses maksukohustusega pandud rahalisi ja mitterahalisi kohustusi.<sup>42</sup>

Ettevõtte kohustus on maksud ja maksed kinni pidada töötajatele väljamakstud töötasudelt, puhkusetasudelt, haigushüvitistelt, võlaõiguslike lepingute alusel välja makstud tasudelt jne. Nendelt tasudelt peetakse kinni tulumaks ning kohustusliku kogumispensioni maksed ja töötuskindlustusmaksed (va haigushüvitis, millelt peetakse kinni ainult tulumaks). Lisaks maksab tööandja sotsiaalmaksu ja tööandja töötuskindlustusmaksed.

<sup>39</sup> Maksetingimus on 30 päeva. Kui tasutakse esimese kümne päeva jooksul, siis on allahindlus 2%

<sup>40</sup> L, Alver, J, Alver. Finantsarvestus. 2017.

<sup>41</sup> MKS § 2

<sup>42</sup> MKS § 6 lg 2

Veel maksab ettevõtte makse töötajatele tehtud erisoodustustelt, kingitustelt ja annetustelt ning vastuvõtukuludelt üle lubatud maksuvabade piirmäärade. Samuti maksab ettevõtte makse ettevõtlusega mitteseotud kuludelt, dividendidelt ja muudelt kasumieraldistelt.

Käibemaksukohustuslasena registreeritud ettevõtte arvutab tasumisele kuuluva käibemaksu lahutades müügiarvetelt arvestatud käibemaksust ostuarvetel arvestatud käibemaksu (edaspidi sisendkäibemaks).

Bilansis kajastuvad maksud kirjel *Maksuvõlad (tax payable)*, mis on küll arvestatud, kuid veel maksuhaldurile üle kandmata. Kirjel *Maksuvõlad* näidatakse ka maksuviivised ja trahvid.

### 3.1.3.1 Võlad töövõtjatele

Kõikidele lepingutele, mille alusel tasusid makstakse, laieneb Võlaõigusseaduse (edaspidi VÕS) üldosa.

Teenuse osutamise lepingud:

- Käsundusleping<sup>43</sup>
- Töövõtuleping<sup>44</sup>

Töölepinguga<sup>45</sup> on tegemist siis, kui:

- tööd tehakse tasu eest;
- töötaja allub tööandja juhtimisele ja kontrollile.

Tööleping sõlmitakse kirjalikus vormis. Töölepinguga ei ole tegemist, kui kohustatud isik otsustab ise, mil viisil, ajal ja kohas ta tööülesandeid täidab.

Eeldatakse, et töötaja töötab 40 tundi seitsmepäevase ajavahemiku jooksul (täistööaeg), kui tööandja ja töötaja ei ole kokku leppinud lühemas tööajas (osaline tööaeg). Eeldatakse, et töötaja töötab 8 tundi päevas.

Töötasu öötöö, ületunnitöö ja riigipühal töötamise eest tasustatakse:

- öötöö – 1,25-kordselt;

---

<sup>43</sup> VÕS § 619 – 634

<sup>44</sup> VÕS § 635 – 657

<sup>45</sup> Töölepingu seadus § 1, 4

- ületunnitöö – 1,5-kordselt;
- riigipühal – 2-kordselt.

Põhipuhkuse kestus on 28 päeva, kui töötaja ja tööandja ei ole kokku leppinud teisiti. Põhipuhkus 35 päeva on alaealisel või töövõimetuspensioni saaval isikul ja 56 päeva õpetajatel. Põhipuhkusega 28 päeva on iga töötatud kuu kohta töötajal õigus puhkust saada 2,33 päeva (28 päeva : 12 kuud).

Puhkusetasu (*vacation wages payable*) makstakse hiljemalt eelviimasel tööpäeval enne puhkuse algust, kui tööandja ja töötaja ei ole leppinud kokku teisiti. Kokkulepe, mille alusel puhkusetasu makstakse hiljem kui puhkuse kasutamisele järgneval palgapäeval, on tühine.

Puhkusetasu arvutatakse viimase 6 kuu kalendripäevade alusel, millest on maha arvatud **riigipühad ja need päevad, millal töötajale ei arvestatud töötasu tööst keeldumise tõttu** (näiteks haiguspäevad).<sup>46</sup> Seega summeeritakse viimase 6 kuu töötasude brutosummad ja jagatakse sama ajavahemiku kalendripäevade arvuga ja korrutatakse saadaoleva puhkusepäevade arvuga:

$$\text{Puhkusetasu} = \frac{\text{Viimase 6 kuu töötasu}}{\text{Viimase 6 kuu kalendripäevade arv} - \text{riigipühad}} \times \text{saadaolev puhkusepäevade arv}$$

Töötajate palkamisega seoses tekib tööandjal puhkuse andmise ja puhkusetasu arvestamise kohustus (*vacation wages payable*). **Puhkusetasukohustus (puhkusereserv, puhkusetasu eraldis)** on aruandeaastal väljateenitud ja kuluks kantud, kuid töötajatele veel välja maksmata puhkusetasu. Puhkusetasu arvestuse aluseks on kalendriaasta, mistõttu võib tekkida olukord, kus töötajatel on aruandeaastal mingi osa puhkusest välja teenitud, kuid mida kasutatakse järgmisel majandusaastal.

Puhkusetasu kohustisena võib kajastada iga kuu kindla protsendi ettevõtte palgafondi summast, mis teiselt poolt kajastatakse puhkusetasude kuluna. Aasta lõpu inventuuri käigus korrigeeritakse kohustist (vaata alapeatükk eraldised) tegeliku kohustisega vastavaks.

Kui tegelik puhkusetasukohustus on aasta lõpuga **suurem**, kui seni kajastatud, tehakse raamatupidamises korrigeerimiskanne:

<sup>46</sup> Keskmise töötasu maksmise tingimused ja kord. Vabariigi Valitsuse 11.06.2009 määrus nr 91

- D Puhkusetasu kulu
  - K Puhkusetasu kohustis (puhkusetasu eraldis)
- D Sotsiaalmaksukulu
  - K Sotsiaalmaksukohustis (sotsiaalmaksueraldis)
- D Töötuskindlustusmakse kulu
  - K Töötuskindlustusmakse kohustis (töötuskindlustusmakse eraldis)

Kui tegelik puhkusetasukohustis on aasta lõpuga **väiksem**, kui seni kajastatud, tehakse raamatupidamises korrigeerimiskanne:

- D Puhkusetasu kohustis (puhkusetasu eraldis)
  - K Puhkusetasu kulu
- D Sotsiaalmaksukohustis (sotsiaalmaksueraldis)
  - K Sotsiaalmaksukulu
- D Töötuskindlustusmakse kohustis (töötuskindlustusmakse eraldis)
  - K Töötuskindlustusmakse kulu

Haigushüvitist makstakse alates haigestumise või vigastuse 4. päevast. Tööandja nõusolekul võib maksta hüvitist ka esimesest päevast. Haigestumise või vigastuse 4. päevast kuni 8. päevani maksab haigushüvitist tööandja **70%** töötaja keskmisest töötasust. Alates haigestumise või vigastuse 9. päevast maksab haigushüvitist Tervisekassa (70% töötaja eelmise kalendriaasta sotsiaalmaksuga maksustatud kalendripäeva keskmisest tulust). Haigushüvitisel peetakse kinni **ainult tulumaks**.

Tööandja arvutab keskmise töötasu kalendripäevatasu alusel vastavalt Vabariigi Valitsuse 11. juuni 2009. a määruse nr 91 „Keskmise töötasu maksmise tingimused ja kord” § 4 lõigetele 2 ja 3 puhkusetasu arvutamise ja maksmise reeglite kohaselt. Kuivõrd haiguslehe puhul makstakse hüvitist kalendripäevades ja ka tööandja maksab haigushüvitist kalendripäevades, tuleb töötajale arvestatud töötasu jagada kalendripäevadega.

**Erinevalt § 4 lõikest 1 lähevad haigushüvitise keskmise töötasu arvutamisel kalendripäevade hulka ka rahvus- ja riigipühad.**

Tööandja poolt makstav haigushüvitise brutosumma arvutatakse järgmiselt:

$$\text{Haigushüvitis} = \frac{\text{Viimase 6 kuu töötasu}}{\text{Viimase 6 kuu kalendripäevade arv}} \times \text{haiguspäevade arv} \times 70\%$$

Ettevõtte palgakulu (*wages and salary expenses*) moodustub töötaja brutopalgast, sotsiaalmaksust ja tööandja töötuskindlustusmaksest. Palgakulu sisaldab brutotasust kinnipeetavaid makse. Peale palgakulu arvestamist ja maksude kinnipidamist brutotasust tekivad ettevõttel võlad töövõtjatele ning maksuvõlad.

Kõik eelpool nimetatud väljamaksed deklareeritakse MTA-le esitatavas deklaratsiooni vormil TSD iga väljamaksetele järgneva kuu **10. kuupäevaks**.<sup>47</sup>

Väljamakstav töötasu, puhkusetasu, lisatasud ja maksud ning maksed arvutatakse järgmiselt:

**Brutotasu – töötuskindlustusmaksed – kogumispensioni makse – tulumaks = netotasu**

Töötasust kinnipeetavad maksud ja maksed:

- Töötuskindlustusmaksed = brutotasu x 1,6%
- Kogumispensioni makse = brutotasu x 2%
- Tulumaks = (brutotasu – maksuvaba tulu summa – töötuskindlustusmaksed – kogumispensioni makse) x 20%

Tööandja maksud:

- Sotsiaalmaks = brutopalk x 33%
- Tööandja töötuskindlustusmaksed = brutopalk x 0,8%

Näiteks kui ettevõtte arvestab töötajale brutotasuks 2 000,00 EUR, siis raamatupidamises tehakse kanne:

<b>Konto</b>	<b>D</b>	<b>K</b>
Palgakulu	2 000,00	
Võlad töövõtjatele		2 000,00
Sotsiaalmaksukulu	660,00	
Sotsiaalmaksuvõlg		660,00
Töötuskindlustusmaksed kulu	16,00	
Töötuskindlustusmaksed võlg		16,00

<sup>47</sup> [www.emta.ee](http://www.emta.ee)

Maksude ja maksete töötasust kinnipidamisel, kui maksuvaba tulu ei arvestata, võetakse üles maksuvõlg ja vähendatakse nende võrra kontot *Palgavõlg*. Seega jääb kontole *Palgavõlg* summa (neto), mis reaalselt töötajatele välja maksta tuleb.

Raamatupidamises koostatakse selle kohta kanne:

<b>Konto</b>	<b>D</b>	<b>K</b>
Palgavõlg	443,07	
Füüsilise isiku tulumaksuvõlg		371,07
Töötuskindlustusmakse võlg		32,00
Kogumispensioni makse võlg		40,00

Töötasu väljamaksmisel ja maksude tasumisel MTA-le koostatakse raamatupidamises kanne:

<b>Konto</b>	<b>D</b>	<b>K</b>
Palgavõlg	1 556,93	
Füüsilise isiku tulumaksuvõlg	371,07	
Töötuskindlustusmakse võlg <sup>48</sup>	48,00	
Kogumispensioni makse võlg	40,00	
Sotsiaalmaksuvõlg	660,00	
Arvelduskonto		2 676,00

### 3.1.3.2 Füüsilise isiku tulumaks ja maksuvaba tulu arvestus

Tulumaksuga (*income tax*) maksustamist reguleerib tulumaksuseadus (edaspidi TuMS). Tulumaksuga maksustatakse maksumaksja tulu, millest on tehtud seadusega lubatud mahaarvamised. Samuti maksustatakse tulumaksuga füüsilisele isikule tehtud erisoodustused ja juriidilise isiku poolt tehtud kingitused, annetused ja vastuvõtukulud ning ettevõtluse ja põhikirjalise eesmärgiga mitteseotud kulud ja väljamaksed.<sup>49</sup>

<sup>48</sup> Sisaldab nii tööandja töötuskindlustusmakset 16 EUR kui ka töötasust kinnipeetud töötuskindlustusmakset 32 EUR

<sup>49</sup> TuMS § 1



Tulumaksuga maksustatakse residendist füüsilise isiku poolt maksustamisperioodil Eestis ja väljaspool Eestit kõikidest tuluallikatest saadud tulu, sealhulgas:<sup>50</sup>

- palgatulu (haigushüvitis, puhkusetasu, võlaõigusliku lepingu alusel saadud tasud ja lisatasud);<sup>51</sup>
- ettevõtlustulu;
- kasu vara võõrandamisest;
- renditulu ja litsentsitasud;
- intressid;
- dividendid;
- pensionid, stipendiumid, toetused, preemiad ja hasartmänguvõidud;
- kindlustushüvitised ja väljamaksed pensionifondist;
- maksualast koostööd mittetegevas jurisdiktsioonis asuva juriidilise isiku tulu.

Füüsilise isiku maksustatava tulu hulka ei kuulu erisoodustused, kingitused ja annetused, dividendid või muud kasumieraldised, välja arvatud TuMS § 50<sup>1</sup> alusel maksustatavad dividendid ja kasumieraldised. Nendelt maksab tulumaksu juriidiline isik (vaata eraldi alateemat).

Tulumaksu kinnipidaja on residendist juriidiline isik, riigi- või kohaliku omavalitsuse üksuse asutus, füüsilisest isikust ettevõtja või tööandja, samuti Eestis püsivat tegevuskohta omav või tööandjana tegutsev mitteresident, kes teeb füüsilisele isikule või mitteresidendile tulumaksuga maksustatavaid väljamakseid.

Tulumaksu kinnipidaja on kohustatud pidama väljamaksetelt kinni tulumaksu vastavalt TuMS sätestatud määradele. Tulumaks peetakse kinni väljamakse tegemisel.

**Maksuvaba tulu** ühes kuus võib olla igäühel erinev ja seda arvutatakse alates 2018.a kõikidelt tuludelt järgmiselt:

$$\text{maksuvaba tulu summa kuus} = 654 - 654 \div 900 \times (\text{tulu summa} - 1200)$$

Aastatuluga kuni 14 400,00 EUR on maksuvaba tulu 7 848,00 EUR aastas. Aastatulu kasvades 14 400,00 eurolt 25 200,00 euroni väheneb maksuvaba tulu vastavalt valemile:

$$\text{maksuvaba tulu summa aastas} = 7\,848 - 7\,848 \div 10\,800 \times (\text{tulu summa} - 14\,400)$$

---

<sup>50</sup> TuMS § 12

<sup>51</sup> TuMS § 13

Aastatuluga üle 25 200,00 EUR on maksuvaba tulu 0.

Näiteks arvutatakse aastatuluga 17 100,00 EUR maksuvaba tulu 5 886,18 EUR järgmiselt:

- $17\,100 - 14\,400 = 2\,700$
- $7\,848 : 10\,800 = 0,72666$
- $0,726666 \times 2\,700 = 1\,961,82$
- $7\,848 - 1\,961,82 = 5\,886,18$

Näiteks aastatuluga 19 800,00 EUR on maksuvaba tulu 3 924,00 EUR ning aastatuluga 22 500,00 EUR on maksuvaba tulu 1 962,00 EUR aastas.

Aastatuluna arvestatakse töötasu ja muu tasu (puhkusetasu, toetus, haigushüvitis vm), võlaõigusliku lepingu alusel saadud teenustasu, ettevõtlustulu, kasu vara võõrandamisest, rendi- ja üüritulu, litsentsitasu, intress, dividend, maksustatav pension, toetus, stipendium, preemia, hüvitis või muu tulu.


Aastatuluna ei arvestata maksuvabasid hüvitisi, toetusi ja stipendiume ning maksuvabastusi (näiteks eluaseme või isiklikus tarbimises oleva vallasasja müük), mida füüsilise isiku tuludeklaratsioonis ei deklareerita.

### 3.1.3.3 Töötuskindlustus- ja kogumispensioni maksed

Töötuskindlustus on sundkindlustuse liik, mille eesmärgiks on tööturuteenuste osutamine, tööturutoetuste, välja arvatud töötutoetuse maksmine, kindlustatule töötuse korral tööotsingute ajaks kaotatud sissetuleku osaline kompenseerimine, töötajale töölepingu ülesütlemise ja ametnikule teenistussuhte lõpetamise hüvitamine koondamise korral ning töötajate nõuete kaitse tööandja maksejõuetuse korral.

Töötuskindlustusmaks (*unemployment tax*) on sundkindlustuse makse liik töötuskindlustuse sihtotstarbeliseks rahastamiseks, mida maksavad:

- kindlustatu 1,6% brutopalgast;
- tööandja 0,8% brutopalgast.

Töötuskindlustusega kindlustatud isik ei ole füüsilisest isikust ettevõtja ega ka juriidilise isiku juhtimis- või kontrollorgani liige, kellele ei laiene töölepingu seadus; samuti isik, kes on jõudnud vanaduspensioniiikka või kellele on varem määratud riikliku pensionikindlustuse seaduses sätestatud ennetähtaegne vanaduspension. 

Kogumispensioni liigid on kohustuslik kogumispension ja täiendav kogumispension. Kohustuslik kogumispension on seaduse kohaselt tagatud perioodiline hüvitis, mille

saamiseks omandatakse kogumispensionite seaduse ja sotsiaalmaksuseaduse kohaselt kohustusliku pensionifondi osakuid ning mille väljamaksmine toimub pensionifondist või kindlustusandja poolt.<sup>52</sup>

Kogumispension põhineb eelfinantseerimisel – töötav inimene kogub enda pensionit ise, makstes oma brutopalgast **2%** pensionifondi. Riik lisab sellele töötaja palgalt arvestatava **33%** sotsiaalmaksu arvelt **4%**.

Kui kogumispensioniga mitteliitunud töötaja palgalt arvestatakse **33%** sotsiaalmaksu, suunatakse sellest **13%** ravikindlustuseks ja **20%** riiklikuks pensioniks, mis makstakse kohe välja praegustele pensionäridele. Kogumispensioniga liitudes hakkab nimetatud riikliku pensioni osast **4%** minema igaühe isikliku tuleviku kindlustamiseks ning seda osa ei maksta välja riikliku pensionina. Kogumispensioniga liitunud isiku riikliku pensioni kindlustusosak muutub nende aastate eest, mil riiklikuks pensioniks laekus **20%** asemel **16%**, väiksemaks.

Kogumispensioniga liitumine on **kohustuslik alates 1983. aastast sündinud inimestele**. Makse tasumise õigus ja kohustus tekib inimese 18-aastaseks saamisele järgneva aasta 1. jaanuaril.

Vabatahtlikult oli kogumispensioniga süsteemiga võimalik liituda 1942. - 1982. aastal sündinud inimestel. 31. oktoober 2010 oli liitumise viimane tähtaeg. Liitumisavalduse esitamisega võeti endale siduv kohustus – **kogumispensionist ei saa enam loobuda**.

Kogumispensioniga väljamakseid on õigus hakata saama vanaduspensionieas.

Füüsilisest isikust ettevõtjast (edaspidi FIE) kohustatud isik saab kohustuslikku kogumispensionit koguda alates 2004. aastast. Makse tasumise periood FIE puhul on üks kalendriaasta.

Kui FIE on kogumispensioniga liitunud, arvutab MTA tema tuludeklaratsiooni järgi **2%** makse summa ning väljastab FIE-le hiljemalt 1. septembriks maksuteate tasumisele kuuluva summa kohta. FIE on kohustatud kandma tasumisele kuuluva summa MTA pangakontole hiljemalt 1. oktoobriks. MTA arvestab sellele makse osale ettevõtlastulult arvestatava **33%** sotsiaalmaksu arvelt **4%** juurde.

Täiendav kogumispension on hüvitis, mille saamiseks omandatakse vabatahtliku pensionifondi osakuid või sõlmitakse täiendava kogumispensioniga kindlustusleping

---

<sup>52</sup> [www.pensionikeskus.ee](http://www.pensionikeskus.ee)

vastavalt kogumispensionite seaduses sätestatud tingimustele ning mille suhtes kohaldatakse tulumaksuseaduses sätestatud soodustusi.

Täiendav kogumispension ehk III samm võimaldab täna:

- määrata sissemaksete suuruse ise, sealjuures on makse suurust võimalik alati muuta;
- saada 20% tulumaksusoodustust aasta jooksul tehtud sissemaksetelt, mis ei ületa 15% brutosissetulekust (alates 1. jaanuarist 2012 kehtib absoluutne lagi sissemaksetele: 6 000,00 EUR);
- vahetada pensionifondi teise pensionifondi või kindlustuslepingu vastu;
- maksepuhkust (ka lepingu katkestamise võimalust).

Täiendav kogumispension võimaldab tulevikus:

- hoida väljakujunenud elustandardit vanaduspõlves;
- võtta kogutud summa kasutusele 55. eluaastast alates;
- saada eluaegsed igakuised või kvartaalsed väljamaksed maksuvabalt.

Ettevõtte kohustus on kinni pidada töötuskindlustusmakse, kogumispensioni makse töötajatele makstavast tasust ja üle kanda nii kindlustatu kui ka tööandja töötuskindlustus- ning kogumispensioni maksed maksuhaldurile.

### 3.1.3.4 Sotsiaalmaks

Sotsiaalmaks (*social security tax*) on pensionikindlustuseks ja riiklikuks ravikindlustuseks vajaliku tulu saamiseks maksumaksjale pandud rahaline kohustus, mis kuulub täitmisele sotsiaalmaksuseaduses (edaspidi SMS) ettenähtud korras, suuruses ja tähtaegadel.

Sotsiaalmaksu makstakse:<sup>53</sup>

- töötajale rahas makstud töötasult ja muudelt tasudelt;
- ametnikule makstud palgalt ja muudelt tasudelt;
- juriidilise isiku juhtimis- ja kontrolliorgani liikmele makstud tasudelt;
- füüsilisest isikust ettevõtja ettevõtlusest saadud tulult, millest on tehtud tulumaksuseaduses lubatud ettevõtlusega seotud mahaarvamised;

---

<sup>53</sup> SMS § 2

- füüsilisele isikule töövõtu-, käsundus- või muu teenuse osutamiseks sõlmitud lepingu alusel makstud tasudelt;
- erisoodustustelt tulumaksuseaduse tähenduses, ümberarvestatuna rahasse ning erisoodustustelt maksmisele kuuluvalt tulumaksult.

Sotsiaalmaksu määr on **33%**. Sotsiaalmaksu maksmise aluseks olev kuu miinimummäär kehtestatakse eelarveaastaks riigieelarvega. Riigieelarvega kehtestatav kuumäär ei või olla väiksem kui eelarveaastale eelnenud aasta 1. juulil kehtinud Vabariigi Valitsuse kehtestatud töötasu alammäär (miinimumpalk). Seega on sotsiaalmaksu kuu miinimummäär aasta võrra nihkes ja arvutatakse see eelmisel aastal kehtinud miinimumpalgalt. Sotsiaalmaksu tasumine vähemalt kuu miinimummääralt on vajalik selleks, et töötajal oleks kehtiv ravikindlustus.

### 3.1.3.5 Tulu- ja sotsiaalmaks erisoodustustelt

Erisoodustus (*fringe benefits*) on oma olemuselt saaja (töötaja) tulu, kuid erisoodustustelt tulu- ja sotsiaalmaksu tasumine on erisoodustuste tegija (tööandja) kohustus (TuMS § 2 lg 2 ja SMS § 2 lg 1 p 7).<sup>54</sup>

Kõige üldisemalt võib öelda, et erisoodustuseks on tööandja poolt töötajale lisaks palgale antud kaup, teenus, loonustasu või rahaliselt hinnatav soodustus (näiteks sõiduauto kasutada andmine, tasuta toitlustamine, eluasemekulude osaline või täielik katmine jne).

Erisoodustuseks ei loeta mitte kõiki tasuta või soodushinnaga tehinguid, vaid ainult neid, kus tööandja annab töösuhtest tulenevalt töötajale **rahaliselt hinnatava hüve**.

Erisoodustus maksustatakse selle kuu eest, millal kulutus tehti või kui tehtud kulutusest ei ole võimalik lähtuda, siis millal soodustust anti. Kulu ei tähenda siinjuures **kulukannet raamatupidamises** (näiteks tööandja sõiduauto kasutada andmine töötajale), vaid siin käsitletakse ka neid maksuobjekte, mille puhul väljamakset tegelikult ei toimu. Kuna erisoodustustena käsitletakse erinevaid maksuobjekte, siis ei ole võimalik üheselt edasi anda kõikide maksuobjektide maksukohustuse tekkimise aega ja seda tuleb jälgida igal konkreetsel juhul eraldi.

Erisoodustuselt tuleb maksta tulumaksu, mille määr on **20/80** ning lisaks sellele tuleb tulumaksuga maksustatud summast arvestada ka erisoodustuse sotsiaalmaks **33%**.

<sup>54</sup> [www.emta.ee](http://www.emta.ee)

## Erisoodustus on muu hulgas:<sup>55</sup>

- eluasemekulude täielik või osaline katmine;
- sõiduki või muu tööandja vara tasuta või soodushinnaga kasutada andmine töö-, ameti- või teenistusülesannete või tööandja ettevõtlusega mitteseotud tegevuseks;
- kindlustusmaksete tasumine, kui selline kohustus ei ole ette nähtud seadusega;
- isikliku sõiduauto kasutamise eest hüvitise maksmine sätestatud piirmäärasid ületavas osas (piirmäär ühes kuus **335 EUR**, hüvitise arvestamisel aluseks kilomeetri hind **0,30 EUR**);
- laenu andmine turutingimustest madalama intressimääraga, välja arvatud, kui intress selle maksmise hetkel on vähemalt kahekordne VÕS § 94 lg 2 kohaselt viimati avaldatud intressimäär;
- asja, väärtpaberi, varalise õiguse või teenuse tasuta üleandmine, müük või vahetus turuhinnast madalama hinnaga;
- asja, väärtpaberi, varalise õiguse või teenuse ostmine turuhinnast kõrgema hinnaga;
- loobumine rahalise nõude sissenõudmisest, välja arvatud, kui prognoositavad mõistlikud kulud seoses rahalise nõude sissenõudmisega ületavad nõude suurust;
- täiskasvanute koolituse seaduse § 1 tähenduses tasemeõppe ja täienduskoolituse kulude katmine, välja arvatud töö- ja teenistussuhtega ning juriidilise isiku juhatuse liikme, välismaa äriühingu filiaali juhataja ja mitteresidendi muu püsiva tegevuskoha tegevjuhi ülesannetega otseselt seotud tasemeõppe või täienduskoolituse kulude katmine;
- tööandja antud osalusoptsiooni võõrandamisel või optsiooni alusvaraks oleva osaluse omandamisel saadud tulu.

See loetelu ei ole lõplik kuna erisoodustuse mõistet ei ole võimalik ammendava loeteluna defineerida.

Tööandja sõiduauto kasutamist **ettevõtlusega mitteseotud tegevuseks** tasuta või soodushinnaga kasutada andmise ühe kuu erisoodustuse hinna arvestamisel võetakse alates 01.01.2018 arvesse sõiduauto võimsus kilovattides. Alla 5 a vanuse auto puhul on kilovati hind 1,96 EUR ja üle 5 a vanuse auto puhul on kilovati hind 1,47 EUR.

Näiteks ettevõtte omab alla 5 a vanust sõiduautot võimsusega 130 kilovatti. Sõiduautot kasutatakse nii ettevõtluses kui ka erasõitudeks. Kuna töötaja saab hüve sõiduauto kasutamise näol ja reaalselt väljamakset ei toimu, siis raamatupidamises ka erisoodustuse kulu ei kajastata, vaid kajastatakse ainult erisoodustuselt arvestatud maksukulud.

---

<sup>55</sup> TuMS § 48

Erisoodustuse hinna leiame järgmiselt:

$$130 \times 1,96 = 254,80 \text{ EUR}$$

Tulumaksu erisoodustuselt leiame:

$$254,80 \times 20/80 = 63,70 \text{ EUR}$$

Sotsiaalmaksu erisoodustuselt leiame:

$$(254,80 + 63,70) \times 33\% = 105,10 \text{ EUR}$$

Raamatupidamises koostatakse maksude arvestamisel kanne:

<b>Konto</b>	<b>D</b>	<b>K</b>
Tulumaksukulu erisoodustustelt	63,70	
Sotsiaalmaksukulu erisoodustustelt	105,10	
Tulumaksuvõlg erisoodustustelt		63,70
Sotsiaalmaksuvõlg erisoodustustelt		105,10

**Isikliku sõiduauto hüvitise** maksmisel üle lubatud piirmäärade sõidupäeviku pidamisel maksustatakse seda **erisoodustusena** ja sõidupäevikut pidamata **palgalisana**. Isikliku sõiduauto hüvitise maksmisel võetakse aluseks kilomeetri hind 0,30 EUR.

**Näide 1.** Tööandja korralduses on kirjas, et töötajale hüvitatakse isikliku sõiduauto kasutamine tööülesannete täitmisel sõidupäeviku pidamisel. Jaanuarikuus hüvitati töötajale isikliku sõiduauto kasutamine kogusummas 400 EUR (1333 km × 0,30 EUR) ja sama summa kanti ka töötajale üle.

Vormi TSD lisal 4 tuleb näidata summa 65 EUR (400 – 335<sup>56</sup>) ja vormil INF 14 summa 400 EUR.

**Näide 2.** Tööandja korralduses on kirjas, et töötajale hüvitatakse isikliku sõiduauto kasutamine tööülesannete täitmisel summas 335 EUR. Sõidupäevikut ei peeta.

Vormi TSD lisal 4 ja deklaratsioonil INF 14 **ei deklareerita midagi**, kuna sõidupäevikut ei ole peetud. Summa 335 EUR on käsitletav palgatuluna ja deklareeritakse vormi TSD lisal 1.

<sup>56</sup> Maksimaalne maksuvaba piirmäär isikliku sõiduauto kasutamise hüvitamisel on 335 EUR

**Näide 3.** Tööandja korralduses on kirjas, et töötajale hüvitatakse isikliku sõiduauto kasutamine tööülesannete täitmisel sõidupäeviku pidamisel. Veebruarikuus hüvitati töötajale isikliku sõiduauto kasutamine kogusummas 335 EUR (744,44 km × 0,45 EUR) ja sama summa kanti ka töötajale üle.

Vormi TSD lisal 4 tuleb näidata summa 111,67 EUR (744,44 km × 0,15 EUR) ja vormil INF 14 summa 335 EUR.

**Näide 4.** Tööandja korralduses on kirjas, et töötajale hüvitatakse isikliku sõiduauto kasutamine tööülesannete täitmisel sõidupäeviku pidamisel. Märtsikuus hüvitati töötajale isikliku sõiduauto kasutamine kogusummas 675 EUR (1500 km × 0,45 EUR) ja sama summa kanti ka töötajale üle.

Vormi TSD lisal 4 tuleb näidata summa 340 EUR (675 – 335) ja vormil INF 14 summa 675 EUR.

Palgatuluna on käsitletav ka lähetuse päevaraha maksmine üle lubatud piirmäärade. Riigisisel lähetusel päevaraha maksta ei saa. Välislähetusel on kehtestatud päevaraha maksimaalne maksuvaba piirmäär esimese **15 päeva eest 50 EUR** ja edaspidi **32 EUR** ööpäeva kohta.

**Erisoodustuseks ei loeta** kulutusi töötajate transpordiks elukoha ja töökoha vahel, kui ühistransporti kasutades ei ole võimalik seda teekonda läbida mõistliku aja- või rahakuluga või kui puudega töötajal ei ole võimalik kasutada ühistransporti või ühistranspordi kasutamine põhjustab liikumis- ja töövõime olulist langust. Samuti ei loeta erisoodustuseks tööandja ettevõtlusega seotud kulutusi töölepingu alusel töötava töötaja transpordiks elu- ja töökoha vahel, kui töötaja elukoht asub vähemalt **50 kilomeetri** kaugusel töökohast või kui tööandja korraldab transporti sõidukiga, millel on vähemalt kaheksa istekohta või bussiga liiklusseaduse tähenduses.

Erisoodustuseks ei loeta töötajale, kellel on tuvastatud osaline või puuduv töövõime (kuulmispuude puhul kuulmislangusega alates 30 detsibellist) või kellele on määratud puude raskusaste, abivahendite andmiseks tehtud kulutusi **kuni 50% ulatuses** talle selle aasta jooksul makstud sotsiaalmaksuga maksustatud summast.

Erisoodustusena ei maksustata järgmisi töötaja tervise edendamiseks tehtavaid kulutusi **100 EUR ulatuses** töötaja kohta kvartalis, kui tööandja on neid võimaldanud kõikidele töötajatele:

- avaliku rahvaspordiürituse osavõtutasu;
- sportimis- või liikumispaiga regulaarse kasutamisega otseselt seotud kulutusi;
- tööandja olemasolevate spordialade üllapidamiseks tehtavaid kulutusi;
- kulutusi tervishoiutöötajate riiklikusse registrisse kantud või vastavat kutsetunnistust omava taastusarsti, füsioterapeudi, tegevusterapeudi, kliinilise logopeedi või kliinilise psühholoogi teenustele;



- ravikindlustuslepingu kindlustusmaksed.

Erisoodustuseks ei loeta tööandja ettevõtlusega seotud kulutusi töölepingu alusel töötava töötaja majutamiseks, kui on täidetud mõlemad alljärgnevad tingimused:

- töötaja elukoht asub vähemalt 50 kilomeetri kaugusel töökohast ja töötaja omandis ei ole töökohale lähemal asuvat eluasemena kasutatavat kinnisvara ning need tingimused on täidetud kogu majutamise perioodil;
- kulutused majutatava töötaja kohta on kuni **200 EUR** kalendrikuus majutamise korral Tallinnas või Tartus ja kuni **100 EUR** muudel juhtudel.

Tööandja tehtud erisoodustuseks loetakse ka need soodustused, mida tööandja annab töötaja abikaasale, elukaaslasele või otse- või külgiõones sugulasele või mida annab tööandjaga samasse kontserni kuuluv isik. Töötajal on kohustus teatada tööandjale erisoodustuse saamisest eelmises lauses nimetatud isikult.

Erisoodustused deklareeritakse MTA-le vormi TSD lisal 4 iga väljamaksele järgneva kuu 10. kuupäevaks.

### 3.1.3.6 Tulumaks kingitustelt annetustelt ja vastuvõtukuludelt

Residendist juriidiline isik (välja arvatud tulumaksusoodustusega mittetulundusühingute ja sihtasutuste nimetatud nimekirja kantud isik)<sup>57</sup> maksab tulumaksu tehtud kingitustelt ja annetustelt (*gifts and donations*)<sup>58</sup> ning vastuvõtukuludelt (*entertainment expenses*) maksuvabasid piirmäära ületavalt osalt maksumääraga **20/80**.

Tulumaksuga ei maksustata **reklaami eesmärgil** üle antud kaupa ega osutatud teenust, mille väärtus ilma käibemaksuta on **kuni 10 EUR**. Kingitusena käsitatakse ka kuni 10 000 EUR suuruse võidufondiga kaubandusliku loterii võitu, arvestamata eelmises lauses sätestatud piirmäära.

Tulumaksuga ei maksustata tulumaksusoodustusega mittetulundusühingute ja sihtasutuste nimekirja kantud isikule kalendriaasta jooksul tehtud kingitusi ja annetusi, mille summa ei ületa üht alljärgnevatest piirmääradest:

- 3% maksumaksja poolt samal kalendriaastal maksustatud väljamaksete summast (ehk palgafond);<sup>59</sup>
- 10% kalendriaasta 1. jaanuariks lõppenud maksumaksja viimase majandusaasta kasumist, mis on arvestatud vastavalt raamatupidamist reguleerivatele õigusaktidele.

<sup>57</sup> TuMS § 11 Tulumaksusoodustusega mittetulundusühingute ja sihtasutuste nimekirja

<sup>58</sup> TuMS § 49

<sup>59</sup> SMS § 2

Kalendriaastal tehtud kingitusi ja annetusi arvestab maksumaksja **summeeritult**. Nende kingituste ja annetuste maksuvaba aastasumma määramisel lähtub maksumaksja oma valikul vaid ühest nimetatud piirmäärast.

Tulumaksuga ei maksustata tulumaksusoodustusega mittetulundusühingute ja sihtasutuste nimetatud nimekirja kantud isiku väljamakseid seoses külaliste või koostööpartnerite toitlustamise, majutamise, transpordi või meelelahutusega. See tähendab, et nimetatud kulusid võib nimekirja kantud isik teha **piiramatus ulatuses**.

Muu residendist juriidilise isiku puhul ei maksustata neid väljamakseid kuni **32 EUR** ulatuses kalendrikuus. Lisaks sellele võib viimati nimetatud juriidiline isik, kes teeb isikustatud sotsiaalmaksuga maksustatud väljamakseid, teha kalendrikuus tulumaksuvabalt seoses külaliste või koostööpartnerite toitlustamise, majutamise, transpordi või meelelahutusega väljamakseid üldsummas **kuni 2% ulatuses** tema poolt samal kalendrikuul tehtud isikustatud sotsiaalmaksuga maksustatud väljamaksete summast (töötajate brutotöötasud kokku).

Näiteks on jaanuaris ettevõtte sotsiaalmaksuga maksustatavad väljamaksed 10 000 EUR. Ettevõtte teeb äripartnerite vastuvõtuga seoses kulutusi 480 EUR. Leiame maksustatava summa:

**Maksuvaba on**  $10\,000 \times 2\% = 200,00$  EUR, millele lisandub 32,00 EUR kuu kohta, seega kokku 232,00 EUR.

**Maksustatav summa** on  $480 - 232 = 248,00$  EUR.

Makstav tulumaks on seega  $248 \times 20/80 = 62,00$  EUR.

Raamatupidamises tehakse kanne vastuvõtukulude tasumise ja maksude arvestamise kohta:

<b>Konto</b>	<b>D</b>	<b>K</b>
Vastuvõtukulud	480,00	
Arvelduskonto		480,00
Tulumaksukulu vastuvõtukuludelt	62,00	
Tulumaksuvõlg vastuvõtukuludelt		62,00

Kingitused, annetused ja vastuvõtukulud deklareeritakse MTA-le vormi TSD lisal 5 iga väljamaksele järgneva kuu 10. kuupäevaks.

### 3.1.3.7 Tulumaks ettevõtlusega mitteseotud kuludelt

TuMS ei defineeri mõistet „*ettevõtlusega mitteseotud kulu*” (*expenses unrelated to business*), kuid loetleb ammendava loeteluna kulud, mida ei loeta ettevõtlusega seotud kuluks ning mis kuuluvad seetõttu maksustamisele. TuMS § 32 sätestab, et kulu on seotud ettevõtlusega, kui see on tehtud maksustamisele kuuluva ettevõtlustulu saamise eesmärgil, on vajalik või kohane sellise ettevõtluse säilitamiseks või arendamiseks ning kulu seos on selgelt ettevõtlusega põhjendatud, samuti kui see tuleneb töötervishoiu ja tööohutuse seaduse § 13 lõikest 1 (tööandja kohustused). Kuigi nimetatud paragrahv ning ettevõtlusega seotud kulu mõiste on esmajärjekorras suunatud füüsilistele isikutele, lähtutakse eelkirjeldatust siiski ka juriidiliste isikute maksustamisel.<sup>60</sup>

Ettevõtlusega seotud kulude mõistest tulenevalt saab ettevõtlusega mitteseotud kulude mõiste sisustada väga üldiselt – kulu ja väljamakse ei ole ettevõtlusega seotud, kui see ei vasta ettevõtlustulu saamise eesmärgile, ei ole vajalik ega kohane ettevõtluse arendamiseks ja säilitamiseks ning juhul, kui maksumaksja ei suuda põhjendada kulu seost ettevõtlusega.

Kuna TuMS kasutab ettevõtlusega seotud kulude definitsiooni puhul mõisteid „vajalik” või „kohane”, siis sõltub juba maksumaksja tegevusspetsiifikast, kas kulu on konkreetse ettevõtja tegevusvaldkonda arvestades vajalik või kohane.

Tulumaksu maksmise kohustus ettevõtlusega mitteseotud kuludelt on välistatud juhul, kui tulumaks on juba tasutud TuMS §-de 48–50 alusel. Seega rakendub ka siin TuMSi läbiv põhimõte, kus maksuobjekt, mis on juba eespool asetsevate TuMSi paragrahvide alusel maksustatud, ei saa enam kuuluda täiendavalt maksustamisele.

Ettevõtlusega mitteseotud kulu ja ettevõtlusega mitteseotud vara soetamine TuMS tähenduses on:<sup>61</sup>

- mittetulundusühingutele tasutud sisseastumis- ja liikmemaksud, kui nendes ühingutes osalemine ei ole otseselt seotud maksumaksja ettevõtlusega;
- väljamaksed, mille kohta maksumaksjal **puudub** raamatupidamist reguleerivates õigusaktides ettenähtud nõuetele vastav **algdokument**;
- kulud või väljamaksed maksumaksja ettevõtlusega mitteseotud teenuste ostmiseks;
- kulud või väljamaksed ettevõtlusega mitteseotud kohustuste täitmiseks;
- residendist mittetulundusühing, sihtasutus ja juriidilisest isikust usuline ühendus maksab tulumaksu sarnastelt kuludelt ja väljamaksetelt, samuti isiku põhikirjalise tegevusega (sealhulgas põhikirjas lubatud ettevõtlusega) **mitteseotud** teenuste ja vara ostmiseks tehtud kuludelt;

---

<sup>60</sup> [www.emta.ee](http://www.emta.ee)

<sup>61</sup> TuMS § 51

- madala maksualast koostööd mittetegevas jurisdiktsioonis asuva juriidilise isiku poolt emiteeritud väärtpaperite soetamine;
- **osaluse omandamine** maksualast koostööd mittetegevas jurisdiktsioonis asuvas juriidilises isikus (nn *off-shore* firmad);
- viivise või leppetrahvi tasumine, kohtu- või vahekohtuväliselt kahju hüvitamine maksualast koostööd mittetegevas jurisdiktsioonis asuvale juriidilisele isikule;
- **laenu andmine** või ettemakse sooritamine maksualast koostööd mittetegevas jurisdiktsioonis asuvale juriidilisele isikule või muul viisil nõudeõiguse omandamine madala maksumääraga territooriumil asuva juriidilise isiku vastu.

Kõike ei ole võimalik seadusega reguleerida, mistõttu tuleb siinkohal lähtuda sellest, millega ettevõtte tegeleb ja kas kulu, mida tehakse, on just selle ettevõtte tegevuseks vajalik. Väikeettevõtjate puhul on tavaline, et püütakse ettevõtte kuludes kajastada võimalikult palju kulusid, et oma ettevõttest maksuvabalt raha kätte saada. Suures osas on see võimalik, kui kajastatakse ettevõtte kuludes näiteks isiklike telefonikulusid või auto rendikulusid jm, kuid MTA on siinkohal väga paranoiline kõikvõimalike kulutuste maksustamisel, kui ettevõtlusega mitteseotud kulu, millelt tuleb tulumaksu maksta maksumääraga **20/80**. Sel põhjusel hakati maksustama ettevõtte autosid kilovattide põhised, mis on omakorda kaasa toonud ettevõtete autode massilise ümberregistreerimise eraisikute nimele.

Nii öelda “ühe mehe firma” või väikeettevõtte omanike puhul on suurim probleem, et aetakse segamini isiklik ja ettevõtte rahakott, makstes kõikvõimalikke kulusid ettevõtte kaardiga, mistõttu on sageli kadunud tehingut tõendavad dokumendid, mida maksuhaldur maksustab kui puuduva või nõuetele mittevastava algdokumendi puudumisena jällegi tulumaksuga.

Vaatleme järgnevalt näidet, kus ettevõtte omanik tegi ettevõtte pangakaardiga kuu jooksul erinevates kauplustes makseid 125,00 EUR eest, mille kohta tal puudusid kuludokumendid.

Raamatupidamises koostatakse selle kohta kanne:

<b>Konto</b>	<b>D</b>	<b>K</b>
Ettevõtlusega mitteseotud kulud	125,00	
Arvelduskonto		125,00
Tulumaksukulu ettevõtlusega mitteseotud kuludelt	31,25	
Tulumaksuvõlg ettevõtlusega mitteseotud kuludelt		31,25

Sama sätte alusel maksustatakse ka fiktiivseid tehinguid ehk siis nn “riiulifirmade” poolt esitatud arveid, mille alusel reaalselt majandustehingut toimunud ei ole. Kui ettevõtte on käibemaksukohustuslane, siis maksab ta lõpuks riigile lisaks tulumaksule ka nende

arvete alusel tagasi küsitud sisendkäibemaksu. Seega ahvatlevana tunduv sisendkäibemaksu tagasiküsimine lõpeb käibemaksu tagasimaksmisena ja lisaks tehingute maksustamisega tulumaksuga koos käibemaksuga summalt.

Sellega asi veel ei piirdu, sest maksuvõlgadelt tuleb tasuda **intressi 0,06%** iga maksuvõlga viivitatud päeva eest, mis on omakorda ettevõtlusega mitteseotud kulu ja millelt tuleb tasuda tulumaksu määras **20/80**. Maksuhaldur on ka siinkohal väga ettevõtjate vaenulik, eeltäites vormi TSD maksuvõlgadelt arvestatud intressi osas ja blokeerides vormi TSD esitamise. Ettevõtjatel ei ole kahjuks siinkohal valikut ja tuleb see intress deklareerida ning sellelt tulumaks maksta.

Intressisumma arvutatakse järgmise valemiga:

$$\text{Intressisumma} = \text{maksuvõlg} \times \text{võlas oldud päevade arv} \times 0,06\%$$

Riigikohtu<sup>62</sup> lahendite statistika järgi MTA ca 50% ulatuses need vaidlused kaotab. Kui on põhjust vaielda, siis tuleb seda alati teha.

Omaette teemad on siirdehinnad<sup>63</sup> ja ettevõtete üleminek. MTA on isegi siirdehindade määramise juhendi välja töötanud. Maksuobjekt on **siirdehinna ja turuhinna vahe, mida maksustatakse tulumaksuga 20/80**, kuna siirdehind peab olema vastavuses turuhinnaga. Erinevatel põhjustel tehakse tehinguid seotud isikute vahel kas turuhinnast oluliselt kõrgemalt või vastupidi oluliselt madalamalt. Müügitulude suurendamise eesmärk on näidata ettevõtte finantsaruandeid tegelikust olukorrast paremas valguses, et saada näiteks laenu pankadelt. Kulude suurendamise eesmärk on võlgades ettevõtte tahtlik pankrot või varade ja töötajate üleviimine uude ettevõttesse ehk siis on tegu ettevõtte üleminekuga.

Alates 2000. a muudeti TuMS ka madala maksumääraga piirkondades asuvate äriühingute osaluse omandamise ja laenutehingute osas ning maksustati need tehingud tulumaksuga, et vältida Eesti ettevõtetest raha "väljakantimist" nende kaudu. Rahvakeeles nimetatuna *off shore* firmad on ettevõtete jaoks endiselt atraktiivsed just olematute maksumäärade tõttu raha ettevõtetest väljavõtmisel. Osaluse omandamine ja laenutehingud (põhilised tehingud enne 2000. a) on nüüd küll maksustatud, kuid see ei välista nende firmadega endiselt fiktiivseid ostu- ja müügitehinguid tegemast.

Eesti tulumaksusüsteemi kohaselt maksustatakse kõik väljamaksed, mis paljudes madala maksumääraga piirkondades on maksuvabad. Samuti ei maksustata ettevõtte kasumit, mida tehti Eestis kuni 2000. aastani. Tolle ajani olid kõik Eesti ettevõtted kahjumis ja peale seda, kui hakati maksustama väljamakseid, olid kõik miskipärast kasumis. Paralleeli võib siin tuua füüsilisest isikust ettevõtjatega, kes iga hinna eest aasta lõpuks

---

<sup>62</sup> [www.riigikohus.ee](http://www.riigikohus.ee)

<sup>63</sup> Seotud isikute vahelise tehingu hind. Seotud isikud ehk ettevõtted on need, kui erinevate firmade juhatusse või omanikeriingi kuuluvad samad inimesed või nende sugulased.

oma kasumi maksimaalselt minimeerivad. Seega tekib küsimus, kui tõsiseltvõetavad meie ettevõtete majandusaasta aruanded tegelikult on?

Samuti on maksuhalduri läbiviidavad kontrollid üks suur loterii, kuigi aasta-aastalt suudetakse kontrollida rohkem ettevõtteid, kuna elame digiajastul ja paljusid protsesse ning tehinguid on võimalik automatiseerida. Näiteks mõeldi välja üle 1 000,00 EUR-ste tehingute deklareerimine ühes kalendrikuus ühe ja sama tarnija või kliendiga. Läti kehtestas sellise süsteemi Balti riikides enne ja tegi vea, et tehingu summa, mis ületab 1 000,00 EUR, tuleb eraldi deklareerida. See aga tõi kaasa olukorra, kus arveid kuni 1 000,00 EUR ühe ja sama tarnija või kliendiga võib ühes kuus olla piiramatult.

Ettevõtjad on üldjuhul teadlikud maksuriskidest, aga lootuses, mitte vahele jääda, tehakse tehinguid endiselt suurtes mahtudes edasi. Järjest leiutatakse uusi skeeme maksupettuste vallas. Selles osas on riik ja seadusloome olnud alati sammu jagu maas.

Euroopa Ülemkogu on nimekiri, kus on üles loetletud maksualast koostöö mittetegevad jurisdiktsioonid, mis täieneb pidevalt.<sup>64</sup> Madala maksumääraga territooriume<sup>65</sup> 01.07.2021 jõustunud tulumaksuseadus enam ei käsitle, millest võib järeldada, et tehinguid nn *offshore* firmadega sarnaselt maksualast koostööd mittetegevast jurisdiktsioonis asuvate firmadega, enam tulumaksuga ei maksustata.

Ettevõtlusega mitteseotud kulud ja muud väljamaksed deklareeritakse MTA-le vormi TSD lisal 6 iga väljamaksele järgneva kuu 10. kuupäevaks.

### 3.1.3.8 Tulumaks dividendidelt ja muudelt kasumieraldistelt

Residendist äriühing, sealhulgas täis- ja usaldusühing, maksab tulumaksu dividendide või muude kasumieraldistena jaotatud kasumilt nende väljamaksmisel rahalises või mitterahalises vormis, arvestades §-s 50<sup>1</sup> (tulumaks varjatud kasumieraldistelt) sätestatud. Tulumaksuga ei maksustata fondiemissiooni korras jaotatud kasumit.<sup>66</sup>

Kalendriaastas jaotatud kasum, mis on eelmise 3 kalendriaasta keskmisest jaotatud kasumist, millelt residendist äriühing on TuMS § 50 lg 1 ja 2 või kõnesoleva paragrahvi alusel maksnud tulumaksu, väiksem või sellega võrdne, maksustatakse TuMS § 4 lg-s 5 sätestatud määraga (14%). Kolme kalendriaasta keskmise jaotatud kasumi arvutamisel ei võeta arvesse TuMS § 50 lg 1<sup>1</sup> alusel tulumaksust vabastatud dividendi, TuMS § 50 lg 2<sup>1</sup> alusel tulumaksust vabastatud väljamakset ega TuMS § 50<sup>2</sup> alusel maksustatud (varjatud) kasumieraldist.

---

<sup>64</sup> <https://www.consilium.europa.eu/et/policies/eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions/>

<sup>65</sup> <https://et.wikipedia.org/wiki/Offshore-piirkond>

<sup>66</sup> TuMS § 50

## **Regulaarselt makstava dividendi puhul jagatakse maksustatav summa enne maksumääraga 14% korrutamist arvuga 0,86.**

Eelmise 3 kalendriaasta keskmise maksustatud jaotatud kasumi arvutamisel loetakse esimeseks arvesse võetavaks aastaks aasta 2018. 14%-list määra rakendatakse 2019. aastal ühele kolmandikule 2018. aastal jaotatud kasumist, millelt residendist äriühing on maksnud tulumaksu, ning 2020. aastal ühele kolmandikule 2018. ja 2019. aastal jaotatud kasumist, millelt residendist äriühing on maksnud tulumaksu.

Tulumaksuga maksustatakse kõik dividendid ja muud kasumieraldised, mis residendist ja mitteresidendist **füüsiline isik** saab residendist äriühingult rahalises või mitterahalises vormis, kui need on TuMS § 50<sup>1</sup> alusel maksustatavad dividendi maksva äriühingu tasemel või dividendi maksmise aluseks olevat kasumit jaotanud äriühingu tasemel ja kui need ei ole maksustatavad TuMS § 50 lg 1 alusel.

Tulumaks peetakse kinni füüsilisele isikule makstud dividendilt või muult kasumieraldiselt, kui see on TuMS § 50<sup>1</sup> alusel maksustatav dividendi maksva äriühingu tasemel või dividendi maksmise aluseks olevat kasumit jaotanud äriühingu tasemel ja kui see ei ole maksustatav TuMS § 50 lg 1 alusel.

Füüsilisele isikule tehtavalt väljamakselt peetakse tulumaksu kinni 7%.<sup>67</sup> Kinnipeetava **maksu määr on 7%**, et hoida summaarne tulumaksukohustus 20% tasemel.

14%-line maksumäär, mis kehtib regulaarsete kasumijaotiste puhul, omab tegelikkuses mõju seega üksnes kasumi jaotamisel mitteresidendist juriidilisele isikule, sest nii residendist kui ka mitteresidendist füüsilise isiku puhul peetakse väljamaksja poolt kinni täiendavalt tulumaksu määras 7%.

Tulumaksu peab kinni äriühing (edasimaksev äriühing), kes sai 14%-ga maksutatud dividendid teiselt äriühingult ning kui edasimaksva ühingu osalus on alla 10%, siis vabastusmeetod ei kohaldu ning need maksustatakse 20%-ga tavalises korras.<sup>68</sup>

Erinevalt tulumaksuga maksustamise põhimõtetest, kus tulumaks tuleb maksta, kui on reaalsed väljamaksed toimunud, siis dividendide puhul kajastatakse tulumaksukulud juba **dividendide väljakuulutamise hetkel** ja võetakse tulumaksuvõlg üles kohustisena MTA ees ja kajastatakse ettevõtte kasumiaruandes.<sup>69</sup>

Näiteks otsustas eraisikust omanikule maksta 1/3 ulatuses dividende eelmisel majandusaastal makstud dividendide summast, milleks oli 15 000,00 EUR ja varem dividende makstud ei ole.

---

<sup>67</sup> TuMS § 43 lg 1 p 1<sup>1</sup>, § 41 p 7<sup>2</sup>

<sup>68</sup> TuMS § 50 lg 1<sup>1</sup>

<sup>69</sup> RTJ 2

Dividendide väljakuulutamise hetkel tehakse järgmine raamatupidamiskanne:

<b>Konto</b>	<b>D</b>	<b>K</b>
Aruandeaasta kasum või Eelmiste perioodide jaotamata kasum	5 000,00	
Dividendivõlg (Muud võlad)		5 000,00
Tulumaksukulu dividendidelt	813,95	
Tulumaksuvõlg väljamaksmata dividendidelt		813,95

Dividendide väljamaksmisel tehakse raamatupidamiskanne:

<b>Konto</b>	<b>D</b>	<b>K</b>
Dividendivõlg (Muud võlad)	5 000,00	
Füüsilise isiku tulumaksuvõlg		350,00
Arvelduskonto		4 650,00

Maksude tasumisel MTA-le tehakse raamatupidamiskanne:

<b>Konto</b>	<b>D</b>	<b>K</b>
Tulumaksuvõlg väljamaksmata dividendidelt	813,95	
Füüsilise isiku tulumaksuvõlg	350,00	
Arvelduskonto		1 163,95

Dividendid ja muud kasumieraldised deklareeritakse MTA-le vormi TSD lisal 7 iga väljamaksele järgneva kuu 10. kuupäevaks.

### 3.1.3.9 Käibemaks

Käibemaks (*sales tax, value added tax*) on üldine tarbimismaks, mida rakendatakse reeglina lisandväärtuse maksuna. Üldine käibemaksumäär on alates 2024. aasta 1. jaanuarist **22%** kauba või teenuse maksustatavast väärtusest.

Käibemaksumäär **9%** on näiteks raamatutel ja õppekirjandusel (v.a õppevahend), osadel ravimitel (kehtestatud sotsiaalministri määrusega nimekirjas), majutusel ja majutusel koos hommikusöögiga (alates 2025 määr 13%).

Käibemaksumäär **5%** on nii füüsilisel kandjal kui ka elektroonilise ajakirjandusväljaande maksustatavast väärtusest, välja arvatud peamiselt reklaami ja



erakuulutusi avaldava või peamiselt erootilise sisuga või video- või muusikasisuga ajakirjandusväljaande puhul.

Käibemaksumäär **0%** on näiteks eksporditaval kaubal Euroopa Liidust välja,<sup>70</sup> ühendusesisesel kaupade ja teenuste käibel (EL käive), mille käibe tekkimise koht ei ole Eesti.

0% määraga on maksustatud ka rahvusvahelistel mere- ja lennureisidel reisijale kohapeal tarbimiseks võõrandatav kaup või reisiks otseselt vajalik teenus (toitlustamine, kajuti rent). Rahvusvahelistel reisidel (näiteks laevareis Tallinnast Stockholmi)<sup>71</sup> reisijale kaasamüüdavat kaupa maksustatakse samuti 0% määraga, va ühendusesisesel reisil reisijale kaasamüüdav kaup (näiteks laevareis Tallinnast Helsingisse).

Lisaks on käibemaksuseaduses § 16 toodud ära need kaubad ja teenused, mis on käibemaksuvabad (näiteks alus-, põhi-, kutse-, kesk- või kõrghariduskoolitus, sealhulgas õppevahend; kinnisasja või selle osa üürile, rendile või kasutusvaldusse andmine).

Käibemaksukohustuslane on käibemaksuseaduse (edaspidi KMS) järgi ettevõtlusega tegelev isik, kaasa arvatud avalik-õiguslik juriidiline isik või riigi-, valla- või linnaasutus (edaspidi *isik*), kes on registreeritud või kohustatud end registreerima käibemaksukohustuslasena.<sup>72</sup>

**Ettevõtlus** on isiku<sup>73</sup> iseseisev majandustegevus, mille käigus võõrandatakse kaupa või osutatakse teenust, olenemata tegevuse eesmärgist või tulemustest. Ettevõtlusena käsitatakse ka notari, kohtutäituri ja vandetõlgi ametitegevust. Ettevõtlusena ei käsitata äriühingu ja tema püsiva tegevuskoha vahelist teenuse osutamist.

**Kaup** on asi, loom, gaas ja elektri-, soojus- ning jahutusenergia. Kinnisasjana käsitatakse kinnisasja tsiviilseadustiku üldosa seaduse tähenduses, hoonestusõigust ja tehnovõrku või -rajatist asjaõigusseaduse tähenduses, ehitist kui vallasasja asjaõigusseaduse rakendamise seaduse tähenduses ja korteriomandit ning korterihoonestusõigust korteriomandiseaduse tähenduses. Kaup on ka kõigile ostjatele vabalt kättesaadav ja samade funktsioonide täitmiseks ettenähtud standardtarkvaraga või standardteabega andmekandja.

**Teenus** on ettevõtluse korras hüve osutamine või õiguse, sealhulgas väärtpaberi võõrandamine, mis KMS lõike 3 punkti 1 kohaselt ei ole kaup, ning tasu eest majandustegevusest hoidumine, õiguse kasutamisest loobumine või olukorra talumine.

---

<sup>70</sup> KMS § 5

<sup>71</sup> Laev teeb reisi ajal peatuse Ahvenamaal, mistõttu käsitletakse nimetatud reisi rahvusvahelisena

<sup>72</sup> KMS § 19

<sup>73</sup> KMS § 3

**Käive on** KMS § 4 lõike 1 tähenduses:

- kauba võõrandamine ja teenuse osutamine ettevõtluse käigus;
- kauba või teenuse omatarve;
- kauba toimetamine teise liikmesriiki ilma võõrandamiseta oma sealse ettevõtluse tarbeks<sup>74</sup>;
- kauba sundvõõrandamine tasu eest.

Käibemaksuseaduse tähenduses on **kauba võõrandamine** kauba valduse üleandmine koos kauba juhusliku hävimise riisikoga ja õigusega kasutada kaupa ning sellega seotud hüvesid omanikuna, sõltumata kauba asjaõiguslikust staatusest. Võõrandamine on ka kauba üleandmine komisjonilepingu alusel ning kauba üleandmine niisuguse lepingu alusel, milles on sätestatud kauba omandiõiguse üleminek kauba lepingujärgsele kasutajale lepingu lõppemise korral. Kui võõrandamisel renditingimustel ei ole lepingus omandiõiguse üleminekut sätestatud, käsitatakse seda käibemaksuga maksustamisel kui teenust.

**Teenus** on ettevõtluse korras hüve osutamine või õiguse (sealhulgas väärtpaberi) võõrandamine ning tasu eest majandustegevusest hoidumine, õiguse kasutamisest loobumine või olukorra talumine. Teenuse osutamine on ka elektrooniliselt edastatav tarkvara ja teave ning ostja tellimuse kohaselt spetsiaalselt koostatud või kohandatud tarkvaraga või teabega andmekandja võõrandamine.

Käive on ka see, kui kaupu ja teenuseid tarbib tasuta isiklikult või muul ettevõtlusega mitteseotud eesmärgil maksukohustuslane, tema töötaja, teenistuja või juhtimis- või kontrollorgani liige. Kaupade ja teenuste sellist kasutamist maksustatakse **omatarbena**. Kui omatarbe moodustab maksukohustuslase poolt tema ettevõtte vara hulka kuuluva kauba tasuta võõrandamine või tasuta kasutada andmine, siis omatarbena käsitatakse nimetatut ainult juhul, kui maksukohustuslane on sellelt kaubalt või selle kauba osalt **sisendkäibemaksu** täielikult või osaliselt maha arvanud oma arvestatud käibemaksust.

**Omatarve** on see, kui maksukohustuslane võõrandab tasuta tema ettevõtte vara hulka kuuluva kauba ja osutab teenust tasuta. Samuti on omatarve see, kui maksukohustuslane ise, tema töötaja, teenistuja või juhtimis- või kontrollorgani liige kasutab ettevõtte vara hulka kuuluvat kaupa tasuta kas isiklikuks tarbeks või muul ettevõtlusega mitteseotud eesmärgil. Kauba võõrandamist või kasutamist eelnimetatud juhtudel käsitatakse omatarbena, **kui maksukohustuslane on selle kauba või selle kauba osa sisendkäibemaksu oma arvestatud käibemaksust täielikult või osaliselt maha arvanud.**

Näiteks töötaja kasutab ettevõtte vara (va sõiduauto) isiklikel eesmärkidel. Ühelt poolt on vara kasutamine maksustatud erisoodustusena ja samas on tegemist ka omatarbega, millelt tuleb deklareerida ja tasuda käibemaks.

---

<sup>74</sup> KMS § 7 lg 1 p 3

### **Käibemaksuga maksustatakse:**

- **käive**, välja arvatud maksuvaba käive, mille **tekkimise koht on Eesti**;
- kauba **import** Eestisse, välja arvatud maksuvaba import;
- **teenuse** osutamine, mille käibe **tekkimise koht ei ole Eesti**, välja arvatud maksuvaba käive;
- **kauba või teenuse maksuvaba käive, millele on maksukohustuslane vabatahtlikult lisanud käibemaksu**;
- **kauba ühendusesisene soetamine**, välja arvatud kauba ühendusesisene maksuvaba soetamine.

### **Käive, välja arvatud ühendusesisene käive, tekib:**

- **kauba** ostjale **üleandmise** või **teenuse osutamise** hetkel või;
- kauba või teenuse eest **osaliselt** või **täielikult makse laekumise** hetkel.

Käibe tekkimise aja määramisel lähtutakse sellest, kumb espool toodud tingimustest saab esimesena täidetud.

### **Kauba ühendusesisene käive on:**

- kauba võõrandamine teise liikmesriigi maksukohustuslasele või piiratud maksukohustuslasele koos selle toimetamisega Eestist teise liikmesriiki;
- aktsiisikauba või uue transpordivahendi võõrandamine teise liikmesriigi isikule koos selle toimetamisega Eestist teise liikmesriiki;
- kauba toimetamine Eestist teise liikmesriiki oma seal toimuva ettevõtluse tarbeks, sealhulgas äriühingu ja tema teises liikmesriigis asuva püsiva tegevuskoha vaheline kauba üleandmine.

Kauba **ühendusesisene soetamine** on kauba soetamine teise liikmesriigi maksukohustuslaselt koos selle toimetamisega teisest liikmesriigist Eestisse ning uue transpordivahendi soetamine teise liikmesriigi isikult koos selle toimetamisega teisest liikmesriigist Eestisse.

**Kolmnurktehing** on kauba võõrandamise tehing kolme eri liikmesriigi maksukohustuslase vahel, mille puhul on täidetud kõik järgmised tingimused:<sup>75</sup>

- esimese liikmesriigi maksukohustuslane (*võõrandaja kolmnurktehingus*) võõrandab kauba teise liikmesriigi maksukohustuslasele (*edasimüüja*)

---

<sup>75</sup> KMS § 2 lg 8

*kolmnurktehingus*), kes seejärel võõrandab kauba kolmanda liikmesriigi maksukohustuslasele (*soetaja kolmnurktehingus*);

- kaup toimetatakse esimesest liikmesriigist kolmandasse liikmesriiki soetajale kolmnurktehingus;
- edasimüüja kolmnurktehingus ei ole kolmandas liikmesriigis registreeritud maksukohustuslasena ega piiratud maksukohustuslasena;
- soetaja kolmnurktehingus maksab käibemaksu kauba kolmnurktehinguga soetamiselt.

Ühendusesisese kaubanduse puhul loetakse käibeks teatud juhtudel ka seda, kui ettevõtja toimetab kauba ilma võõrandamiseta teise liikmesriiki oma sealse ettevõtluse tarbeks. Oma kauba toimetamisega teise liikmesriiki kaasneb reeglina teises liikmesriigis registreerimiskohustuse tekkimine kauba ühendusesiseselt soetamiselt.

Kauba **eksport** KMS tähenduses on kauba võõrandamine koos selle toimetamisega väljapoole Euroopa liitu.

Kauba **import** KMS tähenduses on Euroopa liidu välise kauba vabasse ringlusse lubamise tolliprotseduurile suunamine.

Käibemaksukohustuslaseks registreerimise kohustus tekib isikul, kelle maksustatav käive (v.a ühendusesisene soetamine) ületab kalendriaasta algusest 40 000,00 EUR. Nimetatud suuruses maksustatava käibe tekkimise päevast alates on isik kohustatud **kolme tööpäeva jooksul** esitama asukohajärgsele MTA esindusele avalduse enda registreerimiseks käibemaksukohustuslasena. Avalduse võib esitada ka vabatahtlikult enne 40 000,00 piiri saavutamist või kohe ettevõtte asutamisel.

Registreeritud maksukohustuslase kohustused:

- lisama võõrandatava kauba või osutatava teenuse maksustatavale väärtusele käibemaksu;
- arvutama tasumisele kuuluva maksusumma seaduses sätestatud korras;
- säilitama dokumente ja pidama arvestust vastavalt seaduses sätestatud nõuetele;
- esitama Maksu- ja Tolliametile maksustamisperiodile järgneva kuu 20. kuupäevaks käibedeklaratsiooni (edaspidi vorm KMD) ja tasuma samaks kuupäevaks tasumisele kuuluva käibemaksu.

Registreeritud maksukohustuslasel on õigus maha arvata sisendkäibemaksu teistelt registreeritud maksukohustuslastelt kauba või teenuse saamise korral nõuetekohase arve originaaleksemplari alusel. Arve nõuded on sätestatud käibemaksuseaduses § 37.

Käibemaksukohustuslasena registreeritud ettevõtte leiab tasumisele kuuluva käibemaksu **lahutades müügikäibemaksust sisendkäibemaksu**.

Näiteks ostab ettevõtte kaupu 7 320,00 EUR (sh käibemaks) eest, aga arve on veel tasumata. Raamatupidamises võetakse kaup arvele käibemaksuta summas ja käibemaks kantakse kontole *Sisendkäibemaks*.

Raamatupidamises koostatakse ostu kohta kanne:

<b>Konto</b>	<b>D</b>	<b>K</b>
Müügiks ostetud kaubad	6 000,00	
Sisendkäibemaks	1 320,00	
Võlad tarnijatele		7 320,00

Kui ettevõtte aga näiteks müüb kaupu 12 200 EUR (sh käibemaks) eest, siis kajastatakse käibemaks kontol *Käibemaks müügil*. Kui arve on veel tasumata, siis koostatakse raamatupidamises kanne:

<b>Konto</b>	<b>D</b>	<b>K</b>
Ostjatelt laekumata arved	12 200,00	
Müügitulu		10 000,00
Käibemaks müügil		2 200,00

Käibemaksukontod tuleb iga kuu lõpus sarnaselt tulude ja kulude kontodega sulgeda käibemaksu koondkontole *Tasumisele kuuluv käibemaks*, et selgitada välja, kui palju maksuhaldurile käibemaksu tasuda. Kui sisendkäibemaks (ostudelt arvestatud käibemaksu summa) on suurem, tekib ettevõttel käibemaksu ettemakse, mis on võimalik maksuhaldurilt tagasi küsida. Ettemakse võib tekkida, kui ettevõtte on maksustamisperioodil näiteks soetanud põhivara.

Käibemaksukontode sulgemisel koostatakse raamatupidamise kanne:

<b>Konto</b>	<b>D</b>	<b>K</b>
Tasumisele kuuluv käibemaks	1 320,00	
Sisendkäibemaks		1 320,00
Käibemaks müügil	2 200,00	
Tasumisele kuuluv käibemaks		2 200,00

Käibemaksukontodel kajastuvad tehingud järgmiselt:

Sisendkäibemaks		Käibemaks müügil		Tasumisele kuuluv käibemaks	
D	K	D	K	D	K
0,00			0,00		0,00
1 320,00	1 320,00	2 200,00	2 200,00	1 320,00	2 200,00
1 320,00	1 320,00	2 200,00	2 200,00	1 320,00	2 200,00
0,00			0,00		880,00

Maksukohustuslase poolt tasumisele kuuluv käibemaksusumma on maksustamisperioodil maksustamisele kuuluvalt käibelt, ühendusesiseselt soetamiselt<sup>76</sup> ja KMS § 41<sup>1</sup> lõikes 2<sup>77</sup> arvestatud käibemaks jt, millest on maha arvatud maksustatava käibe tarbeks kasutatava kauba või teenuse sama maksustamisperioodi sisendkäibemaks.<sup>78</sup>

Ettevõtluses kasutatava sõiduauto soetamisel või kasutuslepingu alusel kasutamisel ning sellise sõiduauto tarbeks kaupade soetamisel ja teenuste saamisel arvatakse arvestatud käibemaksust maha **50 protsenti** sisendkäibemaksust.

Arvestatud käibemaksust ei arvata maha **külaliste vastuvõtuks või oma töötajate toitlustamiseks või majutamiseks** kasutatud kaupade ja teenuste sisendkäibemaksu.<sup>79</sup>

Kui maksukohustuslane kasutab kaupu ja teenuseid nii **maksustatava kui maksuvaba** käibe tarbeks, arvatakse sisendkäibemaks arvestatud käibemaksust maha **osaliselt**. Osalisel mahaarvamisel lähtutakse maksukohustuslase Eestis ja välisriigis kalendriaasta jooksul tekkinud käibe ning kogu tema Eestis ja välisriigis tekkinud käibe suhtest. Maksustatava käibe ja kogu käibe suhe ümardatakse ülespoole sajandikeni ehk täisprotsendini.

Maksustatava käibe ja kogu käibe suhte arvutamisel ei võeta arvesse põhivara võõrandamist, kaasa arvatud juhul, kui maksukohustuslane on kauba maksustatavale väärtusele käibemaksu lisanud. Samuti ei võeta arvesse juhuslikku teenuste osutamist ega juhuslikku kinnisasja kaubana võõrandamist.

<sup>76</sup> KMS § 8 p 1, 2, 4 ja 5 Kauba ühendusesisene soetamine

<sup>77</sup> Kinnisasja, metallijäätmete, investeringukulla, väärismetalli jt soetamise erikord

<sup>78</sup> KMS § 29

<sup>79</sup> KMS § 30

Sisendkäibemaksu osalisel mahaarvamisel KMS § 32 lõikes 1 nimetatud juhul on maksukohustuslasel samal kalendriaastal lubatud kasutada kas proportsionaalse mahaarvamise meetodit või otsearvestuse ja proportsionaalse mahaarvamise segameetodit.<sup>80</sup>

Proportsionaalse mahaarvamise puhul rakendatakse **maksustatava käibe ja kogu käibe suhet** kogu sisendkäibemaksu mahaarvamisel. Maksustatava käibe ja kogu käibe suhe määratakse maksukohustuslase eelmise kalendriaasta käibe põhjal. Tulemust korrigeeritakse kalendriaasta lõpul, lähtudes selle kalendriaasta maksustatava käibe ja kogu käibe suhtest. Kui ettevõtlus on kestnud alla ühe kalendriaasta, määrab maksustatava käibe ja kogu käibe suhte maksuhaldur oma otsusega maksukohustuslase taotluse alusel tema esimese kalendriaasta maksustatava käibe ja kogukäibe prognoositava suhte põhjal.

Otsearvestuse ja proportsionaalse mahaarvamise segameetodi puhul arvatakse arvestatud käibemaksust maha maksustatava käibe tarbeks soetatud kauba või saadud teenuse sisendkäibemaks. Maksuvaba käibe tarbeks soetatud kauba või saadud teenuse sisendkäibemaksu arvestatud käibemaksust **maha ei arvata**. Nii maksustatava kui maksuvaba käibe tarbeks soetatud kauba või saadud teenuse sisendkäibemaks arvatakse maha vastavalt maksustatava käibe ja kogu käibe suhtele. Maksukohustuslane **peab raamatupidamises eraldi kajastama** maksustatavat ja maksuvaba käivet ning nende tarbeks soetatud kaupu ja saadud teenuseid, samuti kaupu ja teenuseid, mis on soetatud või saadud nii maksustatava kui maksuvaba käibe tarbeks.

### 3.1.4 Ostjate ettemaksed

Ostjatelt (klientidelt) saadud ettemaksed ehk tulevaste perioodide tulud kajastatakse ettevõtte kohustisena. Siin kajastatakse ostjatelt saadud ettemakseid järgmisel perioodil üleantavate toodete, kaupade ja teenuste eest. Ettemakseid ei kajastata müügituluna seni, kuni kaubad ei ole üle antud või teenuseid osutatud. Ettemakse saamise hetkel ei teki müügitulu, vaid toimub kassas või pangas oleva raha suurenemine.

Käibemaksuseaduse kohaselt ettemakse laekumisel tekib käibe deklareerimise kohustus ja käibemaksu tasumise kohustus ning ühtlasi kohustus väljastada ostjale arve antud summa kohta. Kui ettevõtte ise on ettemakse tasujaks, arvestatakse ettemakselt sisendkäibemaks.

Ettemakse laekumisel lähtutakse samast põhimõttest, et ostja tasub arveid käibemaksuga summas ja müüja kohustus on käibemaks deklareerida ning MTA-le tasuda. Samuti

---

<sup>80</sup> KMS § 33

sisaldab ostjalt saadud ettemakse käibemaksusummat ja ettemakse tuleb deklareerida käibemaksuta summas.

Ettemakse laekumise aluseks võib olla tehingu osapoolte vahel sõlmitud leping või ettemakseteateise saatmine ettemakse tegijale.

Näiteks ettemakse summas 12 200 EUR laekumisel koostatakse raamatupidamises kanne:

<b>Konto</b>	<b>D</b>	<b>K</b>
Arvelduskonto	12 200,00	
Ostjatelt saadud ettemaksed		12 200,00
Käibemaks müügil		2 200,00
Ettemakse käibemaks	2 200,00	

### 3.1.6 Muud võlad

**Dividendivõlad** (dividends payable) tekivad peale dividendi väljakuulutamist ettevõtte üldkoosolekul, kus võetakse vastu kasumi jaotamise otsus. Väljakuulutatud, kuid välja maksmata dividend kantakse kohustisena bilanssi. Väljakuulutatud dividendilt tuleb arvestada tulumaksu, mis kantakse kuluna kasumiaruandesse ja võlana bilanssi.

Dividendid on ettevõtte jaotamata kasumi üks osa ning nende väljamaksmist reguleerib äriseadustik. Dividendi suuruse kinnitab aktsionäride (osanike) üldkoosolek vastavalt juhatuse ettepanekule.

Näiteks kui ettevõtte otsustab jagada dividende, siis dividendi väljakuulutamisel tehakse raamatupidamises kanne:

D Aruandeaasta kasum (kahjum)  
K Dividendivõlad

D Tulumaksukulu dividendidelt  
K Tulumaksuvõlg välja maksmata dividendidelt

**Intressivõlad** (interests payable) kaasnevad laenukohustistega. Intress kajastatakse vastavalt lepingutingimustele laenu finantseerijaga. Majandusaasta lõpuks arvestatud, kuid tasumata intress kantakse kohustisena ettevõtte bilanssi ja intressikulu kasumiaruandesse.

Intresside kajastamisest oli pikemalt juttu alapeatükis 3.1.1.



### 3.1.7 Eraldised

**Eraldis** (*estimated liabilities*) on kohustis, mille realiseerumise aeg või summa ei ole kindlad.<sup>81</sup>

Eraldisi eristab muudest kohustistest (nt võlad tarnijatele, laenukohustised) asjaolu, et nende realiseerimise aeg või summa ei ole täpselt teada. Tavaliselt on kohustiste kajastamisel aluseks võetav summa üldjuhul fikseeritud arvel, lepingus või mõnel muul algdokumendil ning puudub vajadus raamatupidamishinnangute rakendamiseks. Eraldiste kajastamisel bilansis lähtutakse kas juhtkonna või teiste ekspertide hinnangust eraldise täitmiseks tõenäoliselt vajamineva summa ning eraldise realiseerumise aja kohta. Kuna eraldiste mõõtmine tugineb hinnangutel, mis ei pruugi alati täpseiks osutada, on oluline nende kajastamine ja avalikustamine aruannetes muudest kohustistest eraldi.

Ettevõtte kajastab oma bilansis eraldise juhul, kui:

- ettevõttel lasub enne aruandekuupäeva toimunud kohustavast sündmusest tulenevalt juriidiline või faktiline kohustus;
- kohustuse realiseerumine on tõenäoline;
- kohustuse summat on võimalik usaldusväärsetl määra.

Eraldis kajastatakse bilansis ainult juhul, kui selle realiseerumise tõenäosus **on suurem kui 50%** (st realiseerumine on tõenäolisem kui mitterealiseerumine). Juhul, kui realiseerumise tõenäosus on väiksem kui 50%, eraldist bilansis ei kajastata, kuid võimalik kohustis avalikustatakse aruande lisades tingimusliku kohustisena.

Uute eraldiste moodustamist või olemasolevate eraldiste suurendamist kajastatakse üldjuhul aruandeperioodi **kuluna**. Juhul, kui eraldise moodustamine on seotud teatud uue varaobjekti soetamisega, lülitatakse eraldise summa selle varaobjekti soetusmaksumusse. Eraldis kajastatakse bilansis summas, mis on juhtkonna hinnangu kohaselt aruandekuupäeva seisuga vajalik eraldisega seotud kohustuse rahuldamiseks.

Eraldisi kasutatakse ainult nende kulutuste katmiseks, mille jaoks eraldis oli algselt moodustatud.

#### 3.1.7.1 Garantiieraldis

Juhul, kui ettevõtte annab enda poolt müüdüd toodetele garantii, moodustatakse ja kajastatakse ettevõtte bilansis eraldis summas, mis on vajalik aruandekuupäevaks müüdüd toodetega seotud garantiikohustuse rahuldamiseks. Kohustavaks sündmuseks

---

<sup>81</sup> RTJ 8

on garantiiga toodete müük. Eraldise hindamisel lähtutakse eelmiste aastate kogemusest.

Näiteks annab ettevõtte oma toodetele aastase garantii. Ettevõtte senine kogemus näitab, et 90% toodetest rikkeid ei esine, 9% esineb pisirikkeid ja 1% esineb olulisi rikkeid. Pisirikete kõrvaldamisega kaasnevad kulutused on ligikaudu 10% toodete müügihinnast ja oluliste rikete kõrvaldamisega kaasnevad kulutused ligikaudu 80% müügihinnast. Ettevõtte lõppenud aasta müügikäive oli 10 mln EUR, kusjuures viimase aasta jooksul müüdnud toodete rikete kõrvaldamiseks on ettevõtte juba kulutanud 50 000,00 EUR.

Viimasel aastal müüdnud toodete garantiiremondiga seonduvad kulutused on hinnanguliselt järgmised:

$$0,09 \times 10\,000\,000 \times 0,1 + 0,01 \times 10\,000\,000 \times 0,8 = 90\,000 + 80\,000 = 170\,000$$

Kuna aruandeaasta jooksul on ettevõtte juba teinud samal aastal müüdnud toodete garantiiremondile kulutusi summas 50 000 EUR, tuleb bilansis moodustada garantiieraldis summas 120 000,00 EUR (170 000 – 50 000).

Eraldise moodustamiseks koostatakse raamatupidamises kanne:

<b>Konto</b>	<b>D</b>	<b>K</b>
Garantiikulu	120 000,00	
Garantiieraldis		120 000,00

### 3.1.7.2 Eraldised kohtuvaidluse suhtes

Ettevõtte kajastab bilansis eraldise kõigi käimasolevate ja võimalike kohtuvaidluste suhtes, mille puhul:

- kohtuvaidlust põhjustav kohustav sündmus on toimunud enne aruandekuupäeva;
- kohtuvaidlusega kaasnevad ettevõttele tõenäoliselt teatud kulutused;
- kohtuvaidlusega kaasnevat tõenäolist kulutuse summat on võimalik usaldusväärselt hinnata.

Näiteks on ettevõtte vastu esitatud hagi, mille menetlus on aruandekuupäevaks veel pooleli. Ettevõtte juristide hinnangul kaasnevad hagiga tõenäoliselt kulud suurusjärgus 10 000,00 EUR kuni 20 000,00 EUR, kusjuures kulude tõenäosus antud vahemikus jaguneb ühtlaselt. Seega moodustab ettevõtte bilansis eraldise summas 15 000,00 EUR.

### 3.1.7.3 Eraldised kahjuliku lepingu suhtes

Kahjulik leping on selline leping, mille täitmisega kaasnevad vältimatud kulutused ületavad lepingust arvatavalt saadavat majanduslikku kasu.

Kahjulike lepingute suhtes tuleb moodustada eraldi summas, mis on väiksem kahest järgnevast:

- lepingu täitmisega kaasnev kahjum (s.o lepingust tulenevad tulud miinus lepingu täitmisega kaasnevad kulud);
- lepingu katkestamisega kaasnev leppetrahv.

### 3.1.7.4 Töösuhte lõpetamise eraldised

Töösuhte lõpetamise hüvitised on väljamaksed ettevõttel lasuva kohustuse alusel, mida makstakse kui:

- ettevõtte otsustab lõpetada töösuhte töötajaga enne töölepingu tähtaja saabumist;
- töötaja otsustab töölt lahkuda vabatahtlikult, saades vastutasuks nimetatud hüvitised.

Töösuhte lõpetamise hüvitised kajastatakse eraldisena bilansis ja kuluna kasumiaruandes siis, kui ettevõttel on tekkinud hüvitiste suhtes faktiline kohustus, st ettevõtte juhtkond on enne aruandekuupäeva teinud otsuse töötajaga töösuhte lõpetada või pakkuda hüvitisi töösuhte vabatahtliku lõpetamise eest ning on vastavast otsusest teavitanud töötajat.

## 3.2 Pikaajaliste kohustiste arvestus

Kõik kohustised, mis ei ole lühiajalised kohustised, on pikaajalised kohustised (*long term liabilities*). Pikaajalised kohustised võivad olla näiteks pangalaenu, kapitalirent, võlakirjad jne.

Pika- ja lühiajalised kohustised tuleb õigesti kajastada aastalõpu bilansis. Selleks tuleb pikaajalised kohustised üle vaadata ja tõsta järgmisel majandusaastal täitmisele kuuluvate kohustiste vastavad osad lühiajaliste hulka. Pikaajaliste kohustiste maksetähtaeg on üle 12 kuu. Pikaajaliste kohustistena kajastatakse ainult kohustiste põhisumma, st ei näidata tulevaste perioodide intressi.

Näiteks on ettevõttel pikaajaline pangalaen 10 000,00 EUR, millest järgmisel majandusaastal kuulub tasumisele 2 000,00 EUR. Majandusaasta lõpul tehakse raamatupidamises korrigeerimiskanne:

Konto	D	K
Pikaajaline pangalaen	2 000,00	
Pikaajalise laenu tagasimaksed järgmisel perioodil		2 000,00

### 3.2.1 Raha ajaväärtuse põhimõte

Kõige lihtsamalt selgitades on täna saadud rahasumma rohkem väärt, kui tulevikus, kuna raha väärtus aja jooksul muutub. Seda nimetatakse raha ajaväärtuse põhimõtteks (*time value of money*). Samuti tehakse kõik investeeringud arvestades raha ajaväärtust. Finantsarvestuses rakendatakse ajaväärtuse põhimõtet laenude, kapitalirendi, vekslite ja võlakirjade arvestuses.

Raha ajaväärtuse põhimõisteks on intress, mida tuleb tasuda laenu põhisummalt või mida arvestatakse investeeringutelt (näiteks hoiustelt). Eristatakse liht- ja liitintressi.

Intressi arvestamisel on erinevad võimalused:

- Tasumine maksetähtajal ja intressi tasumine perioodiliselt.
- Tasumine osamaksetena ja intressi tasumine perioodiliselt.
- Tasumine annuiteedina (püsiva suurusega makse).

Tänapäeval teevad raamatupidaja eest intressiarvestuse töö ära pangad ja arvutiprogrammid. *MS Excelis* on valemite abil ja erinevaid funktsioone kasutades intressiarvestust väga lihtne teha. Pangalt laenu võttes lisatakse lepingule juba intressimaksete graafik ja raamatupidajal ei ole vaja teha muud, kui need raamatupidamises kajastada ja ei ole vaja hakata nn “jalgratast leiutama.” Laenuintressi tagasimaksegraafikud koostatakse 6 kuu kaupa muutuva *EURIBOR-i* (üleeuroopaline pankadevaheline intressimäär) tõttu.

**Lihtintress** (*simple interest*) arvutatakse igal intressiperioodil samast põhisummast.

**Liitintress** (*compound interest*) arvutatakse igal intressiperioodil uuest summast, mis koosneb põhisummast ja sellele lisandunud eelnevate perioodide intressidest.

Lihtintressi arvutamise valem on järgmine:

$$\text{Intress} = \text{Põhisumma} \times \text{Perioodi intressimäär} \times \text{Intressiperioodide arv}$$

Liitintressi arvutamise valem on järgmine:

$$\text{Liitintress} = [\text{Põhisumma} \times (1 + \text{Perioodi intressimäär})^{\text{n(intressiperioodide arv)}}]$$

Näiteks hoiustati 3 aastat 1 000 EUR intressimääraga 10% aastas. Tahame teada, kui palju meil on raha 3 aasta pärast nii lihtintressiga kui ka liitintressiga. Lahendus on esitatud järgmises tabelis:<sup>82</sup>

Lihtintress			Liitintress		
n	P x i	I	n	P x i	I
1. aasta	1 000 x 0,1	100,00	1. aasta	1 000 x 0,1	100,00
2. aasta	1 000 x 0,1	100,00	2. aasta	(1 000 + 100) x 0,1	110,00
3. aasta	1 000 x 0,1	100,00	3. aasta	(1 000 + 100 + 110) x 0,1	121,00
<b>Kokku</b>		<b>300,00</b>	<b>Kokku</b>		<b>331,00</b>

n- intressiperioodide arv

P - põhisumma

i- perioodi intressimäär

I - intress

Lihtintressiga oleks meil 3 aasta pärast arvelduskontol raha rohkem 300,00 EUR ja liitintressiga oleks raha 331,00 EUR.

### 3.2.2 Kapitalirent

Rent (liising) on kokkulepe, mille kohaselt rendileandja annab ühe makse või rea maksete eest rentnikule õiguse kasutada vara kokkulepitud perioodi jooksul. Kapitalirent (*capital lease*) on rent, mille puhul kõik olulised vara omandiõigusega seotud riskid ja hüved kanduvad üle rentnikule välja arvatud juriidiline omandiõigus.<sup>83</sup>

Rendilepingut loetakse kapitalirendiks juhul kui kõik olulised vara omandiga seonduvad riskid ja hüved kanduvad üle rentnikule. Vastasel juhul loetakse rendilepingut kasutusrendiks. Rendileandja kajastab kapitalirendi alusel väljarenditud vara oma bilansis nõudena kapitalirenti tehtud netoinvesteeringu summas. Rentnik kajastab vara oma bilansis **varana (õiglasel väärtuses) ja kohustisena** rendileandja ees.

<sup>82</sup> L, Alver. J, Alver. Finantsarvestus. 2017.

<sup>83</sup> RTJ 9

Kapitalirendi puhul kannab rendileandja sisuliselt kõik olulised renditava vara omandiga seonduvad riskid ja hüved üle rentnikule, mistõttu rendileandja eemaldab väljarenditava vara oma bilansist ja asendab selle kapitalirendinõudega (ehk „kapitalirenti tehtud netoinvesteeringuga”). Kapitalirendinõue („kapitalirenti tehtud netoinvesteering”) võrdub saadaolevate rendimaksete nüüdisväärtuse ja renditava vara rendiperioodi lõpu tõenäolise jääkväärtuse (ehk „garanteerimata jääkväärtus”) nüüdisväärtuse summaga. Rentnikult saadavad rendimaksed jagatakse kapitalirendinõude **põhiosa tagasimakseteks** ja **finantstuluks** (ehk intressimakseteks). Finantstulu jagatakse rendiperioodile nii, et rendileandja tulumäär oleks igal ajahetkel kapitalirendi netoinvesteeringu jäägi suhtes sama.

Rentnik jagab rendimaksed **finantskuluks** ja **kohustise jääkmaksumuse vähendamiseks**. Finantskulud jaotatakse rendiperioodile nii, et intressimäär oleks igal ajahetkel rendiperioodi jooksul (või kuni järgmise intresside ümberhindamiseni, kui tegemist on ujuva intressimääraga rendilepinguga) kohustise jääkmaksumuse suhtes sama.

Näiteks ettevõtte rendib kapitalirendi tingimustel ja ilma käibemaksu finantseerimiseta (see tähendab, et põhivara soetamiselt tasutud sisendkäibemaks küsitakse tagasi rendiperioodi alguses ja intress arvutatakse käibemaksuta summalt) 5 aastaks auto, mida kasutatakse 100%-liselt ettevõtluses maksumusega 60 000,00 (sh käibemaks) ja lepingu sõlmimisel tasutakse esimese sissemaksena 10%. Rentnik tasub müüjale ka käibemaksu, mille müüja tasub MTA-le ja mille rentnik saab hiljem MTA-le esitatavas käibedeklaratsioonis riigilt tagasi küsida.

Seega vara soetamisel koostatakse raamatupidamises kanne:

<b>Konto</b>	<b>D</b>	<b>K</b>
Auto (põhivara)	50 000,00	
Põhivara soetamisel tasutud käibemaks	10 000,00	
Arvelduskonto		15 000,00
Pikaajaline kapitalirendi kohustis		45 000,00

Käibemaksu laekumisel MTA-lt koostatakse raamatupidamises kanne:

<b>Konto</b>	<b>D</b>	<b>K</b>
Arvelduskonto	10 000,00	
Põhivara soetamisel tasutud käibemaks		10 000,00

Rendimaksud, mis tuleb tasuda 1 aasta jooksul tuleb tõsta lühiajaliste kohustiste alla, mille kohta tehakse raamatupidamiskanne:

<b>Konto</b>	<b>D</b>	<b>K</b>
Pikaajaline kapitalirendi kohustis	9 000,00	
Pikaajalise kapitalirendi tagasimaksud järgmisel perioodil		9 000,00

Järgmisel kuul esitab rendileandja rentnikule arve teise osamakse kohta ilma käibemaksuta. Arvel kajastub ka intressikulu. Arve on veel tasumata. Selle kohta teeb rentnik raamatupidamises kande:

<b>Konto</b>	<b>D</b>	<b>K</b>
Pikaajalise kapitalirendi tagasimaksud järgmisel perioodil	750,00	
Intressikulu	50,00	
Võlad tarnijatele		800,00

Tavaliselt võivad veel arvel olla igakuised liiklus- ja kaskokindlustusmaksed või ka autokütuse ostud.

### 3.2.3 Kasutusrent

**Rendileandjad** kajastavad kasutusrendi tingimustel väljarenditud vara oma bilansis tavakorras, sarnaselt muule ettevõtte bilansis kajastatavale varale.<sup>84</sup> Vara asub seega rendileandja bilansis, mitte rentniku bilansis nagu kapitalirendi puhul.

Kasutusrendi maksed kajastatakse rendiperioodi jooksul lineaarselt tuluna, v.a juhul kui mõni muu süstemaatiline meetod peegeldab objektiivsemalt varast tulenevate hüvede ajalist jaotumist.

Rendiperioodi jooksul saadavad maksed kajastatakse tuluna ühtlaselt kogu rendiperioodi jooksul, sõltumata sellest, millistel perioodidel ja kui suured maksed tegelikult toimuvad.

<sup>84</sup> RTJ 9

**Rentnik** kajastab kasutusrendi maksed rendiperioodi jooksul lineaarselt **kuluna**, v.a kui mõni muu süstemaatiline meetod peegeldab objektiivsemalt varast tulenevate hüvede ajalist jaotumist Rendiperioodi jooksul tasutavad maksed kajastatakse kuluna ühtlaselt kogu rendiperioodi jooksul, sõltumata sellest, millal maksed tegelikult aset leiavad.

Kasutusrendi leping on võimalik samuti sõlmida ilma käibemaksu finantseerimiseta ja käibemaks rendiperioodi alguses kohe MTA-lt tagasi küsida. Kui käibemaksu tagasi ei küsita, siis esitab rendileandja igakuised rendiarved koos käibemaksuga.

Näiteks ettevõtte rendib kasutusrendi tingimustel 5 aastaks auto, mida kasutatakse 50%-liselt ettevõtluses maksumusega 60 000,00 (sh käibemaks) ja lepingu sõlmimisel tasutakse esimese sissemaksena 10% ja käibemaksu lepingu alguses tagasi ei küsita, siis selle kohta teeb rentnik raamatupidamises kande:

<b>Konto</b>	<b>D</b>	<b>K</b>
Auto rent (kulu)	5 500,00	
Sisendkäibemaks 50%	500,00	
Võlad tarnijatele		6 000,00

Sisendkäibemaks 50%, mida riigilt tagasi küsida ei saa kuna autot kasutatakse võrdselt nii ettevõtluse tarbeks kui ka ettevõtlusega mitteseotud tegevuseks, kajastatakse autorendi kuluna. Samamoodi kajastatakse raamatupidamises igakuised rendiarved.

### 3.3 Sihtfinantseerimine

Sihtfinantseerimine on valitsusepoolne abi, mida teostatakse ettevõttele teatud ressursside üleandmise kaudu ning mille saamiseks peab ettevõtte äritegevus vastama teatud kindlaksmääratud kriteeriumitele. Sihtfinantseerimine ei hõlma valitsusepoolset abi, mille väärtust ei ole võimalik usaldusväärset hinnata (näiteks riiklikud garantiid ja valitsusasutuste poolt pakutavad tasuta konsultatsioonid) ning tavapärasel tingimustel valitsussektoriga sõlmitud tehinguid.<sup>85</sup>

Varade sihtfinantseerimine on sihtfinantseerimine, mille põhitingimuseks on, et seda saav ettevõtte peab kas ostma, ehitama või muul viisil soetama teatud põhivara. Varade sihtfinantseerimine võib endas sisaldada täiendavaid tingimusi, näiteks põhivara soetamise ajagraafik, soetatava põhivara liik, tema asukoht ning hoidmise periood.

<sup>85</sup> RTJ 12



Sihtfinantseerimist on võimalik taotleda lisaks valitsusepoolsele abile ka erinevatelt rahastajatelt tagastamatu abina projektide läbiviimiseks ja projektide käigus läbiviidavateks tegevusteks (seminarid, koolitused jt) tegevusteks. Kolmanda sektori ehk mittetulundusühingute tegevus paljuski projektitoetuste najal püsibki. Mittetulundusühingute sihtfinantseerimist käsitleb täpsemalt RTJ 14.

Tegevuse sihtfinantseerimist kajastatakse tuluna siis, kui:

- sihtfinantseerimise laekumine on praktiliselt kindel;
- sihtfinantseerimisega seotud sisulised tingimused on täidetud.

Saadud sihtfinantseerimine, mille puhul tuluna kajastamise tingimused ei ole täidetud, kajastatakse bilansis kohustisena. Vastavat kohustist kajastatakse bilansis lühi- või pikaajalisena olenevalt sellest, millal toimub sihtfinantseerimisega kaasnevate tingimuste täitmine.

Varade sihtfinantseerimise kajastamisel peab ettevõtte valima ühe alljärgnevatest arvestuspõhimõtetest (valitud arvestuspõhimõtet rakendatakse järjepidevalt kõikide varade sihtfinantseerimisele):

- **brutomeetod** - sihtfinantseerimise abil soetatud vara võetakse bilansis arvele tema soetusmaksumuses (tasuta saadud vara soetusmaksumuseks on tema õiglane väärtus) ja kajastatakse vastavalt RTJ 5 „*Materiaalsed ja immateriaalsed põhivarad*“. Vara soetamiseks saadud sihtfinantseerimine kajastatakse tuluna siis, kui sihtfinantseerimisega seotud sisulised tingimused on täidetud.
- **netomeetod** - sihtfinantseerimise abil soetatud vara võetakse bilansis arvele tema netosetusmaksumuses s.o vara soetusmaksumuses, millest on maha arvatud vara soetamiseks saadud sihtfinantseerimise summa (tasuta saadud vara soetusmaksumus on null). Soetatud vara kajastatakse edaspidi vastavalt RTJ 5 „*Materiaalsed ja immateriaalsed põhivarad*“

Varade sihtfinantseerimine võib toimuda kas otsese rahalise toetusena või näiteks teatud varade ostuga seotud arvete kinnimaksamise teel toetava organisatsiooni poolt. Toetuse tehniline teostus ei mõjuta selle raamatupidamisarvestust.

Näiteks anti ettevõttele mitterahalise sihtfinantseerimise korras üle tootmishoone. Ettevõtte juhtkond hindas ekspertide abi kasutades tootmishoone õiglaseks väärtuseks 250 000,00 EUR. Hoone järelejäänud kasulik eluiga on 30 aastat. Sihtfinantseerimisega ei kaasnenud tulevikku suunatud tingimusi. Sõltuvalt valitud arvestuspõhimõttest kajastatakse sihtfinantseerimist hoone üleandmise kuupäeval ühel alljärgnevatest meetoditest.

Brutomeetodil koostatakse raamatupidamises kanne:

<b>Konto</b>	<b>D</b>	<b>K</b>
Ehitised	250 000,00	
Tulu sihtfinantseerimisest		250 000,00

Hoonet amortiseeritakse kulusse 30 aasta jooksul tavakorras, sarnaselt ostetud põhivaradele.

Netomeetodil loetakse saadud hoone soetusmaksumuseks null ning selle üle peetakse arvestust bilansiväliselt.

Näiteks soetab ettevõtte tootmistegevuses kasutatava põhivara summas 40 000,00 EUR ning selle maksumus kompenseeritakse Euroopa Liidu toetusfondist 50% ulatuses. Sihtfinantseerimise tingimuseks on, et ettevõtte jätkab samas valdkonnas ja asukohas tootmistegevust järgmise viie aasta jooksul.

Raamatupidamises kajastatakse sihtfinantseerimist brutomeetodil alljärgnevalt.

Põhivara soetamisel koostatakse raamatupidamiskanne:

<b>Konto</b>	<b>D</b>	<b>K</b>
Masinad ja seadmed	40 000,00	
Arvelduskonto		40 000,00

Sihtfinantseerimise laekumisel koostatakse raamatupidamiskanne:

<b>Konto</b>	<b>D</b>	<b>K</b>
Arvelduskonto	20 000,00	
Tulevaste perioodide tulu sihtfinantseerimisest		20 000,00

Sihtfinantseerimise tingimuste täitmisel, st viie aasta pärast koostatakse raamatupidamiskanne:

<b>Konto</b>	<b>D</b>	<b>K</b>
Tulevaste perioodide tulu sihtfinantseerimisest	20 000,00	
Tulu sihtfinantseerimisest		20 000,00

Raamatupidamises kajastatakse sihtfinantseerimist netomeetodil alljärgnevalt.

Põhivara soetamisel koostatakse raamatupidamiskanne:

<b>Konto</b>	<b>D</b>	<b>K</b>
Masinad ja seadmed	40 000,00	
Arvelduskonto		40 000,00

Kompensatsioonitaotluse aktsepteerimisel toetust andva organisatsiooni poolt koostatakse raamatupidamiskanne:

<b>Konto</b>	<b>D</b>	<b>K</b>
Nõuded sihtfinantseerimisest	20 000,00	
Masinad ja seadmed		20 000,00

Sihtfinantseerimise laekumisel koostatakse raamatupidamiskanne:

<b>Konto</b>	<b>D</b>	<b>K</b>
Arvelduskonto	20 000,00	
Nõuded sihtfinantseerimisest		20 000,00

Sihtfinantseerimisest saadav majanduslik kasu kajastub netomeetodi korral aruannetes vähenenud amortisatsioonikuluna soetatud seadmete kasuliku eluea jooksul.

Sihtfinantseerimise tagastamine kajastatakse selles perioodis, millal tagastamise vajadus sai teatavaks. Juhul kui ettevõtte on mingil perioodil sihtfinantseerimise juba tuluna kajastanud (kuna juhtkonna hinnangul oli ettevõtte täitnud sellega seotud tingimused), kuid järgnevatel perioodidel ilmneb, et sihtfinantseerimise teel saadud vahendid tuleb siiski tagastada, kajastatakse tagastamise mõju kuluna perioodis, mil tagastamise vajadus ilmnes (st eelmiste perioodide võrdlusandmeid ei korrigeerita).

### 3.4 Omakapitali arvestus

Omakapital moodustub omanike poolt investeeritud kapitalist, mida nimetatakse seotud kapitaliks ja vabaks omakapitaliks, mis tekib ettevõtte eduka majandustegevuse tulemusel aruandeperioodi kasumist ja eelmiste perioodide jaotamata kasumist.

Osaühingu puhul on seotud osakapitali suuruseks vähemalt 0,01 EUR<sup>86</sup> ja aktsiaseltsi puhul vähemalt 25 000,00 EUR.<sup>87</sup> Osaühingu ja aktsiaseltsi vastutus on piiratud sisse makstud osa- või aktsiakapitaliga. See tähendab, et ettevõtte omanikud ei vastuta osaühingu või aktsiaseltsi kohustiste eest oma isikliku varaga nagu näiteks FIE-d. Seega, kui ettevõttel ei lähe hästi võib omanik maksimaalselt kaotada ainult kapitalina sisse makstud summa.

Seotud omakapitali arvelt ei saa teha ettevõtte omanikele väljamakseid. Vaba omakapitali arvelt on see aga võimalik. Näiteks on vaba omakapitali arvelt võimalik maksta ettevõtte omanikele dividende.

Osakapital jaguneb osadeks. Osa väikseim nimiväärtus on **0,01 EUR**. Kui osa nimiväärtus on suurem kui 0,01 EUR, peab see olema ühe eurosendi täiskordne. Osad võivad olla ühesuguse või erineva nimiväärtusega. Igal osanikul võib olla üks osa. Kui osanik omandab täiendava osa, suureneb vastavalt esialgse osa nimiväärtus. Osa annab osanikule õiguse osaleda osaühingu juhtimises ning kasumi ja osaühingu lõpetamisel allesjäänud vara jaotamisel. Osaühingu osad võivad olla registreeritud Eesti väärtpaberite keskregistris.

Aktsiakapital jaguneb aktsiateks. Aktsia võib välja lasta nimiväärtusega aktsiana või nimiväärtuseta aktsiana. Nimiväärtusega ja nimiväärtuseta aktsiate samaaegne väljalaskmine ja kasutamine ei ole lubatud. Aktsia väikseim nimiväärtus või arvestuslik väärtus on **0,10 EUR**. Kui aktsia nimiväärtus on suurem kui 0,10 EUR, peab see olema kümne eurosendi täiskordne.

### 3.4.1 Omakapital aktsiaseltsis ja üleväärtus

Aktsia väljendab omaniku sissemakset aktsiakapitali, kuid on samaaegselt ka väärtpaber.<sup>88</sup> Aktsiaselts võib emiteerida (käibele lasta) piiramatul arvul aktsiaid ja suurendada aktsiakapitali aktsiaemissiooni (fondiemissiooni) teel. Aktsiad on nimelised ja need peavad olema registreeritud Eesti väärtpaberite keskregistris.

Aktsiaemissiooni hind ei või olla väiksem aktsia nimiväärtusest. Tegelikuses ei ole sel mingit tähtsust kuna see ei näita tavaliselt aktsiate eest sisse makstud summat. Kui aktsiate emiteerimishind (väljalaskehind) on nende nimiväärtusest kõrgem tekib emiteerimishinna ja nimiväärtuse vahena **üleväärtus** (ülekurss). Üleväärtust võib kasutada aktsiaseltsi kahjumi katmiseks ja ka dividendide baasina. Kui aktsiate emiteerimishind on nimiväärtusest madalam on tegu **diskontoga**.

---

<sup>86</sup> Äriseadustik § 136

<sup>87</sup> Äriseadustik § 222

<sup>88</sup> Äriseadustik § 225

Aktsiad jagunevad lihtaktsiateks (*common stock, shares*) eelisaktsiateks (*preferred stock, shares*).

**Lihtaktsia** annab aktsionärile:

- õiguse hääletada aktsionäride üldkoosolekul otsuste langetamisel ja aktsiaseltsi nõukogu liikmete valimisel;
- õiguse saada dividende, kui need on välja kuulutatud;
- aktsiate eelisostuõiguse;
- õiguse saada osa varast aktsiaseltsi likvideerimisel (aktsiaseltsi likvideerimisel rahuldatakse eeskätt kreditoride nõuded, siis eelisaktsiate omanike nõuded ja ülejäänud vara kuulub lihtaktsionäridele).

Vastavalt äriseadustikule saab aktsiaseltsi asutamine toimuda aktsiate märkimisega või märkimiseta. Aktsiate märkimine on tavaline aktsiaseltsi asutamisel või täiendava aktsiaemissiooni korraldamisel. Aktsia väljalaskmisel peab märkija tasuma selle väljalaskehinna täielikult. Aktsiate eest on võimalik tasuda kas rahas või teha mitterahalisi sissemaksleid. Aktsiate märkimisega saab märkija õiguse saada aktsiad ja võtab endale kohustuse nende eest tasuda. Märgitud aktsiad ei ole veel emiteeritud. Märgitud aktsiakapitali tuleb arvestada nimiväärtuses arvestatud aktsiakapitalist eraldi seni, kuni märkijad on nende eest täielikult tasunud. Aktsia märgitakse kandega märkimisnimekirja.

Märgitud aktsiate eest laekumata raha tõlgendamiseks on kaks võimalust:

- Sõltuvalt laekumistähtajast kajastada bilansis käibe- või põhivarana;
- Kajastada analoogiliselt tagasiostetud oma aktsiatega omakapitali vähendina.

Näiteks märgiti 100 000 lihtaktsiat, mille nimiväärtus oli 5,00 EUR ning emiteerimishind 8,00 EUR. Märkimisel maksti sisse 25% summast. Raamatupidamises koostatakse aktsiate märkimisel kanne:<sup>89</sup>

<b>Konto</b>	<b>D</b>	<b>K</b>
Arvelduskonto	200 000,00	
Nõuded aktsionäride vastu	600 000,00	
Märgitud lihtaktsiakapital		500 000,00
Üleväärtus tehingutest lihtaktsiatega		300 000,00

<sup>89</sup> L, Alver. J, Alver. Finantsarvestus. 2017.

Märgitud aktsiate ülejäänud raha laekumisel koostatakse kanne:

<b>Konto</b>	<b>D</b>	<b>K</b>
Arvelduskonto	600 000,00	
Nõuded aktsionäride vastu		600 000,00

Äriregistris tehti kanne aktsiakapitali suurendamise kohta. Raamatupidamises koostatakse kanne:

<b>Konto</b>	<b>D</b>	<b>K</b>
Märgitud aktsiakapital	500 000,00	
Lihtaktsiakapital nimiväärtuses		500 000,00

**Eelisaktsiate** (*preferred stocks, preference shares*) märkimisel kajastatakse aktsiad kontol *Eelisaktsiakapital*. Eelisaktsiad annavad eelisõiguse dividendide saamisel ja ei anna reeglina hääleõigust aktsionäride üldkoosolekul. Eelisaktsiatesse investeerimine on seotud väiksema riskiga, kui lihtaktsiate omandamine, sest eelisaktsiatele makstakse kindlat dividendi. Sellest tulenevalt ei kõigu ka eelisaktsiate turuhind nii suurel määral, kui lihtaktsiate turuhind.

Aktsiakapitali ümberkujundamist ehk nimiväärtuse vähendamist nimetatakse **aktsiatükelduseks ehk splittimiseks**. Selle põhjuseks on tavaliselt aktsia kõrge turuhind. Kui aktsial on kõrge turuhind, siis ei jõua väikeaktsionärid neid osta ja aktsiatega kauplemine muutub passiivseks. Raamatupidamises suurendatakse aktsiatükelduse puhul tavaliselt proportsionaalselt aktsiate arvu ning vähendatakse aktsiate nimiväärtust. Raamatupidamiskannet seejuures ei tehta, muutub vaid bilansis avalikustatav summaarne aktsiate arv ja ühe aktsia nimiväärtus. Aktsiakapitali vähendamine toimub tavaliselt omaaktsiate arvelt.

Kui aktsiakapitali moodustasid 10 aktsiat 'a 1000,00 EUR, siis aktsiatükeldus 100:1 abil võib vähendada aktsiate nimiväärtust 100 korda, nii et aktsiakapital hakkab koosnema 1 000 aktsiast, mille nimiväärtus on 10,00 EUR. Aktsiakapitali summa aktsiatükelduse tulemusel ei muutu, muutub vaid aktsiate arv, nimiväärtus ja vastavalt ka turuhind.<sup>90</sup>

Aktsiakapitali vähendamine võib toimuda aktsiate tühistamisega.

<sup>90</sup> L, Alver. J, Alver. Finantsarvestus. 2017.

### 3.4.2 Tehingud omaaktsiatega aktsiaseltsi näitel

Omaaktsiad (*treasury stocks, own shares*) on ettevõtte valduses tema enda poolt eelnevalt emiteeritud ja käibest eemaldatud **tagasiostetud aktsiad**. Omaaktsiaid tohib omandada viie aasta jooksul aktsiaseltsi vastavasisulise otsuse vastuvõtmisest. Omaaktsiaid ei tohi üldreeglina tagasi osta rohkem kui 10% aktsiakapitalist<sup>91</sup> ja need tuleb uuesti käibele võtta **1 aasta jooksul või tühistada**.<sup>92</sup>

Omaaktsiaid ostetakse tagasi näiteks aktsiate turuhinna tõstmiseks, liigse raha ajutiseks investeerimiseks, aktsionäride arvu vähendamiseks, dividendide jaotamiseks, aktsiatulu suurendamiseks, aktsiaseltsi ülevõtmise ennetamiseks jne.

Konto *Omaaktsiad* on kontrapassiva konto ja seega kajastatakse omaaktsiad bilansi passivas **miinusemärgiga** (kuna tegu ei ole varaga ehk siis ettevõtte ei saa omada ühte osa iseendast). Samuti ei teki tehingutest omaaktsiatega kasumit ega ka kahjumit, vaid muutub omakapitali struktuur jaotamata kasumi suurenemise või vähenemise näol, mis aga võib olla ettevõttele kasulik või kahjulik.

#### 3.4.2.1 Omaaktsiate arvestus soetushinna meetodil

Omaaktsiate arvestus soetushinna meetodil (*cost method*) on enamlevinud meetod kuna on oma olemuselt lihtsam, sest siin eiratakse aktsiate nimiväärust. See meetod aitab näiteks omaaktsiate müügil vältida segadust, mis hinnaga need algselt soetati ja kuidas hinnata omaaktsiatega seotud varu. Seega võiks omaaktsiate arvestusel kasutada näiteks põhilisi varude arvestuse meetodeid FIFO ja kaalutud keskmise meetod.

Omaaktsiate tagasiostul debiteeritakse kontot *Omaaktsiad*. Omaaktsiate müügil krediteeritakse kontot *Omaaktsiad*. Kui omaaktsiate müügihind on soetushinnast kõrgem, siis tekib üleväärtus, mis kantakse kontole *Üleväärtus tehingutest omaaktsiatega*. Kui omaaktsiate soetushind on müügihinnast madalam, siis debiteeritakse kontot *Üleväärtus tehingutest omaaktsiatega* **maksimaalselt** konto **kreeditaldo ulatuses, sest konto saldo ei saa olla negatiivne**. Vajadusel debiteeritakse lisaks kontot *Eelmiste perioodide jaotamata kasum (kahjum)*.

Näiteks ettevõtte ostis tagasi omaaktsiaid 15 000,00 EUR eest, mille summaarne nimiväärtus on 10 000,00 EUR.

---

<sup>91</sup> Äriseadustik § 283

<sup>92</sup> Äriseadustik § 284

Raamatupidamises koostatakse aktsiate tagasiostu kohta kanne:

<b>Konto</b>	<b>D</b>	<b>K</b>
Omaaktsiad	15 000,00	
Arvelduskonto		15 000,00

Järgnevalt vaatleme väljavõtet ettevõtte bilansi omakapitali osast enne omaaktsiate tagasiostu ja peale omaaktsiate tagasiostu. Bilansiskeemi järgi kajastatakse bilansikirje *Omaaktsiad (kontrakontot kajastav)* peale bilansikirjet *Ülekurss*, kuigi peaks täiendavana vähendama bilansikirjet *Lihtaktsiakapital*, mitte vähendama juba *Alverite*<sup>93</sup> käsitluse kohaselt oma olemuselt täiendavat bilansikirjet *Ülekurss*.

Seega nõustub autor *Alverite* seisukohaga, et bilansikirje *Omaaktsiad* on bilansiskeemis paigutatud valesti, kuid ei nõustu sellega, et bilansikirje *Omaaktsiad* paigutatakse peale omakapitali bilansikirjete kokku rida, misjärel arvutatakse kogu omakapital kokku nagu järgnevas tabelis:<sup>94</sup>

<b>Omakapital</b>	
Aktsiakapital	100 000,00
Üleväärtus	20 000,00
Reservkapital	10 000,00
Jaotamata kasum	10 000,00
<b>Kokku</b>	<b>140 000,00</b>
Omaaktsiad	-15 000,00
<b>Omakapital kokku</b>	<b>125 000,00</b>

See koht oleks aga õige just bilansikirjele *Ülekurss* kuna sisuliselt omaaktsiate müügist kõrgema hinnaga teenitakse kasumit, kuigi seda kasumiaruandes ei kajastata. Samas täiendab aga bilansikirje *Ülekurss* bilansikirjet *Eelmiste perioodide jaotamata kasum (kahjum)*, sest omaaktsiate müügil, kui omaaktsiate hind on soetusmaksumuselt madalam, siis saame me kontot *Ülekurss* debiteerida maksimaalselt selle kreditsaldo ulatuses ja ülejäänud osa tuleb võtta eelmiste perioodide jaotamata kasumi arvelt. *Alverid* ei räägi poole sõnagagi sellest, millisel real peaks siis bilansikirje *Aruandeaasta kasum (kahjum)* kajastatud olema. Samuti ei näidata üheski näites kõiki bilansi omakapitalikirjeid korraga, mistõttu on võimatu aru saada, kuidas siis bilansikirjete järjekord tegelikult võiks olla.

Samuti ei nõustu autor *Alverite*<sup>95</sup> emotsionaalse seisukohaga, et seaduseelnõu koostajad ei tunne omaaktsiate arvestusmetoodikat. See hinnang on sama hea, kui öelda kass

<sup>93</sup> L, Alver. J, Alver. Finantsarvestus. 2017.

<sup>94</sup> L, Alver. J, Alver. Finantsarvestus. 2017. Näide 17.8, lk 417

<sup>95</sup> L, Alver. J, Alver. Finantsarvestus. 2017. Lk 418.



Matroskini sõnadega: *“Onu Fjodor, Te sööte võileiba valesti”* ja, et võileib maitseb palju paremini, kui võileib keerata tagurpidi nii, et võileiba hammustades oleks vorst keele peal, mitte vastupidi. Samas tekib küsimus, kas selleks on midagi ette võetud, et seadusandjat vastupidises veenda.

Bilansiskeemis näeb bilansikirjete järjekord välja järgmine:

### **Omakapital**

---

Aktsiakapital või osakapital nimiväärtuses  
Registreerimata aktsia- või osakapital  
Sissemaksmata osakapital  
Ülekurss  
Oma aktsiad või osad  
Kohustuslik reservkapital  
Muud reservid  
Muu omakapital  
Eelmiste perioodide jaotamata kasum (kahjum)  
Aruandeaasta kasum (kahjum)

---

### **Omakapital kokku**

Juta Tikk kajastab oma raamatus<sup>96</sup> bilansikirje *Omaaktsiate ülekurss* (käesoleva raamatu käsitluses *Üleväärtus tehingutest omaaktsiatega*) vahetult peale bilansikirjet *Lihtaktsiate ülekurss* (käesoleva raamatu käsitluses *Üleväärtus tehingutest lihtaktsiatega*) ja täiendavat selgitust bilansikirjete kohta ei esita.

Olenemata bilansikirjete järjekorrast annab omakapitali kogusumma **kokku sama tulemuse**, ainult struktuur on erinev. Ei ole mingit selget põhjendust, miks ühte bilansikirjet ei võiks täiendada kaks erinevat bilansikirjet. Seega tekib küsimus, kuidas need täiendavad bilansikirjed siis bilansiskeemis paigutada kuna praeguse loogika kohaselt peaks alati järgnev bilansikirje täiendama eelnevat. Ei ole ka mingit selget põhjendust, miks bilansikirje *Ülekurss* ei võiks olla täiesti iseseisev bilansikirje ja mitte kuuluda ühegi teise bilansikirje juurde.

Küll aga tuleb eristada, millisest tehingust tuleneva üleväärtusega on tegu ning need kajastada eraldi kontodel *Üleväärtus tehingutest lihtaktsiatega* ja *Üleväärtus tehingutest omaaktsiatega*. Samuti ei ole mingit vajadust avada omaette kontot *Üleväärtus omaaktsiate tühistamisest*, vaid kasutada selle asemel kontot *Üleväärtus tehingutest omaaktsiatega*. **Bilansikirje saame kokku erinevate kontode summadest**. Tundub, et erinevad autorid on omavahel kirjeldanud ja kontod segamini ajanud.

Kui lähtuda loogikast, et ebatõenäoliselt laekuvad arved tuleb kajastada bilansikirjetel netosummas ja põhivara jääkväärtuses ning kontodel ilma vähendita, siis tuleks sama

---

<sup>96</sup> J, Tikk. Finantsarvestus. 2016.

loogika kohaselt ka aktsiakapital näidata **bilansikirjel** tegelikus väärtuses ja **konto Ülekurss** saaks kenasti täiendavana **põhikonto** juurde kuuluda ja oleks asi kõigile palju selgem.

Majandusaasta aruandes tuleb aga aruanded koostada nii nagu seaduseandja on ette öelnud. Seega tulles eelmise näite juurde tagasi, kui ettevõtte on tagasi ostnud omaaktsiaid 15 000,00 EUR eest, siis bilansis peale omaaktsiate tagasiostu kajastuvad need järgnevalt:

<b>Omakapital</b>	
Lihtaktsiakapital nimiväärtuses	100 000,00
Üleväärtus tehingutest lihtaktsiatega	20 000,00
Omaaktsiad	-15 000,00
Kohustuslik reservkapital	10 000,00
Eelmiste perioodide jaotamata kasum (kahjum)	10 000,00
<b>Omakapital kokku</b>	<b>125 000,00</b>

Vaatleme järgmiseks näidet, kus ettevõtte aktsiakapital on 200 000,00 EUR ja kontol *Üleväärtus tehingutest lihtaktsiatega* on algsaldo 20 000,00 EUR ning ühe aktsia nimiväärtus on 50 EUR/tk. Ettevõtte ostis tagasi 300 varem emiteeritud aktsiat makstes 49,00 EUR aktsia eest. Raamatupidamises kajastame aktsiate tagasiostu järgmiselt:

<b>Konto</b>	<b>D</b>	<b>K</b>
Omaaktsiad	14 700,00	
Arvelduskonto		14 700,00

Järgnevalt müüs ettevõtte 100 tagasiostetud aktsiat nimiväärtusest kõrgema hinnaga saades aktsia eest 51,00 EUR/tk. Raamatupidamises koostatakse müügi kohta kanne:

<b>Konto</b>	<b>D</b>	<b>K</b>
Arvelduskonto	5 100,00	
Omaaktsiad		4 900,00
Üleväärtus tehingutest omaaktsiatega		200,00

Järgnevalt müüs ettevõtte 100 tagasiostetud aktsiat nimiväärtusest madalama hinnaga saades aktsia eest 48,00 EUR/tk. Raamatupidamises koostatakse müügi kohta kanne:

<b>Konto</b>	<b>D</b>	<b>K</b>
Arvelduskonto	4 800,00	
Üleväärtus tehingutest omaaktsiatega	100,00	
Omaaktsiad		4 900,00

Kui aga sama näite põhjal tühistati ära ülejäänud 100 aktsiat, siis moodustavad omaaktsiad kogu aktsiakapitalist 2,5% ( $200\,000 : 50 = 4\,000$  aktsiat.  $100 : 4000 = 2,5\%$ ). Seega vähendatakse kontot *Üleväärtus tehingutest lihtaktsiatega* proportsionaalselt tühistatud aktsiate arvule: Konto *Üleväärtus tehingutest lihtaktsiatega* saldo enne tehinguid  $20\,000,00 \times 2,5\% = 500,00$  EUR. Ülejäänud osas krediteeritakse kontot *Üleväärtus tehingutest omaaktsiatega*. Aktsiate tühistamise kohta koostatakse raamatupidamiskanne:

<b>Konto</b>	<b>D</b>	<b>K</b>
Aktsiakapital	5 000,00	
Üleväärtus tehingutest lihtaktsiatega	500,00	
Omaaktsiad		4 900,00
Üleväärtus tehingutest omaaktsiatega		600,00

### 3.4.2.2 Omaaktsiate arvestus nimiväärtuse meetodil

Nimiväärtuse meetod (*par value method*) lähtub eeldusest, et omaaktsiad tühistatakse. Omaaktsiate tagasiostul nimiväärtuse meetodil debiteeritakse kontot *Omaaktsiad* tagasiostetud aktsiate nimiväärtuses. Lisaks debiteeritakse kontot *Üleväärtus tehingutest lihtaktsiatega* tagasiostetud aktsiate emiteerimisest tekkinud üleväärtuse summas ja vajadusel debiteeritakse veel kontot *Üleväärtus tehingutest omaaktsiatega* maksimaalselt selle kreditsaldo ulatuses. Kui ka sellest ei piisa, siis debiteeritakse kontot *Eelmiste perioodide jaotamata kasum (kahjum)*.

Näiteks, kui ettevõtte ostab tagasi 100 varem emiteeritud aktsiat hinnaga 12,00 EUR/tk, mille nimiväärtus on 10,00 EUR/tk ja konto *Üleväärtus tehingutest lihtaktsiatega* on 100,00 EUR, siis koostatakse raamatupidamises kanne:

<b>Konto</b>	<b>D</b>	<b>K</b>
Omaaktsiad	1 000,00	
Üleväärtus tehingutest lihtaktsiatega	100,00	
Eelmiste perioodide jaotamata kasum (kahjum)	100,00	
Arvelduskonto		1 200,00

Omaaktsiate müügil krediteeritakse kontot *Omaaktsiad* müüdü aktsiate nimiväärtuses. Kui omaaktsiaid müüakse nimiväärtuses kallimalt, siis kantakse vahe kontole *Üleväärtus tehingutest omaaktsiatega* krediidipoolele.

Näiteks, kui ettevõtte müüb 100 varem tagasiostetud hinnaga 12,00 EUR/tk, mille nimiväärtus on 10,00 EUR/tk, siis koostatakse raamatupidamises kanne:

<b>Konto</b>	<b>D</b>	<b>K</b>
Arvelduskonto	1 200,00	
Üleväärtus tehingutest omaaktsiatega		200,00
Omaaktsiad		1 000,00

Omaaktsiate müügil nimiväärtusest odavamalt kantakse vahe kontole *Üleväärtus tehingutest omaaktsiatega* deebetpoolele, ülejäänud summa, aga konto *Eelmiste perioodide jaotamata kasum (kahjum)* deebetpoolele.

Näiteks, kui ettevõtte müüb 100 varem tagasiostetud hinnaga 8,00 EUR/tk, mille nimiväärtus on 10,00 EUR/tk ja konto *Üleväärtus tehingutest omaaktsiatega* kreditsaldo on 100,00 EUR, siis koostatakse raamatupidamises kanne:

<b>Konto</b>	<b>D</b>	<b>K</b>
Arvelduskonto	800,00	
Üleväärtus tehingutest omaaktsiatega	100,00	
Eelmiste perioodide jaotamata kasum (kahjum)	100,00	
Omaaktsiad		1 000,00

## 4 MAJANDUSAASTA ARUANDE KOOSTAMINE

### 4.1 Majandusaasta aruande koostisosad ja alusprintsiibid

Ettevõtted, kes koostavad raamatupidamise aastaaruande Eesti finantsaruandluse standardi kohaselt, rakendavad Raamatupidamise Toimkonna juhendeid.<sup>97</sup>

Raamatupidamise aastaaruande koostamise ja avaldamise eesmärk on anda aruande kasutajale, kellel on aruandest arusaamiseks piisavad finantsalased teadmised, raamatupidamiskohustuslase finantsseisundi, -tulemuse ja rahavoogude kohta asjakohast ning tõepäraselt esitatud informatsiooni, mida aruande kasutaja saaks oma majandusotsuste tegemisel kasutada. Raamatupidamise aastaaruanne (v.a RTJ 2 punktis 7 kirjeldatud mikroettevõtja lühendatud aastaaruanne) peab andma õiglase ülevaate raamatupidamiskohustuslase finantsseisundist, -tulemusest ja rahavoogudest.

#### Majandusaasta aruanne koosneb:

- tegevusaruandest;
- raamatupidamise aastaaruandest.

Raamatupidamise aastaaruanne koosneb **põhiaruannetest** (bilanss, kasumiaruanne, rahavoogude aruanne ja omakapitali muutuste aruanne) ning **lisadest**.

Vastavalt RPS sõltub raamatupidamise aastaaruandes kohustuslikult esitatava informatsiooni hulk ettevõtte suurusest. Nagu on täpsemalt kirjeldatud RTJ 2 punktis 6 ja RTJ 15 punktis 4, ei ole mikro- ja väikeettevõtjad kohustatud koostama täismahus aastaaruannet, vaid nad võivad selle asemel koostada **lühendatud aastaaruande**. Vähese avalikkuse huvi tõttu on mikroettevõtjate lühendatud aastaaruannetes kohustuslikult avaldatava informatsiooni hulk väga piiratud, mistõttu need ei pruugi tervikuna anda õiglast ülevaadet mikroettevõtja finantsseisundist, -tulemusest ja rahavoogudest.

Sõltumata ettevõtte suurusest **peavad kõik ettevõtted lähtuma Eesti finantsaruandluse standardis kirjeldatud alusprintsiipidest ja arvestuspõhimõtetest**, v.a asjaolu, et mikroettevõtjad, kes koostavad RTJ 2 punktis 6 kirjeldatud mikroettevõtja lühendatud aastaaruannet, ei tohi kasutada õiglase väärtuse meetodit oma varade ja kohustiste kajastamisel. Olukordades, kus toimkonna juhendid lubavad või nõuavad õiglase väärtuse meetodi kasutamist (nt RTJ 3 punktis 11 loetletud finantsvarade puhul, RTJ 6 punktis 14 nimetatud kinnisvarainvesteeringute puhul või RTJ 7 punktis 12 nimetatud bioloogiliste varade puhul) peavad mikroettevõtjad, kes koostavad mikroettevõtja lühendatud aastaaruannet, kasutama vastavate varade ja kohustiste kajastamisel soetusmaksumuse või korrigeeritud soetusmaksumuse meetodit. Mikroettevõtjad tohivad mikroettevõtja lühendatud aastaaruande asemel

---

<sup>97</sup> RTJ 1

koostada kas väikeettevõtja lühendatud aastaaruande või täismahus aastaaruande, millisel juhul on neil lubatud sarnaselt teistele ettevõtetele kasutada kõiki toimkonna juhendites lubatud alternatiive varade ja kohustiste kajastamisel.

### Ettevõtete liigitamine lähtuvalt raamatupidamise seadusest

Kategooria	Mikroettevõtja <sup>98</sup>	Väikeettevõtja <sup>99</sup>	Keskmise suurusega ettevõtja <sup>100</sup>	Suurettevõtja
Bilansimaht (EUR)	kuni 175 000	kuni 4 000 000	kuni 20 000 000	üle 20 000 000
Müügitulu (EUR)	kuni 50 000	kuni 8 000 000	kuni 40 000 000	üle 40 000 000
Töötajate arv	-	kuni 50 inimest	kuni 250 inimest	üle 250 inimest

Kategooria muutub kui ettevõtte on kahel järjestikusel aastal olnud senisest suuremas või väiksemas kategoorias.

Eesti finantsaruandluse standardist lähtuvalt koosneb mikro- ja väikeettevõtja raamatupidamise aastaaruanne vähemalt kahes põhiaruandest (bilanss, kasumiaruanne) ning lisadest (nn lühendatud raamatupidamise aastaaruanne).

Mikroettevõtja eesmärk lühendatud raamatupidamise aastaaruande koostamisel ja avaldamisel on anda aruande kasutajale raamatupidamise seaduses nõutud informatsiooni oma finantsseisundi ja -tulemuse kohta. Väikeettevõtja eesmärk lühendatud raamatupidamise aastaaruande koostamisel ja avaldamisel on anda aruande kasutajale, kellel on aruandest arusaamiseks piisavad finantsalased teadmised, oma finantsseisundi ja -tulemuse kohta asjakohast ning tõepäraselt esitatud informatsiooni, mida aruande kasutaja saaks oma majandusotsuste tegemisel kasutada.

<sup>98</sup> Kõik kriteeriumid peavad olema täidetud. Lisaks ei tohi kohustised olla suuremad kui omakapital ning ettevõttel on üks osanik, kes on ka juhatuse liige

<sup>99</sup> Üks kriteeriumidest võib olla ületatud

<sup>100</sup> Üks kriteeriumidest võib olla ületatud

## Aruannete maht sõltuvalt ettevõtte suuruselt

Ettevõtte kategooria	Raamatupidamise aastaaruande koostamine
Suurettevõtja	4 põhiaruannet + lisad + tegevusaruanne
Keskmise suurusega ettevõtja	
Väikeettevõtja	2 põhiaruannet (bilanss, kasumiaruanne) + kuni 9 lisa
Mikroettevõtja	2 põhiaruannet (bilanss, kasumiaruanne) + 3 lisa

Raamatupidamise aastaaruande koostamisel tuleb lähtuda järgmistest arvestuspõhimõtetest:<sup>101</sup>

- **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 printsiibist lähtudes, tuleb aruandes märkida rakendatud arvestusprintsiip.
- **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 aruandelinformatsioon, 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.

<sup>101</sup> Arvestuspõhimõtted on pikemate selgitustega lahti kirjutatud RTJ 1-s

- **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.

#### 4.1.1 Bilansikirjete selgitused

**Bilanss** on raamatupidamise aastaaruande koostisosa, mis kajastab kindla kuupäeva seisuga raamatupidamiskohustuslase finantsseisundit (vara, kohustisi ja omakapitali).

Bilansi aktivakirjete selgitused on toodud alljärgnevas tabelis:<sup>102</sup>

Bilansikirje	Kirje sisu ja alaliigendused	Arvestuspõhimõte	Viide RTJ juhendile
<b>Käibevara</b>			
Raha	Raha kassas ja pangas; nõudmiseni hoiused; lühiajalised paigutused rahaturufondidesse ja muudesse kõrge likviidsusega fondidesse	Korrigeeritud soetusmaksumus või õiglase väärtus	RTJ 3
Finantsinvesteeringud	Finantsvarad, mida tõenäoliselt realiseeritakse lähema 12 kuu jooksul:	Õiglase väärtus, soetusmaksumus või	RTJ 3

<sup>102</sup> RTJ 2



	kauplemiseesmärgil hoitavad ja muud lühiajalised investeeringud väärtpaberitesse (aktsiad, võlakirjad, obligatsioonid, fondiosakud jne)	korrigeeritud soetusmaksumus	
Nõuded ja tehtud ettemaksed	Lühiajalised nõuded ja tehtud ettemaksed. Põhilised grupid: nõuded ostjate vastu, maksude ettemaksed ja tagasinõuded, muud lühiajalised nõuded, ettemaksed teenuste eest, antud laenu (kuni 12-kuulise järelejäänud tähtajaga).	Korrigeeritud soetusmaksumus (üldjuhul võrdne nominaalväärtusega miinus vajadusel allahindlused), v.a ettemaksed ja maksusaldod	RTJ 3 (v.a ettemakstud kulud ja maksusaldod)
Varud	Varud vastavalt RTJ 4 definitsioonile. Põhilised grupid: tooraine ja materjal, lõpetamata toodang, valmistoodang, müügiks ostetud kaubad, ettemaksed varude eest	Madalam soetusmaksumusest ja neto realiseerimisväärtusest. Börsil kaubeldavate varude maaklerite aruannetes õiglase väärtus miinus müügikulutused	RTJ 4
Bioloogilised varad	Bioloogilised varad vastavalt RTJ 7 definitsioonile	Õiglase väärtus (juhul kui õiglase väärtus ei ole usaldusväärselt hinnatav mõistliku kulu ja pingutusega, soetusmaksumus miinus akumulieeritud kulum ja allahindlused)	RTJ 7
<b>Põhivara</b>			
Investeeringud tütar- ja sisusettevõtetesse	Tütarettevõtete aktsiad või osad (seda alamkirjet kasutatakse ainult konsolideerimata aruannetes), sidusettevõtete aktsiad või osad	Soetusmaksumuse, õiglase väärtuse või kapitaliosaluse meetod	RTJ 11
Finantsinvesteeringud	Finantsvarad, mida tõenäoliselt ei realiseerita lähema 12 kuu jooksul: muud aktsiad ja väärtpaberid (aktsiad, võlakirjad, obligatsioonid, fondi osakud jne), mida tõenäoliselt ei müüda lähema 12 kuu jooksul ning kindla lunastustähtajaga väärtpaberid, mille lunastustähtaeg on hiljem kui 12 kuud pärast aruandekuupäeva	Korrigeeritud soetusmaksumuse, õiglase väärtuse või soetusmaksumuse meetod	RTJ 3

Nõuded ja tehtud ettemaksed	Pikaajalised laenu- ja muud nõuded, edasilükkunud tulumaks	Korrigeeritud soetusmaksumus, v.a ettemaksed ja edasilükkunud tulumaks	RTJ 3, edasilükkunud tulumaks RTJ 6 ja IFRS peatükk 29
Kinnisvara-investeeringud	Kinnisvarainvesteeringud vastavalt RTJ 6 definitsioonile	Õiglane väärtus (juhul kui õiglane väärtus ei ole usaldusväärset hinnatav mõistliku kulu ja pingutusega, soetusmaksumus miinus akumulereeritud kulum ja allahindlused)	RTJ 6
Materiaalsed põhivarad	Materiaalsed põhivarad vastavalt RTJ 5 definitsioonile. Materiaalsete põhivarade grupid: maa, ehitised (hooned, rajatised, teed), masinad ja seadmed (tootmiseseadmed, transpordivahendid ja muud seadmed), muud materiaalsed põhivarad (inventar, mööbel, kontoritehnika), lõpetamata ehitised ja ettemaksed	Soetusmaksumus miinus akumulereeritud kulum ja allahindlused	RTJ 5
Bioloogilised varad	Bioloogilised varad vastavalt RTJ 7 definitsioonile	Õiglane väärtus (juhul kui õiglane väärtus ei ole usaldusväärset hinnatav mõistliku kulu ja pingutusega, soetusmaksumus miinus akumulereeritud kulum ja allahindlused)	RTJ 7
Immateriaalsed põhivarad	Immateriaalsed põhivarad vastavalt RTJ 5 definitsioonile. Immateriaalsete põhivarade grupid: firmaväärtus (äriühenduste käigus tekkinud firmaväärtus vastavalt RTJ 11), muud immateriaalsed põhivarad, ettemaksed immateriaalsete põhivarade eest	Soetusmaksumus miinus akumulereeritud kulum ja allahindlused	RTJ 5

Bilansi passivakirjete selgitused on toodud alljärgnevas tabelis:<sup>103</sup>

Bilansikirje	Kirje sisu ja alaliigendused	Arvestuspõhimõte	Viide RTJ juhendile
<b>Lühiajalised kohustised</b>			
Laenukohustised	Lühiajalised (kuni 12 kuulise tähtajaga) laenud, võlakirjad, kapitalirendikohustised, arvelduskrediit ja muud finantseerimise eesmärgil tekkinud võlakohustised, pikaajaliste laenukohustiste tagasimaksed järgmisel perioodil (st lähema 12 kuu jooksul), konverteeritavad võlakohustised (lühiajalised vahetusvõlakirjad või eelisaktsiad, mida on võimalik konverteerida ettevõtte aktsiate või osade vastu)	Korrigeeritud soetusmaksumus (konverteeritavate laenukohustiste puhul tuleb vajadusel eraldada omakapitali komponent). Kapitalirendikohustiste kajastamisel lähtuda RTJ 9	RTJ 3, kapitalirendikohustused RTJ 9
Võlad ja saadud ettemaksed	Lühiajalised võlad ja saadud ettemaksed. Põhilised grupid: võlad tarnijatele, võlad töövõtjatele, maksuvõlad, muud võlad, saadud ettemaksed	Korrigeeritud soetusmaksumus, v.a ettemaksed ja maksusaldod	RTJ 3 (v.a saadud ettemaksed ja maksusaldod)
Eraldised	Kohustised, mille realiseerumise aeg ja summa pole kindlad; realiseeruvad tõenäoliselt lähema 12 kuu jooksul või ettevõtte tavapärase äriotsuse käigus (näit. garantiieraldised, restruktureerimis-eraldised, eraldised kohtuvaidlustega kaasnevate võimalike kulude jaoks jne)	Juhtkonna hinnang kõige tõenäolisema summa kohta, mis on vajalik eraldisega seotud kohustise rahuldamiseks	RTJ 8
Sihtfinantseerimine	Saadud sihtfinantseerimine, mis ei vasta veel tuluna kajastamise kriteeriumitele ja mille tingimuste täitmist on eeldada 12 kuu jooksul	Saadud või saadava vara õiglane väärtus miinus tuluna kajastatud summad	RTJ 12
<b>Pikaajalised kohustised</b>			
Laenukohustised	Laenud, võlakirjad ja kapitalirendikohustised (see osa, mis kuulub tagasimaksmisele hiljem kui 12 kuu pärast), konverteeritavad võlakohustised (pikaajalised vahetusvõlakirjad või eelisaktsiad, mida on võimalik konverteerida ettevõtte aktsiate või osade vastu)	Korrigeeritud soetusmaksumus (konverteeritavate võlakohustuste puhul tuleb vajadusel eraldada omakapitali komponent). Kapitalirendikohustuste kajastamisel lähtuda RTJ 9	RTJ 3, Kapitalirendikohustused – RTJ 9

<sup>103</sup> RTJ 2

Võlad ja saadud ettemaksed	Pikaajalised võlad (need, mis kuuluvad tagasimaksmisele hiljem kui 12 kuu jooksul aruandekuupäevast), saadud ettemaksed, edasilükkunud tulumaks	Korrigeeritud soetusmaksumus, v.a ettemaksed ja edasilükkunud tulumaks	RTJ 3, edasilükkunud tulumaks RTJ 8 ja IFRS peatükk 29 RTJ 8
Eraldised	Kohustised, mille realiseerumise aeg ja summa pole kindlad; realiseeruvad tõenäoliselt hiljem kui 12 kuu jooksul aruandekuupäevast (näit. pensionieraldised, eraldised kohtuvaidlustega kaasnevate võimalike kulude jaoks jne)	Juhtkonna hinnang kõige tõenäolisema summa kohta (diskonteerituna, kui mõju on oluline), mis on vajalik eraldisega seotud kohustise rahuldamiseks. Pensionieraldiste puhul aktuaari või muu spetsialisti hinnang pensionikohustuse nüüdisväärtuse kohta	RTJ 8
Siht- finantseerimine	Saadud sihtfinantseerimine, mis ei vasta veel tuluna kajastamise kriteeriumitele ja mille tingimuste täitmist on eeldada hiljem kui 12 kuu jooksul	Saadud või saadava vara õiglane väärtus miinus tuluna kajastatud summad	RTJ 12
<b>Omakapital</b>			
Vähemososalus (seda kirjet kasutatakse ainult konsolideeritud aruannetes)	See osa konsolideerimisgruppi kuuluvate tütarettevõtete netovarast, mis ei kuulu emaettevõttele	Vastavalt RTJ 11 kirjeldatud arvestusmeetodile	RTJ 11
Aktsiakapital või osakapital nimiväärtuses	Emiteeritud aktsia- või osakapitali nimiväärtus (siin ei kajastata eelisaktsiaid, mis vastavalt RTJ 3 liigituvad kohustisteks)	Aktsiate või osade nimiväärtus	
Registreerimata aktsia- või osakapital	Aruandekuupäevaks emiteeritud ja registreerimiseks esitatud, kuid äriregistris veel registreerimata aktsiad või osad. Juhul kui aruandekuupäevaks on ka avaldus uute aktsiate registreerimiseks äriregistrile esitamata, kajastatakse selliste aktsiate eest saadud tasu bilansis kohustisena.	Aktsiate või osade emiteerimishind (pärast registreerimist kajastatakse nende nimiväärtus kirjel "Aktsia- või osakapital" ja võimalik ülekurs kirjel "Ülekurs")	
Üleväärtus (ülekurs)	Aktsiate või osade emiteerimisel üle nimiväärtuse saadud tasu. Tehingutel omaaktsiatega aktsiate soetusmaksumuse ja müügihinna vahe; omaaktsiate kustutamisel aktsiate soetusmaksumuse ja nominaalväärtuse vahe; (miinus) aktsiatehingutega seotud otsekulud. Ühise kontrolli all olevate ettevõtete vahel toimivate äriühenduste puhul –	Aktsiate või osade emiteerimisel saadud tasu õiglane väärtus (millest on maha arvatud aktsiate emiteerimisega kaasnevad kulutused), miinus emiteeritud aktsiate või osade nimiväärtus. Tagasiostetud aktsiate müügil aktsiate soetusmaksumuse ja müügihinna vahe. Tagasiostetud aktsiate tühistamisel aktsiate soetusmaksumuse ja	Tehingud omaaktsiatega - RTJ 3; Äriühendused ühise kontrolli all olevate ettevõtete vahel - RTJ 11

	vahe soetusmaksumuse ja omandatud netovara bilansilise väärtuse vahel.	nominaalväärtuse vahe. Kirje "Ülekurs" saldo ei saa olla negatiivne. Juhul kui kirjel "ülekurs" eelnevalt kajastatud positiivne jääk ei ole piisav aktsiatehingute käigus tekkinud vahede mahaarvamiseks, kajastatakse positiivset saldot ületavad vahed kirje "Eelmiste perioodide jaotamata kasum" vähendusena	
Oma osad või aktsiad (miinus)	Ettevõtte valduses olevad (nt tagasiostetud) tema enda poolt eelnevalt emiteeritud aktsiad või osad	Tagasiostetud aktsiate eest makstud tasu õiglase väärtus	RTJ 3
Kohustuslik reservkapital	Vastavalt äriseadustiku nõuetele moodustatud kohustuslik reservkapital		
Muud reservid	Realiseerimata tulud ja kulud, mida vastavalt toimkonna juhenditele ei kajastata kasumiaruandes (nt välismaal asuvate tütarettevõtete konsolideerimisel tekkiv valuutakursi vahede reserv vastavalt RTJ 11; aruannete arvestusvaluutast esitusvaluutasse ümberarvestusel tekkivad vahed vastavalt RTJ 1 jne). Muudel eesmärkidel (nt selleks, et piirata vaba omakapitali hulka) moodustatud reservid	Välismaal asuvate tütarettevõtete konsolideerimisel tekkiva valuutakursi reservi moodustamine on reguleeritud RTJ 11. Ümberarvestust arvestusvaluutast esitusvaluutasse on reguleeritud RTJ 1	Konsolideerimisel tekkiv valuutakursi vahede reserv – RTJ 11; Aruannete arvestusvaluutast esitusvaluutasse ümberarvestus el tekkiv reserv - RTJ 1
Muu omakapital	Muu omakapital kui teistel omakapitali kirjetel eraldi väljatoodud (nt sissemaksmata osakapital (miinusega))		RTJ 3
Eelmiste perioodide jaotamata kasum (kahjum)	Eelmiste perioodide akumuleeritud kasum/kahjum, mida ei ole dividendidena jaotatud ega ettevõtte poolt muul eesmärgil kasutatud (nt aktsiakapitali või reservide suurendamiseks)	Akumuleeritud kasumite summa miinus ärakasutatud summad. Jaotamata kasumit/kahjumit võivad mõjutada muudatused arvestuspõhimõtetes ja vigade korrigeerimised (RTJ 1)	Muudatused arvestuspõhimõtetes ja vigade korrigeerimine – RTJ 1.
Aruandeaasta kasum (kahjum)	Aruandeaasta kasum (kahjum)		

#### 4.1.2 Kasumiaruande skeemi 1 kirjete selgitused<sup>104</sup>

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

Müügitulu	Aruandeperioodil toodete, kaupade ja teenuste müügist saadud tulu (arvestatud vastavalt RTJ 10 "Tulu kajastamine")
Muud äritulud	Ebaregulaarselt äritegevuse käigus tekkivad tulud, sh kasum materiaalsete ja immateriaalsete põhivarade ning kinnisvarainvesteeringute müügist; kasum kinnisvarainvesteeringute väärtuse muutusest; saadud trahvid ja viivised; netokasum valuutakursimuutustest nõuetelt ostjate vastu ja kohustustelt tarnijate ees (juhul kui tulemuseks on netokahjum, kajastatakse see kirjel "Muud ärikulud")
Põllumajanduliku toodangu varude jääkide muutus	Põllumajandusliku toodangu varude jääkide muutus, kusjuures jääkide vähenemist näidatakse kuluna ja jääkide suurenemist kulude vähendusena
Kasum (kahjum) bioloogilistelt varadelt	Bioloogiliste varade esmasest õiglases väärtuses arvelevõtmisest ja hilisemast õiglase väärtuse muutusest tulenevad kasumid ja kahjumid
Valmis- ja lõpetamata toodangu varude jääkide muutus	Valmis- ja lõpetamata toodangu varude jääkide muutus, kusjuures jääkide vähenemist näidatakse kuluna ning jääkide suurenemist kulude vähendusena ("negatiivse kuluna")
Kapitaliseeritud väljaminekud oma tarbeks põhivara valmistamisel	Materjalid ja teenused, mida on kasutatud põhivarade valmistamiseks ning mis on kajastatud mõnel teisel kasumiaruande kirjel kuluna, kajastatakse sellel kirjel kulude vähendusena ("negatiivse kuluna")
Kaubad, toore, materjal ja teenused	Otseselt põhitegevuse (näit. tootmis- või müügitgevuse) eesmärgil ostetud kaupade, toorme, materjalide ja teenuste kulu
Mitmesugused tegevuskulud	Administratiivsetel ja muudel põhitegevusega mitte otseselt seotud eesmärkidel ostetud teenuste ja abimaterjalide kulu (näit. raamatupidamisteenuste kulu, konsultatsioonikulud, kantseleikulud, reklaamikulud, kindlustus, asutamis- ja uurimiskulud, eraldiste moodustamisega seotud kulud jne)
Tööjõukulud	Aruandeperioodi eest arvestatud palgad, preemiad, puhkusetasud, pensionihüvitised ja muud rahalised ja mitterahalised kompensatsioonid töövõtjatele (sõltumata sellest, kas need on välja makstud või mitte) ning neilt arvestatud tööandja poolt tasutavad maksud
Põhivarade kulum ja väärtuse langus	Materiaalsetelt ja immateriaalsetelt põhivaradelt ja soetusmaksumuse meetodil kajastatavatelt kinnisvarainvesteeringutelt arvestatud amortisatsioonikulu ja väärtuse langusest (allahindlustest ja/või mahakandmistest) tekkinud kulu
Olulised käibevara allahindlused	Ebatõenäoliste nõuete, varude ja muude käibevarade allahindlus
Muud ärikulud	Ebaregulaarselt äritegevuse käigus tekkivad kulud, sh kahjum materiaalsete ja immateriaalsete põhivarade ning kinnisvarainvesteeringute müügist; kahjum kinnisvarainvesteeringute väärtuse muutusest; trahvid ja viivised; netokahjum valuutakursimuutustest nõuetelt ostjate vastu ja kohustustelt tarnijate ees (juhul kui tulemuseks on netokasum, kajastatakse see kirjel "Muud äritulud")
<b>Kokku äri kasum (kahjum)</b>	
Kasum (kahjum) tütarettevõtjatelt	Kapitaliosaluse meetodil või õiglase väärtuse meetodil investeeringutelt tütarettevõtjatesse arvestatud kasum/kahjum soetusmaksumuse meetodi korral dividenditulu ja allahindlused ning kasum/kahjum tütarettevõtjate müügist

<sup>104</sup> RTJ 2

Kasum (kahjum) sidusettevõtjatel	Kapitaliosaluse meetodil või õiglase väärtuse meetodil investeringutelt sidusettevõtjatesse arvestatud kasum/kahjum, soetusmaksumuse meetodi korral dividenditulu ja allahindlused ning kasum/kahjum sidusettevõtjate müügist
Kasum (kahjum) finantsinvesteeringutelt	Kasum (kahjum) pika- ja lühiajalistelt finantsinvesteeringutelt, sh müügist ja ümberhindlustest õiglasele väärtusele
Intressitulud	Intressitulud laenudelt, võlakirjadelt, kapitalirendilepingutelt ja muudelt intressikandvatelt finantsvaradelt
Intressikulud	Intressikulud laenudelt, võlakirjadelt, kapitalirendilepingutelt ja muudelt intressikandvatelt võlakohustistelt
Muud finantstulud ja -kulud	Kasum (kahjum) finantseerimis- ja investeerimistegevusega seotud välisvaluutas fikseeritud nõuete ja kohustiste (näit. antud ja saadud laenud) valuutakursside muutustest, intressitulud ja muud finantstulud ja -kulud, mis ei ole seotud tütar- ja sidusettevõtjatega ning muude finantsinvesteeringutega
Tulumaks	Dividendide tulumaksu kulu (kajastatakse dividendide väljakuulutamise hetkel) ning välismaal asuvatest tütarettevõtjatest tulenev tasumisele kuuluva tulumaksu kulu või tulu ja edasilükkunud tulumaksu kulu või tulu
<b>Aruandeaasta kasum/kahjum</b>	
Sh Emaettevõtja aktsionäride või osanike osa kasumist	Kirjet kasutatakse konsolideeritud kasumiaruandes kajastamiseks emaettevõtja omanikele kuuluvat osa kontserni kasumist (kahjumist)
Vähemusomanike osa kasumist	Kirjet kasutatakse konsolideeritud kasumiaruandes kajastamiseks kontserni ettevõtjate vähemusomanikele kuuluvat osa kontserni kasumist (kahjumist)

#### 4.1.3 Kasumiaruande skeemi 2 kirjete selgitused<sup>105</sup>

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

Müügitulu	Aruandeperioodil toodete, kaupade ja teenuste müügist saadud tulu (arvestatud vastavalt RTJ 10 "Tulu kajastamine")
Müüdnud toodangu (kaupade, teenuste) kulu	Aruandeperioodil müüdnud toodete, kaupade ja teenuste maksumus (sh tootmistegevusega seotud põhivarade amortisatsioonikulu ning allahindlused) ning tootmiskaod ja muud sarnased tootmiskulud, mida ei lülitata müüdnud toodete maksumusse. Müüdnud toodangu (kaupade, teenuste) kulu arvestatakse samasugustest põhimõtetest ja kogustest lähtuvalt, nagu on arvestatud müügitulu
<b>Brutokasum (kahjum)</b>	
Kasum (kahjum) bioloogilistelt varadelt	Bioloogiliste varade esmasest õiglases väärtuses arvelevõtmisest ja hilisemast õiglase väärtuse muutusest tulenevad kasumid ja kahjumid
Turustuskulud	Ettevõttes turustusfunktsiooni täitmiseks tehtud kulud (sh turustusega tegeleva personali töötasud, turustusega seotud põhivara amortisatsioonikulu ja allahindlused, turustuseesmärgil tehtud transpordikulu, reklaamikulu jne.)

<sup>105</sup> RTJ 2

Üldhalduskulud	Ettevõttes üldhaldusfunktsiooni täitmiseks tehtud kulud (sh üldhaldus- ja juhtivpersonali töötasud, administratiivhoonete ja –seadmete amortisatsioonikulu ja allahindlused, valdav osa konsultatsioonikuludest jne.)
Muud äritulud	Ebaregulaarselt äritegevuse käigus tekkivad tulud, sh kasum materiaalsete ja immateriaalsete põhivarade ning kinnisvarainvesteeringute müügist; kasum kinnisvarainvesteeringute väärtuse muutusest; saadud trahvid ja viivised; netokasum valuutakursimuutustest nõuetelt ostjate vastu ja kohustustelt tarnijate ees (juhul kui tulemuseks on netokahjum, kajastatakse see kirjel “Muud ärikulud”)
Muud ärikulud	Ebaregulaarselt äritegevuse käigus tekkivad kulud, sh kahjum materiaalsete ja immateriaalsete põhivarade ning kinnisvarainvesteeringute müügist; kahjum kinnisvarainvesteeringute väärtuse muutusest; trahvid ja viivised; netokahjum valuutakursimuutustest nõuetelt ostjate vastu ja kohustustelt tarnijate ees (juhul kui tulemuseks on netokasum, kajastatakse see kirjel “Muud äritulud”)
<b>Kokku ärikasum (kahjum)</b>	
Kasum (kahjum) tütarettevõtjatelt	Kapitaliosaluse meetodil või õiglase väärtuse meetodil investeeringutelt tütarettevõtjasse arvestatud kasum/kahjum, soetusmaksumuse meetodi korral dividenditulu ja allahindlused ning kasum/kahjum tütarettevõtjate müügist
Kasum (kahjum) sidusettevõtjatelt	Kapitaliosaluse meetodil või õiglase väärtuse meetodil investeeringutelt sidusettevõtjatesse arvestatud kasum/kahjum, soetusmaksumuse meetodi korral dividenditulu ja allahindlused ning kasum/kahjum sidusettevõtjate müügist
Kasum (kahjum) finantsinvesteeringutelt	Kasum (kahjum) pika- ja lühiajalistelt finantsinvesteeringutelt, sh müügist ja ümberhindlustest õiglasele väärtusele
Intressitulud	Intressitulud laenudelt, võlakirjadelt, kapitalirendilepingutelt ja muudelt intressikandvatelt finantsvaradelt
Intressikulud	Intressikulud laenudelt, võlakirjadelt, kapitalirendilepingutelt ja muudelt intressikandvatelt finantsvaradelt
Muud finantstulud ja –kulud	Kasum (kahjum) finantseerimis- ja investeerimistegevusega seotud välisvaluutas fikseeritud nõuete ja kohustiste (näit. antud ja saadud laenud) valuutakursside muutustest, intressitulud ja muud finantstulud ja –kulud, mis ei ole seotud tütar- ja sidusettevõtjatega ning muude finantsinvesteeringutega.
Tulumaks	Dividendide tulumaksu kulu (kajastatakse dividendide väljakuulutamise hetkel) ning välismaal asuvatest tütarettevõtjatest tulenev tasumisele kuuluva tulumaksu kulu või tulu ja edasilükkunud tulumaksu kulu või tulu
<b>Aruandeaasta kasum (kahjum)</b>	
Sh Emaettevõtja aktsionäride või osanike osa kasumist	Kirjet kasutatakse konsolideeritud kasumiaruandes kajastamiseks emaettevõtja omanikele kuuluvat osa kontserni kasumist (kahjumist).
Vähemusomanike osa kasumist	Kirjet kasutatakse konsolideeritud kasumiaruandes kajastamiseks kontserni ettevõtjate vähemusomanikele kuuluvat osa kontserni kasumist (kahjumist).



#### 4.1.4 Rahakäibe aruande koostamine<sup>106</sup>

Ettevõtte tegevust ei saa hinnata üksnes kasumi suuruse alusel. Raha allikatest ja kasutamisest annab põhjaliku ülevaate rahakäibe aruanne. Eesti keeles kasutatakse rahakäibe aruande asemel terminit rahavoogude aruanne. Vastavalt raamatupidamise seadusele on rahavoogude aruanne raamatupidamisaruanne, mis kajastab raamatupidamiskohustuslase aruandeperioodi rahavoogusid (raha ja raha ekvivalendi laekumisi ning väljamakseid).

Rahakäibe aruande eesmärgid on:

- anda infot rahalise seisundi muutumise (põhjuste) kohta;
- aidata hinnata raha laekumise ja väljamineku planeerimist, kontrollimist möödunud aruandeperioodil;
- prognoosida ettevõtte rahalisi sissetulekuid ja väljaminekuid;
- hinnata ettevõtte võimet maksta dividende aktsionäridele ja intresse laenuandjatele.

Rahakäibe aruanne on finantsanalüütikutele üks olulisemaid infoallikaid investeerimisotsuste tegemisel. Rahakäibe aruande koostamiseks vajalik info saadakse perioodi alguse ja lõpu bilanssidest, perioodi kasumiaruandest ning pearaamatust. Rahavoogude aruandes kajastatakse aruandeperioodi laekumisi ja väljamakseid rühmitatuna vastavalt nende liikumise eesmärkidele:

- rahakäive äritegevusest;
- rahakäive firma investeringutest;
- rahakäive finantseerimistegevusest.

**Äritegevus** - ettevõttele tulu tootev põhitegevus, mis ei ole investeerimis- ja finantseerimistegevus.

#### Äritegevuse rahakäive

RAHA LAEKUMINE	RAHA VÄLJAMAKSE
laekumised müügist	maksed tarnijatele
laekumised teenuste osutamisest	maksed töötajatele
laekunud dividendid	makstud intressid (alternatiivina on lubatud makstud intresse kajastada ka finantseerimistegevuse all)

<sup>106</sup> Lisa 8 Rahavoogude aruande skeem

tagasisaadud maksud	makstud maksud
laekunud kindlustussummad	tasutud kindlustusmaksed

**Investeermistegevus** - pikaajaliselt kasutatava vara ja muude rahalähenditeks mitteleotud investeeringute soetamine, deponeerimine ja müügitegevus.

**Investeermistegevusest** tulenevaid rahavoogusid kajastatakse otsemeetodil (kajastatakse kassapõhiselt, mitte bilansisaldode muutusena). Brutosummadena esitatakse kõik põhilised investeermistegevusega seotud laekumiste ja väljamaksete kategooriad (ostmisel tehtud väljamaksed tuleb näidata eraldi müügil laekunud summadest).

**Investeermistegevuse rahakäive on:**

- Materiaalse ja immateriaalse põhivara ost ja müük;
- Kinnisvarainvesteeringute ost ja müük;
- Tütar- ja sidusettevõtete ost ja müük;
- Muude finantsinvesteeringute ost ja müük
- Teisele osapooltele antud laenud;
- Antud laenude laekumised;
- Kauplemiseesmärgil soetatud derivatiivide ost ja müük
- Saadud intressid ja dividendid (välja arvatud finantsasutused, kelle jaoks see on osa äritegevuse rahavoogudest. Alternatiivina on lubatud saadud intresse ja dividende kajastada äritegevuse all ka muudel ettevõtetel. SME IFRS 7.15).

**Investeermistegevuse rahakäive**

RAHA LAEKUMINE	RAHA VÄLJAMAKSE
materiaalse ja immateriaalse põhivara müük	materiaalse ja immateriaalse põhivara ost
kinnisvarainvesteeringute müük	kinnisvarainvesteeringute ost
antud laenude laekumised	teistele osapooltele antud laenud
tütar- ja sidusettevõtete müük	tütar- ja sidusettevõtete ost
saadud intressid ja dividendid	ettemaksed põhivarade eest
muude finantsinvesteeringute müük	muude finantsinvesteeringute ost

**Finantseerimistegevus** - tehingud, mis muudavad omakapitali suurust ja struktuuri ning ettevõtte laenugevust.

**Finantseerimistegevusest** tulenevaid rahavoogusid kajastatakse otsemeetodil. Brutosummadena esitatakse kõik põhilised finantseerimistegevusega seotud laekumiste ja väljamaksete kategooriad (mõlemad eraldi).

**Finantseerimistegevuse rahakäive on:**

- Laenude saamine;
- Saadud laenude tagasimaksmine;
- Kapitalirendi põhimaksete tagasimaksed;
- Aktsiate emiteerimine;
- Omaaktsiate ostmine ja müük;
- Dividendide maksmine.

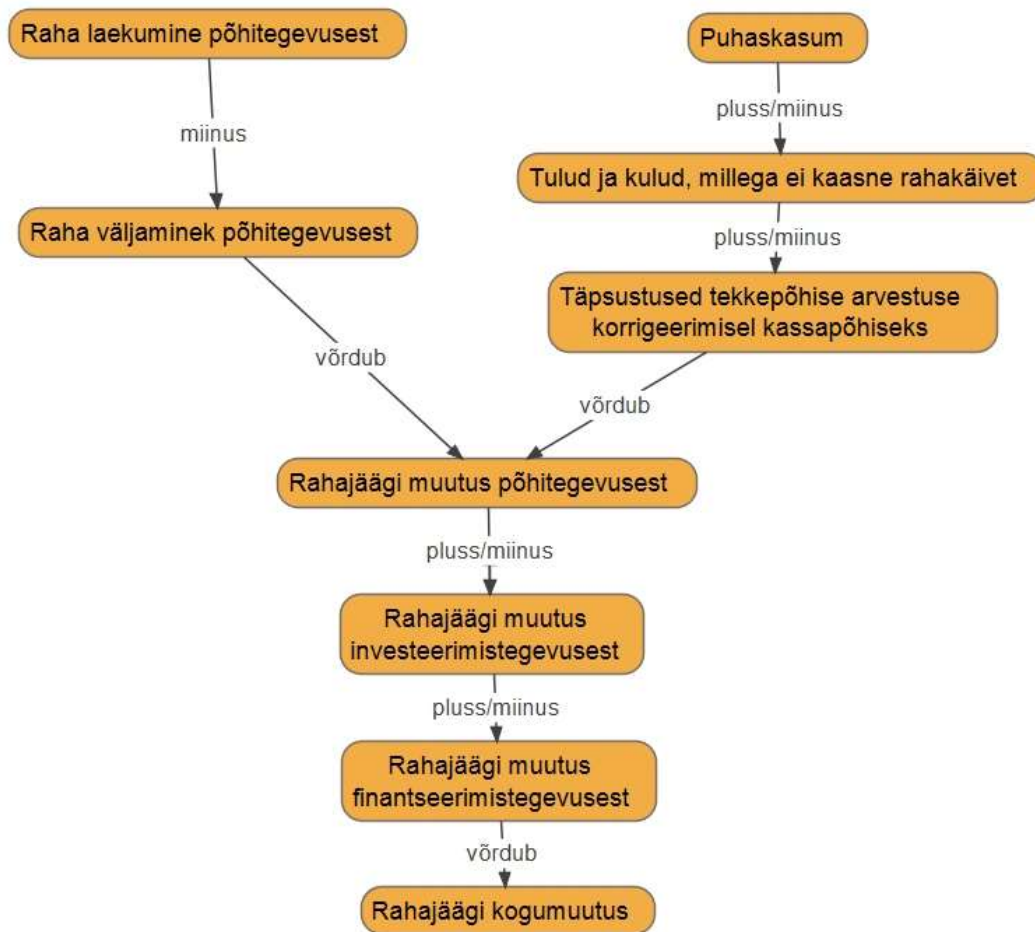
**Finantseerimistegevuse rahakäive**

RAHA LAEKUMINE	RAHA VÄLJAMAKSE
laenude saamine	saadud laenude tagasimaksmine
omaaktsiate müük	omaaktsiate ostmine
aktsiate emiteerimine	kapitalirendi maksed
laekumised võlgade, hüpoteekide, pikaajaliste võlakirjade müügist	dividendide maksmine

Rahakäibe aruande koostamiseks kasutatakse **otsemeetodit või kaudmeetodit**. Otse- või kaudmeetodi erinevus seisneb põhitegevuse rahakäibe erinevas kajastamises.

**Äritegevuse rahakäibe** kajastamisel võib kasutada otse- või kaudmeetodit. Praktikas on äritegevuse rahakäibe kajastamisel levinud kaudne meetod, kuna otsemeetodi kasutamine on töömahukam ja esitab raamatupidamistarkvarale lisanõudeid. Otsemeetodil koostatud rahakäibe aruanne on aga informatiivsem.

**Investeerimis- ja finantseerimistegevust** kajastavad aruandeosad on mõlema meetodi rakendamisel identsed, sest investeeringutegevusest ja finantseerimistegevusest tulenevat rahakäivet kajastatakse otsemeetodil. Otse ja kaudse meetodi skemaatiline ülevaade on järgmisel joonisel:



Joonis 1. Rahakäibe aruande koostamine otse- ja kaudmeetodil

**Otsemeetodi** rakendamisel esitatakse brutosummadena kõik põhilised äritegevusega seotud laekumiste ja väljamaksete kategooriad.

**Kaudmeetodil** tuletatakse netorahavoog äritegevusest, võttes aluseks vaadeldava perioodi kasumiaruande.

Meetodi rakendamisel korrigeeritakse aruandeperioodi ärikasumit:

- mitterahaliste tulude ja kuludega;
- äritegevusega seotud varade ja kohustiste saldode muutusega;
- investeerimis- või finantseerimistegevusega seotud tulude ja kuludega (näiteks kasum põhivara või finantsinvesteeringute müügist).

Seega rahavoogude aruande koostamise käik kaudmeetodil koosneb mitmetest erinevatest etappidest:

- 1) esimeseks sammuks rahakäibe aruande koostamisel on bilansiridade muutuse arvutamine - **aktiva puhul lahutatakse bilansirea algsaldost lõppsald ja passiva puhul bilansirea lõppsaldost algsaldo.**
- 2) Kaudsel meetodil koostatud rahakäibe aruannet võib alustada ärikasumist või puhaskasumist. Kaudmeetodi rakendamisel korrigeeritakse aruandeperioodi kasumit mitterahaliste majandustehingute mõjuga. Kui alustada ärikasumist, jääb selle korrigeerimine finantstulude ja finantskuludega ära.
- 3) Seejärel korrigeeritakse äritegevusega seotud varade ja kohustiste saldode muutusega ja investeerimis- või finantseerimisega seotud tulude ja kuludega.

Kui kaudmeetodil koostatud rahakäibe aruannet alustatakse puhaskasumist, siis on vajalik teda eelnevalt korrigeerida :

- materiaalse ja immateriaalse põhivara amortisatsiooni ja allahindlusega;
- kasumi/kahjumiga põhivara müügist;
- investeerimis-ja finantseerimistegevusega seotud ja muude mitterahaliste tulude ja kuludega;
- finantstulude ja finantskuludega.

Kaudsel meetodil rahakäibe aruande koostamiseks piisab tavaliselt bilansist, kasumiaruandest ja veel üksikutest pearaamatu kontode saldodest.

Äritegevusest, investeerimistegevusest ja finantseerimistegevusest tulenev rahakäive kokku võrdub ettevõtte raha ja raha ekvivalentide muutusega perioodi jooksul.

## 4.2 Rakendatavad arvestuspõhimõtted ja nende muutmine

### Arvestuspõhimõtete valik

Eesti finantsaruandluse standardi kohaselt koostatud raamatupidamise aruandes kasutatavad arvestuspõhimõtted ja informatsiooni esitusviis peavad olema kooskõlas raamatupidamise seaduses sätestatud nõuetega (sh alusprintsipiidega) ja toimkonna juhenditega.<sup>107</sup>

Valdkondades, kus toimkonna juhendid lubavad valida mitme alternatiivse arvestuspõhimõtte vahel (nt FIFO ja kaalutud keskmise soetusmaksumuse meetodid varude arvestusel), avalikustatakse valitud arvestuspõhimõtte lisades.

---

<sup>107</sup> RTJ 1

Kord valitud arvestuspõhimõtet tuleb rakendada järjepidevalt aastast aastasse. Arvestuspõhimõtet tohib muuta ainult alljärgnevatel juhtudel:

- arvestuspõhimõtte muutus on tingitud uuest või muudetud toimkonna juhendist, raamatupidamise seadusest või SME IFRS-st;
- kui uus arvestuspõhimõte võimaldab objektiivsemalt kajastada raamatupidamiskohustuslase finantsseisundit, -tulemust ja rahavoogusid.

Arvestuspõhimõtete muutuse mõju kajastatakse tagasiulatuvalt, v.a juhul kui:<sup>108</sup>

- arvestuspõhimõtte muutus on tingitud uuest toimkonna juhendist, raamatupidamise seadusest või muudatusest SME IFRS-s ning selles on sätestatud teistsugused uuele meetodile ülemineku reeglid;
- arvestuspõhimõtte muutuse mõju eelmistele perioodidele ei ole võimalik usaldusväärset määrata.

Arvestuspõhimõtete muutuse mõju kajastatakse üldjuhul tagasiulatuvalt, s.t nii nagu oleks uus meetod kogu aeg kehtinud. Eelmise perioodi võrdlusandmed viiakse vastavusse uue arvestuspõhimõttega. Üle-eelmisesse ja veel varasematesse perioodidesse ulatava mõju võrra korrigeeritakse eelmise perioodi jaotamata kasumi algsaldot.

Näiteks seoses uue toimkonna juhendi jõustumisega tohib alates 01.01.20x1 konsolideeritud aruannetes sidusettevõtteid kajastada soetusmaksumuse meetodil. Seni kasutatud kapitaliosaluse meetodi asemel hakkab ettevõtte kajastama sidusettevõtteid soetusmaksumuse meetodil.

Kuna arvestuspõhimõtte muutust põhjustavas juhendis puuduvad erisätted uue meetodi rakendamiseks, tuleb arvestuspõhimõtte muutuse mõju kajastada tagasiulatuvalt. See tähendab, et 20x1. a aruandes esitatud 20x0. a võrdlusandmeid (bilansis investeringuid sidusettevõtetesse ja jaotamata kasumit; kasumiaruandes kasumeid/kahjumeid sidusettevõtetelt) tuleb korrigeerida nii, nagu oleks sidusettevõtted alati kajastatud soetusmaksumuse meetodil.

Üle-eelmisesse ja veel varasematesse aastatesse ulatava mõju võrra tuleb korrigeerida omakapitali muutuste aruandes jaotamata kasumi saldote varaseima aruandes esitatud perioodi algbilansi (01.01.20x0) seisuga. Korrigeerimise tulemusena erinevad 20x1. a aruandes esitatud 20x0. a võrdlusandmed 20x0. a aruandes esitatud andmetest. Arvestuspõhimõtte muutust ja algsaldote korrigeerimisi tuleb selgitada lisades.

---

<sup>108</sup> SME IFRS 10.11, 10.12

## Raamatupidamislike hinnangute rakendamine

Mitmed raamatupidamise aruandes kajastatavad finantsnäitajad tuginevad juhtkonna hinnangutel, mitte üheselt mõõdetavatel andmetel.<sup>109</sup> Näideteks raamatupidamislike hinnangute rakendamiseks on:

- nõuete ja varude allahindluse summa hindamine;
- materiaalsete ja immateriaalsete põhivarade kasuliku eluea hindamine ja amortisatsioonimäärade määramine;
- õiglase väärtuse meetodil kajastatavate varaobjektide väärtuse hindamine;
- eraldise moodustamine garantiikohustusteks või poolelioleva kohtuprotsessiga seonduvate kulutuste katteks.

Realistlikel hinnangutel on väga oluline osa usaldusväärsete aruannete koostamisel. Raamatupidamislike hinnangute tegemisel on ettevõtte juhtkond kohustatud arvesse võtma kõiki talle teadaolevaid asjaolusid, mis võiksid mõjutada hinnangu tulemusena aruandes kajastatavaid andmeid. Näiteks eraldise moodustamisel poolelioleva kohtuprotsessiga seonduvate võimalike kulutuste katteks on juhtkond kohustatud võtma arvesse kõiki protsessiga seonduvaid asjaolusid (ka pärast aruandekuupäeva ilmnenuid), mis võiksid mõjutada selle käiku ja kaasnevate kulutuste summat.

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

## Raamatupidamislike hinnangute muutused

Muutuseid raamatupidamislikes hinnangutes kajastatakse hinnangu muutuse toimumise perioodis (või vajadusel ka järgnevatel perioodidel – nt amortisatsiooniarvestus), mitte tagasiulatuvalt.<sup>110</sup>

### Raamatupidamisliku hinnangu muutuse kajastamine amortisatsiooniarvestuses

Näiteks on ettevõtte bilansis kajastatud tootmiseseadmed soetusmaksumuses 100 000,00 EUR, mille esialgseks kasutuseaks hinnati 20 aastat (amortisatsioon 5 000,00 EUR aastas). Pärast viiete esimest kasutusaastat (seadmete jääkväärtus 75 000,00 EUR) leiti seadmete tehnilist seisukorda ja turul asetleidvaid uuendusi silmas pidades, et seadmete tõenäoline järelejäänud eluiga on veel 10 aastat.

Alates hetkest, mil toimub muudatus raamatupidamislikus hinnangus (s.o seadmete järelejäänud eluea suhtes), muudetakse amortisatsioonimäärasid nii, et seadme

---

<sup>109</sup> SME IFRS 2.30

<sup>110</sup> SME IFRS 10.16, 10.17

jääkväärtus amortiseeritakse kulusse 10 aasta jooksul (amortisatsioon 7 500,00 EUR aastas).

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

#### Juhtkonna hinnangu muutuse kajastamine eraldise moodustamisel

Näiteks on seisuga 31.12.20x1 ettevõttel pooleli kohtuprotsess. Konsulterides juristidega selgub, et tõenäolised protsessiga kaasnevad kulutused jäävad suurusjärku 10 – 20 tuhat eurot. Juhtkond moodustab eraldise summas 15 000,00 EUR tehes selle kohta raamatupidamiskande:

<b>Konto</b>	<b>D</b>	<b>K</b>
Kohtuvaidluste kulu	15 000,00	
Eraldis kohtuvaidluste suhtes		15 000,00

Seisuga 31.12.20x2 on kohtuprotsess endiselt pooleli, kuid aruande koostamise ajaks on juba selgunud, et tegelikult kuluks osutus 10 000,00 EUR. Raamatupidamiskanne 20x2. a aruande koostamisel tehakse selle kohta raamatupidamiskanne:

<b>Konto</b>	<b>D</b>	<b>K</b>
Eraldis kohtuvaidluste suhtes	5 000,00	
Kohtuvaidluste kulu		5 000,00

Kuna tegemist on muutusega juhtkonna hinnangutes, siis eelmiste aastate võrdlevaid andmeid ei korrigeerita, hoolimata asjaolust, et hinnang eraldise kohta osutus ebatäpseks.

Teatud olukordades võib olla keeruline eristada, kas tegemist on muutusega arvestuspõhimõttes või raamatupidamislikes hinnangutes. Sellistes olukordades eeldatakse, et tegemist on muutusega raamatupidamislikes hinnangutes ning muutuse mõju kajastatakse aruandeperioodis (või edasiulatuvalt), mitte tagasiulatuvalt.



### 4.2.1 Vigade korrigeerimine

Vead on ebakorrektselt kajastatud või kajastamata jäetud andmed eelmiste perioodide raamatupidamisaruannetes, mis tulenevad aruande koostamise ajal juhtkonnale kättesaadava informatsiooni ebakorrektselt kasutamisest või kasutamata jätmisest.

Vea põhjus võib muu hulgas olla näiteks eksimus arvutusreeglite vastu, arvestuspõhimõtte ebakorrektn rakendamine, pettus, informatsiooni varjamine või tähelepanuta jätmine.

Vead eristuvad muutustest raamatupidamislikes hinnangutes. Muutused raamatupidamislikes hinnangutes on tingitud hinnangu aluseks oleva informatsiooni piisavusest, usaldusväärsusest ja muutusest ajas, mitte selle informatsiooni ebakorrektselt kasutamisest. Viga iseloomustab asjaolu, et kuigi aruande koostamise ajal oli ettevõtte juhtkonnale kättesaadav piisav ja usaldusväärne informatsioon, võimaldamaks koostada korrektseid aruandeid, jäeti see informatsioon kasutamata või kasutati seda ebakorrektselt.

Olulisi eelmiste perioodide suhtes avastatud vigu korrigeeritakse tagasiulatuvalt, v.a juhul kui vea mõju eelmistele perioodidele ei ole võimalik usaldusväärselt määrata.<sup>111</sup>

Olulisi eelmiste perioodide aruannetes avastatud vigu korrigeeritakse üldjuhul tagasiulatuvalt, s.t nii nagu poleks antud viga kunagi tehtud. Eelmise perioodi võrdlusandmeid korrigeeritakse vea mõju võrra. Juhul kui viga tehti üle-eelmisel või veel varasemal perioodil, korrigeeritakse vea mõju võrra eelmise perioodi varade, kohustiste ja jaotamata kasumi algsaldosid.

Juhul, kui olulise vea mõju eelmise perioodi võrreldavatele andmetele (sh eelmise perioodi algsaldodele) ei ole võimalik usaldusväärselt määrata, korrigeeritakse varasematesse perioodidesse jääva vea mõju võrra aruandeperioodi varade, kohustiste ja jaotamata kasumi algsaldosid. Juhul, kui vea kumulatiivset mõju ei ole võimalik usaldusväärselt määrata ka aruandeperioodi algsaldode suhtes, korrigeeritakse viga edasiulatuvalt alates esimesest võimalikust kuupäevast.<sup>112</sup>

### Väheolulise vea kajastamine

Näiteks avastab ettevõtte juhtkond pärast 20x1. a aruande kinnitamist, et enne aastavahetust oli laost varastatud 1 000,00 EUR väärtuses kaupu. 20x1. a aruanne seda vargust ei kajastanud. Kuna tegemist on aruande seisukohalt väheolulise veaga, ei korrigeerita 20x2. a aruandes tagasiulatuvalt 20x1. a võrdlusandmeid, vaid varguse mõju kajastatakse 20x2. a kuluna.

---

<sup>111</sup> SME IFRS 10.21

<sup>112</sup> SME IFRS 10.22

## Olulise vea kajastamine

Näiteks tuleb 20x1.a. sügisel ilmsiks, et aasta tagasi oli üks juhtkonna liikmetest kirjutanud salaja alla lepingule, millega tekitas ettevõttele 1,2 miljonit eurot kahju. Ülejäänud juhtkonna liikmed ja audiitor ei olnud lepingust teadlikud, mistõttu selle mõju ei kajastatud 20x1. a aruandes. Kuna tegemist on antud ettevõtte seisukohalt olulise veaga, tuleb 20x2. a aruandes tagasiulatuvalt korrigeerida 20x1. a võrdlusandmeid ning selgitada korrigeerimise põhjuseid lisades.

### 4.2.2 Sündmused peale aruandekuupäeva

Aruandekuupäev on aruandega kaetud viimase aruandeperioodi lõppkuupäev. Aruandeperiood on aruandega kaetud ajavahemik. (SME IFRS terminite sõnastik) Pärast aruandekuupäeva, kuid enne aastaruande kinnitamist toimunud sündmuste kajastamine aastaaruandes sõltub sellest, kas tegemist on korrigeeriva või mittekorrigeeriva sündmusega.

Korrigeeriv aruandekuupäeva järgne sündmus on selline sündmus, mis kinnitab aruandekuupäeval eksisteerinud asjaolusid. Korrigeerivate sündmuste mõju kajastatakse lõppenud aruandeperioodi bilansis ja kasumiaruandes. Mittekorrigeerivate sündmuste mõju ei kajastata lõppenud aruandeperioodi bilansis ja kasumiaruandes, vaid avaldatakse lisades, juhul kui nad on olulised.

#### Korrigeeriva sündmuse näideteks on:<sup>113</sup>

- varude müük pärast aruandekuupäeva soetusmaksumuselt madalama hinnaga, mis annab tunnistust sellest, et tõenäoliselt juba aruandekuupäeval oli varude neto realiseerimisväärtus madalam bilansilisest väärtusest ja varud tuleks lõppenud aruandeperioodi bilansis alla hinnata;
- pärast aruandekuupäeva algatatud kohtuasi ettevõtte vastu seoses seaduserikkumisega, mis toimus enne aruandekuupäeva. Kuna seaduserikkumine kui kohtuasja ajendanud sündmus toimus enne aruandekuupäeva, on tegemist korrigeeriva sündmusega ja lõppenud aruandeperioodi bilansis tuleb kajastada eraldist kohtuprotsessiga kaasnevate kulutuste suhtes hoolimata asjaolust, et see algatati alles pärast aruandekuupäeva;
- pärast aruandekuupäeva lahendini jõudnud kohtuasi, mis oli pooleli aruandekuupäeva seisuga. Lõppenud aruandeperioodi bilansis tuleb kajastada eraldist vastavalt kohtulahendis määratud trahvisummale;

---

<sup>113</sup> SME IFRS 32.5

- kliendi pankrotistumine pärast aruandekuupäeva, juhul kui see viitab asjaolule, et nõue antud kliendi vastu omas juba aruandekuupäeval väärtuse languse tunnuseid. Lõppenud aruandeperioodi bilansis tuleb nõue alla hinnata.

### **Mittekorregeeriva sündmuse näideteks on<sup>114</sup>**

- pärast aruandekuupäeva toimunud tulekahju, mille tulemusena hävis tootmishoone. Kuigi aruande koostamise ajaks on teada, et hoone on hävinud, ei hinnata seda lõppenud aasta aruandes alla, vaid tulekahju mõju avalikustatakse lisades;
- pärast aruandekuupäeva algatatud kohtuasi ettevõtte vastu seoses seaduse rikkumisega, mis toimus pärast aruandekuupäeva;
- finantsinvesteeringute turuväärtuse muutus pärast aruandekuupäeva viitab reeglina pärast aruandekuupäeva tekkinud asjaoludele ja seega ei korrigeerita finantsinvesteeringute väärtust aastaaruandes.
- pärast aruandekuupäeva lõppenud kohtuasi, millega ettevõttele mõisteti kompensatsioon teise osapoole käest. Selline kompensatsioon vastab aruandekuupäeva seisuga reeglina tingimusliku nõude mõistele (vt RTJ 8 „Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad“) ning seega ei kajastata seda nõuet bilansis. Samas, kui kompensatsiooni saamine oli aruandekuupäeva seisuga praktiliselt kindel, kuid selle summa ei olnud usaldusväärselt mõõdetav, siis võib kohtulahend osutada korrigeerivaks sündmuseks, mis kinnitab aruandekuupäeval eksisteerinud asjaolusid.

---

<sup>114</sup> SME IFRS 32.7, 32.11

## Lisa 1. Bilansiskeem

### **VARAD**

#### **Käibevarad**

Raha

Finantsinvesteeringud

Nõuded ja ettemaksed

*Nõuded ostjate vastu*

*Nõuded seotud osapoolte vastu*

*Maksude ettemaksed ja tagasinõuded*

*Muud nõuded*

*Ettemaksed*

Varud

*Tooraine ja materjal*

*Lõpetamata toodang*

*Valmistoodang*

*Müügiks ostetud kaubad*

*Ettemaksed varude eest*

#### **Kokku käibevarad**

#### **Põhivarad**

Investeeringud tütar- ja sidusettevõtjatesse

*Tütarettevõtjate aktsiad ja osad*

*Sidusettevõtjate aktsiad või osad*

Finantsinvesteeringud

Nõuded ja ettemaksed

*Nõuded ostjate vastu*

*Nõuded seotud osapoolte vastu*

*Maksude ettemaksed ja tagasinõuded*

*Muud nõuded*

*Ettemaksed*

Kinnisvarainvesteeringud

Materiaalsed põhivarad

Bioloogilised varad

Immateriaalsed põhivarad

#### **Kokku põhivarad**

#### **KOKKU VARAD**

### **KOHUSTISED JA OMAKAPITAL**

#### **Kohustised**

#### **Lühiajalised kohustised**

Laenukohustised

Võlad ja ettemaksud

*Võlad tarnijatele*

*Võlad töövõtjatele*

*Maksuvõlad*

*Muud võlad*

*Tulevaste perioodide tulud*

*Muud saadud ettemaksud*

Eraldised

*Garantiieraldis*

*Maksueraldis*

*Muud eraldised*

Sihtfinantseerimine

**Kokku lühiajalised kohustised**

**Pikaajalised kohustised**

Laenukohustised

Võlad ja ettemaksud

*Võlad tarnijatele*

*Võlad töövõtjatele*

*Maksuvõlad*

*Muud võlad*

*Tulevaste perioodide tulud*

*Muud saadud ettemaksud*

Eraldised

*Garantiieraldis*

*Maksueraldis*

*Muud eraldised*

Sihtfinantseerimine

**Kokku pikaajalised kohustised**

**KOKKU KOHUSTISED**

**Omakapital**

Vähemusosalus<sup>115</sup>

**Emaettevõtja aktsionäridele või osanikele kuuluv omakapital**

Aktsiakapital või osakapital nimiväärtuses<sup>116</sup>

Registreerimata aktsiakapital või osakapital

Sissemaksmata osakapital

Ülekurss

Oma aktsiad või osad

Kohustuslik reservkapital

Muud reservid

Muu omakapital

Eelmiste perioodide jaotamata kasum (kahjum)

Aruandeaasta kasum (kahjum)

---

<sup>115</sup> Kirjet kasutatakse ainult konsolideeritud aruannetes

<sup>116</sup> Raamatupidamiskohustuslane, kellel puudub aktsia- või osakapital, asendab selle analoogilise omakapitali kategooriat iseloomustava kirjega

**KOKKU OMAKAPITAL**  
**KOKKU KOHUSTISED JA OMAKAPITAL**

**Lisa 2. Kasumiaruande skeemid**

**Skeem 1**

Müügitulu  
Muud äritulud  
Põllumajandusliku toodangu varude jääkide muutus  
Kasum (kahjum) bioloogilistelt varadelt  
Valmis- ja lõpetamata toodangu varude jääkide muutus  
Kapitaliseeritud väljaminekud oma tarbeks põhivara valmistamisel  
Kaubad, toore, materjal ja teenused  
Mitmesugused tegevuskulud  
**Tööjõukulud**  
Põhivarade kulum ja väärtuse langus  
Olulised käibevara allahindlused  
Muud ärikulud  
**Kokku ärikasum (-kahjum)**  
Kasum (kahjum) tütarettevõtjatelt  
Kasum (kahjum) sidusettevõtjatelt  
Kasum (kahjum) finantsinvesteeringutelt  
Intressitulud  
Intressikulud  
Muud finantstulud ja -kulud  
**Kasum (kahjum) enne tulumaksustamist**  
Tulumaks  
**Aruandeaasta kasum (kahjum)**  
Sh: Emaettevõtja aktsionäride või osanike osa kasumist  
Vähemusosaluse osa kasumist<sup>117</sup>

**Skeem 2**

Müügitulu  
Müüdud toodangu (kaupade, teenuste) kulu  
**Brutokasum (-kahjum)**  
Kasum (kahjum) bioloogilistelt varadelt  
Turustuskulud  
Üldhalduskulud

---

<sup>117</sup> Kirjet kasutatakse ainult konsolideeritud aruannetes

Muud äritulud

Muud ärikulud

**Kokku ärikasum (-kahjum)**

Kasum (kahjum) tütarettevõtjatelt

Kasum (kahjum) sidusettevõtjatelt

Kasum (kahjum) finantsinvesteeringutelt

Intressitulud

Intressikulud

Muud finantstulud ja -kulud

**Kasum (kahjum) enne tulumaksustamist**

Tulumaks

**Aruandeaasta kasum (kahjum)**

Sh: Emaettevõtja aktsionäride või osanike osa kasumist<sup>118</sup>

Vähemusosaluse osa kasumist

---

<sup>118</sup> Kirjet kasutatakse ainult konsolideeritud aruannetes.