

RTJ 1 RAAMATUPIDAMISE AASTAARUANDE KOOSTAMISE ÜLDPÕHIMÕTTED

SISUKORD	punktid
EESMÄRK JA KOOSTAMISE ALUSED	1-2
RAKENDUSALA	3
RAAMATUPIDAMISE AASTAARUANDE EESMÄRK	4-8
PÕHILISED MÕISTED	9-32
RAAMATUPIDAMISE AASTAARUANNETE KOOSTAMISE ALUSPRINTSIIBID	33-64
Majandusüksuse printsiip	34-35
Jätkuvuse printsiip	36-37
Arusaadavuse printsiip	38-40
Olulisuse printsiip	41-46
Järjepidevuse ja võrreldavuse printsiip	47-52
Tulude ja kulude vastavuse printsiip	53-54
Objektiivsuse printsiip	55-56
Konservatiivsuse printsiip	57-58
Avalikustamise printsiip	59-60
Sisu ülimuslikkuse printsiip	61-62
Tasakaal informatsiooni kogumiseks tehtavate kulutuste ja informatsioonist saadava kasu vahel	63-64
RAKENDATAVAD ARVESTUSPÕHIMÕTTED JA NENDE MUUTMINE	65-73
Arvestuspõhimõtete valik	65-68
Arvestuspõhimõtete muutmine	69-73
RAAMATUPIDAMISLIKUD HINNANGUD JA NENDE MUUTUSED	74-78
Raamatupidamislike hinnangute rakendamine	74-76
Raamatupidamislike hinnangute muutused	77-78
VIGADE KORRIGEERIMINE	79-85
ARVESTUSVALUUTA, ESITUSVALUUTA JA VÄLISVALUUTATEHINGUTE KAJASTAMINE	86-97
Tehingute arvestusvaluuta ja aruannete esitusvaluuta	86-92
Välisvaluutatehingute kajastamine	93-97
SÜNDMUSED PÄRAST ARUANDEKUUPÄEVA	98-102
VÕRDLUS SME IFRS-GA	103-107

EESMÄRK JA KOOSTAMISE ALUSED

1. Käesoleva Raamatupidamise Toimkonna juhendi RTJ 1 “Raamatupidamise aastaaruande koostamise üldpõhimõtted” eesmärgiks on selgitada raamatupidamise seaduses defineeritud mõisteid ja alusprintsippe ning sätestada reeglid arvestuspõhimõtete ja raamatupidamislike hinnangute rakendamiseks, vigade korrigeerimiseks ning aruandekuupäeva järgsete sündmuste kajastamiseks Eesti finantsaruandluse standardi kohaselt koostatavates raamatupidamise aastaaruannetes (edaspidi ka *raamatupidamise aruanne*). Eesti finantsaruandluse standard on rahvusvaheliselt tunnustatud arvestuse ja aruandluse põhimõtetele tuginev avalikkusele suunatud finantsaruandluse nõuete kogum, mille põhinõuded kehtestatakse raamatupidamise seadusega ning mida täpsustab raamatupidamise seaduse § 34 lõike 4 alusel kehtestatud valdkonna eest vastutava ministri määrus (edaspidi *toimkonna juhend* või lühendatult *RTJ*).
2. RTJ 1 lähtub SME IFRS-i peatükkidest 2 „Põhimõtted ja alusprintsipid“ („*Concepts and Pervasive Principles*“), 3 „Finantsaruannete esitus“ („*Financial Statement Presentation*“), 8 „Finantsaruannete lisad“ („*Notes to the Financial Statements*“), 10 „Arvestuspõhimõtted, hinnangud ja vead“ („*Accounting Policies, Estimates and Errors*“), 22 „Kohustised ja omakapital“ („*Liabilities and Equity*“), 30 „Välisvaluutaarvestus“ („*Foreign Currency Translation*“) ja 32 „Aruandeperioodi järgsed sündmused“ („*Events after the End of the Reporting Period*“). Toimkonna juhend sisaldab viiteid konkreetsetele SME IFRS-i paragrahvidele, millel juhendi nõuded tuginevad¹. RTJ 1 võrdlus SME IFRS-iga on toodud punktides 103-107. Eesti finantsaruandluse standardi esmakordsel rakendamisel ja valdkondades, kus RTJ 1 ei täpsusta mingit spetsiifilist arvestuspõhimõtet, kuid see on reguleeritud SME IFRS-is, on soovitatav lähtuda SME IFRS-is kirjeldatud arvestuspõhimõttest.

RAKENDUSALA

3. *Ettevõtte², kes koostavad raamatupidamise aastaaruande Eesti finantsaruandluse standardi kohaselt, rakendavad Raamatupidamise Toimkonna juhendeid.*

RAAMATUPIDAMISE AASTAARUANDE EESMÄRK

4. *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. (SME IFRS 2.3, 2.32, 3.2)*

¹ Näiteks viide “SME IFRS 2.9” tähendab viidet SME IFRS-i peatüki 2 paragrahvile 9.

² Raamatupidamise Toimkonna juhendites käsitletakse ettevõtte²na raamatupidamiskohustuslast RpS § 2 tähenduses.

5. Raamatupidamise aastaaruandes esitatav informatsioon annab õiglase ülevaate raamatupidamiskohustuslase finantsseisundist, -tulemusest ja rahavoogudest, kui selles avaldatakse asjakohast ning tõepäraselt esitatud informatsiooni. Informatsioon on asjakohane ja tõepäraselt esitatud, kui see on muu hulgas:
 - (a) korrektne ja kõikehõlmav nendes raamatupidamisarvestuse aspektides, kus arvestuse eesmärgiks on majandussündmuste registreerimine;
 - (b) kaalutletud ja mõistlikele hinnangutele tuginev nendes arvestuse aspektides, mis eeldavad hinnangute langetamist;
 - (c) selle koostamisel on lähtutud raamatupidamise seaduse §-s 16 defineeritud ja käesoleva juhendi punktides 33-64 kirjeldatud alusprintsipiidest;
 - (d) selle koostamisel on lähtutud raamatupidamise seaduse §-s 3 defineeritud ja käesolevas juhendis kirjeldatud vara, kohustise, omakapitali, tulu ja kulu mõistetest; ja
 - (e) aruanne on koostatud proportsioonis raamatupidamiskohustuslase suurusega ja aruande lisad on koostatud sellise detailsusega, et need annavad finantsseisundist, -tulemusest ja rahavoogudest sellise läbilõike, mis loob kompetentsele lugejale eeldused mõistlike järelduste tegemiseks.
6. Vastavalt raamatupidamise seadusele 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.
7. Sõltumata ettevõtte suurusest peavad kõik ettevõtted lähtuma toimkonna juhendites kirjeldatud alusprintsipiidest 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 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.
8. Kõigi toimkonna juhendite korrektne rakendamine aruannete koostamisel tagab üldjuhul õiglase ülevaate raamatupidamiskohustuslase finantsseisundist, -tulemusest ja rahavoogudest. Äärmiselt erandlikel juhtudel, kui raamatupidamiskohustuslase juhtkonna veendumuse kohaselt ei võimalda teatud toimkonna juhendi sätete täitmine kajastada õiglaselt ettevõtte finantsseisundit, -tulemust või rahavoogusid, koostab juhtkond aruanded lähtudes õiglase kajastamise nõudest ning selgitab toimkonna juhendi sätete mittejärgimise põhjuseid aruande lisades. (SME IFRS 3.4, 3.5)

PÕHILISED MÕISTED

9. Raamatupidamise aastaaruandes kajastatavad varad, kohustised, omakapital, tulud, kulud ja kasum peavad vastama raamatupidamise seaduse §-s 3 defineeritud mõistetele. Käesoleva juhendi punktides 9-32 selgitatakse nimetatud põhiliste mõistete sisu, lähtudes SME IFRS peatükist 2 „Põhimõtted ja alusprintsüübid“ („*Concepts and Pervasive Principles*“).
10. *Vara on raamatupidamiskohustuslase valitseva mõju all olev ressurss, mis:*
(a) *on tekkinud minevikusündmuste tagajärjel ning*
(b) *eeldatavalt toob tulevikus majanduslikku kasu (osaleb seatud eesmärkide täitmisel kasumit mittetaotlevate raamatupidamiskohustuslaste puhul). (SME IFRS 2.44-48)*
11. 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.
12. Varaobjektide kajastamisel bilansis tuleb lähtuda valitsevast mõjust, mitte ainult juriidilisest kuuluvusest. Kuigi üldjuhul valitsev mõju varaobjektide üle ühtib nende juriidilise kuuluvusega, ei pruugi see alati nii olla. Näiteks kapitalirendilepingute puhul võib vara juriidiliselt kuuluda rendileandjale, kuid kuna suurema osa vara kasulikust elueast on see rentniku valduses, kajastatakse seda rentniku bilansis.
13. Valitseva mõju kindlaks tegemisel on olulise tähtsusega asjaolu, kellele langeb valdav osa varaobjektiga seotud majanduslikust kasust ja kes kannab valdava osa varaobjektiga seotud riskidest.
14. Võime tekitada majanduslikku kasu tähendab võimet suurendada raha ja raha lähendite juurdevoolu ettevõttesse või vähendada raha ja raha lähendite äravoolu ettevõttest.
15. Varaobjekti kajastatakse raamatupidamiskohustuslase bilansis ainult juhul, kui on tõenäoline, et see osaleb tulevikus majandusliku kasu tekitamisel (seatud eesmärkide täitmisel kasumit mittetaotlevate raamatupidamiskohustuslaste puhul). Juhul kui teatud objekt võib osaleda majandusliku kasu tekitamisel või muude eesmärkide täitmisel, kuid selleks puudub piisav kindlus, kajastatakse seda bilansiväliselt kui tingimuslikku vara.
16. Bilansis kajastatakse ainult selliseid varaobjekte, mille soetusmaksumus või muu bilansis kajastamise aluseks olev väärtus on usaldusväärselt määratletav.
17. *Kohustis on raamatupidamiskohustuslase eksisteeriv kohustus,*
(a) *mis tuleneb mineviku sündmustest; ja*
(b) *millest vabanemine eeldatavalt vähendab majanduslikult kasulikke ressursse. (SME IFRS 2.49-58)*
18. Kohustist kajastatakse bilansis juhul kui sellest tulenevalt on ettevõtte sunnitud tegutsema viisil, mis nõuab eeldatavasti tulevikus potentsiaalset majanduslikku kasu tekitavatest ressurssidest loobumist. Kohustise rahuldamiseks võib ettevõtte olla

sunnitud näiteks tasuma raha või raha lähendeid, osutama teatud teenust või loobuma teatud varaobjektist.

19. Enamik kohustisi tulenevad juriidilistest kokkulepetest (nn juriidilised kohustused). Teatud juhtudel võivad kohustised tuleneda ka ettevõtte eeldatavast äripraktikast ja soovist säilitada oma klientidega, töötajatega, võlausaldajatega ja teiste äripartneritega häid ärisuhteid (nn faktilised kohustused). Näiteks juhul kui ettevõtte äripraktika on vahetada teatud perioodi jooksul tasuta välja kõik defektiga tooted, kajastab ettevõtte sellisest äripraktikast tulenevat faktilist kohustust oma bilansis kohustisena, sõltumata sellest, kas tal lasub selliseks käitumiseks juriidiline kohustus või mitte.
20. Bilansis kajastatakse ainult selliseid kohustisi, mille rahuldamiseks vajalik summa on usaldusväärselt määratletav.
21. ***Omakapital (netovara) on jääkosalus raamatupidamiskohustuslase varades pärast tema kõigi kohustiste mahaarvamist. (SME IFRS 2.61)***
22. Omakapital kajastab aruandekuupäeva seisuga ettevõtte omanikele kuuluva netovara hulka. Omakapitali arvutamine sõltub ettevõtte varade ja kohustiste mõõtmisel rakendatavatest arvestuspõhimõtetest, millest osa põhinevad õiglasel väärtusel, osa soetusmaksumusel või muudel meetoditel. Samuti ei kajasta omakapital ettevõtte siseselt loodud firmaväärtust. Seetõttu ei võrdu ettevõtte bilansijärgne omakapital üldjuhul ettevõtte turuväärtusega.
23. Ülevaade raamatupidamiskohustuslase varadest, kohustistest ja omakapitalist aruandekuupäeva seisuga antakse raamatupidamiskohustuslase bilansis.
24. ***Tulu on majandusliku kasu suurenemine aruandeperioodil vara lisandumise või suurenemisena või kohustiste vähenemisena, mille tulemusel omakapital suureneb, v.a omanike sissemaksed omakapitali. (SME IFRS 2.62)***
25. ***Kulu on majandusliku kasu vähenemine aruandeperioodil vara vähenemise, ammendumise või amortisatsioonina või kohustiste tekkimisena, mille tulemusena omakapital väheneb, v.a omakapitali arvel omanikele tehtud väljamaksed. (SME IFRS 2.63)***
26. Tulude põhiliseks tunnuseks on asjaolu, et nad suurendavad ettevõtte netovara, ilma, et ettevõtte omanikud oleksid teinud täiendavaid sissemaksed. Kulude põhiliseks tunnuseks on asjaolu, et nad vähendavad ettevõtte netovara, ilma, et ettevõtte omanikele oleks teostatud ettevõttest väljamakseid. Nii tulusid kui kulusid kajastatakse tekkepõhiselt – see tähendab sellel hetkel, kui leiab aset majandustehingu mõju ettevõtte netovarale, mitte sel hetkel, kui leiavad aset tehinguga seotud rahavood. (SME IFRS 3.16A)
27. Kulusid kajastatakse samas perioodis, kus kajastatakse nendega seotud tulusid (vt punkte 53-54 – tulude ja kulude vastavuse printsiip). Kulutused, mis tõenäoliselt osalevad majandusliku kasu tekitamisel järgmistel perioodidel, kajastatakse nende tekkimise hetkel varana ning kajastatakse kuluna perioodi(de)l, mil nad loovad majanduslikku kasu (nt kulutused materiaalsele põhivarale). Kulutused, mis osalevad majandusliku kasu tekitamisel aruandeperioodil või ei osale majandusliku kasu tekitamisel, kajastatakse kuluna nende tekkimise perioodil.

28. Tulud ja kulud hõlmavad nii realiseerunud kui realiseerimata tulusid ja kulusid. Realiseerunud tulu näiteks on kauba müügil kajastatav tulu. Realiseerimata tulu näiteks on investeeringute ümberhindlusel nende õiglasele väärtusele kajastatav tulu.
29. Enamik aruandeperioodi tulusid ja kulusid kajastatakse aruandeperioodi kasumiaruandes. Eranditeks on teatud realiseerimata kasumid ja kahjumid, mida vastavalt SME IFRS-le ja toimkonna juhenditele kajastatakse kasumiaruande asemel koondkasumiaruandes (vt näited RTJ 2 punktis 31).
30. Tehingud ettevõtte omaaktsiatega kujutavad endast väljamakseid ettevõtte omanikele või makseid ettevõtte omanikelt, mistõttu nad ei vasta tulude ega kulude definitsioonile. Seetõttu ei kajastata selliseid tehinguid tulude ega kuludena kasumiaruandes, vaid omakapitalitehingutena omakapitali muutuste aruandes. (SME IFRS 22.16)
31. ***Kasum (kahjum) on raamatupidamiskohustustlase aruandeperioodi tulude ja kulude vahe.***
32. Näiteks kasum (kahjum) valuutakursside muutustest kujutab endast valuutakursside muutustega seotud tulude ja kulude vahet. Ettevõtte ärikasum (ärikahjum) kujutab endast äritegevusega seotud tulude ja kulude vahet. Aruandeperioodi kõikide tulude ja kulude (v.a punktis 29 nimetatud kasumid ja kahjumid, mida kajastatakse koondkasumiaruandes) vahet nimetatakse aruandeperioodi puhaskasumiks (-kahjumiks) ehk aruandeperioodi kasumiks (kahjumiks).

RAAMATUPIDAMISE AASTAARUANNEDE KOOSTAMISE ALUSPRINTSIIBID

33. Raamatupidamise seaduse § 16 defineerib rahvusvaheliselt tunnustatud arvestuse ja aruandluse põhimõtete osaks olevad alusprintsiibid, millest tuleb lähtuda ja raamatupidamise aastaaruande koostamisel. Punktides 34-62 selgitatakse lähemalt nimetatud alusprintsiiptide sisu.

Majandusüksuse printsiipt

34. ***Raamatupidamiskohustustlane arvestab oma vara, kohustisi ja majandustehinguid lahus tema omanike, kreditoride, töötajate, klientide ja teiste isikute varast, kohustistest ning majandustehingutest.***
35. Raamatupidamise aruandes kajastatakse ainult raamatupidamiskohustustlase varasid, kohustisi, omakapitali, tulusid, kulusid ja rahavoogusid. Konsolideerimisgrupi raamatupidamise aruanne (edaspidi ka *konsolideeritud raamatupidamise aruanne*) hõlmab lisaks raamatupidamiskohustustlase enda majandustehingutele ka tema valitseva mõju all olevate ettevõtete majandustehinguid.

Jätkuvuse printsiipt

36. ***Raamatupidamise aruande koostamisel lähtutakse eeldusest, et raamatupidamiskohustustlane 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 arvestusprintsiipt. (SME IFRS 2.38, 3.8, 3.9)

37. Raamatupidamise aruande koostamisel on juhtkond kohustatud hindama ettevõtte jätkusuutlikust vähemalt 12 kuulises perspektiivis alates aruandekuupäevast. Juhul, kui ettevõtte tegevuse jätkuvuse suhtes eksisteerib ebakindlus (nt ettevõtte omakapital ei vasta äriseadustiku nõuetele), on juhtkond kohustatud avalikustama ebakindlust põhjustavad asjaolud lisades. Juhul kui ettevõtte on alustanud tegevuse lõpetamist või on tõenäoline, et ta alustab või on sunnitud alustama lähema 12 kuu jooksul tegevuse lõpetamist, koostatakse aruanne lähtudes RTJ 13 "Likvideerimis- ja lõpparuanded", mis reguleerib likvideeritavate ettevõtete kajastamist.

Arusaadavuse printsiip

38. ***Raamatupidamise aruandes avalikustatav informatsioon peab olema esitatud nii, et see oleks ülevaatlik ja üheselt mõistetav aruande kasutajatele, kellel on aruandest arusaamiseks piisavad finantsalased teadmised. (SME IFRS 2.24)***
39. Raamatupidamise aruannet koostatakse laia ringi aruande kasutajate informeerimiseks (sh ettevõtte omanikud ja kreditorid, töötajad, äripartnerid, avalikkus, riiklikud institutsioonid). Ülevaatlikkuse ja arusaadavuse huvides kasutatakse aruandes ühesugust terminoloogiat. Aruande koostamisel tuleb silmas pidada seda, et see oleks hästi loetav ja mõistetav ka välistele aruande tarbijatele, kes ei pruugi olla kursis ettevõtte igapäevase tegevusega. Seetõttu tuleb aruande koostamisel vältida ettevõtte sisest spetsiifilist keelekasutust, mis ei pruugi olla mõistetav välistele lugejatele. Samas eeldatakse aruande koostamisel, et aruande lugejad omavad piisavaid üldteadmisi raamatupidamisest ja finantsarvestusest, mistõttu aruandes ei ole vaja selgitada finantsalaseid üldtõdesid.
40. Juhul kui erinevates aruande osades avaldatakse seotud informatsiooni, viidatakse need aruande osad omavahel. Näiteks bilansi, kasumiaruande ja rahavoogude aruande kirjetele lisatakse viited lisadele, milles avaldatakse detailsem informatsioon antud kirjete kohta. Juhul kui kahes erinevas lisas avalikustatakse informatsioon ühe ja sama tehingu või finantsnäitaja kohta, tuleb need lisad ühendada omavahel ristviidetega.

Olulisuse printsiip

41. ***Raamatupidamise aruandes peab kajastuma kogu oluline informatsioon, mis mõjutab raamatupidamiskohustuslase finantsseisundit, -tulemust ja rahavoogusid. Oluline on selline aruandeinformatsioon, mille avaldamata jätmine võib mõjutada aruande kasutajate poolt aruande põhjal tehtavaid majandusotsuseid. Väheolulisi objekte võib arvestada ja aruandes kajastada lihtsustatud viisil. (SME IFRS 2.11-13 3.15, 3.16)***
42. Raamatupidamise aruande koostamisel tuleb keskenduda ettevõtte tegevuse nendele aspektidele ja finantsnäitajatele, mis on olulised aruande tarbijatele ja mis võivad mõjutada nende poolt tehtavaid majandusotsuseid. (SME IFRS 2.11-12). Aruande ülekujamine liigsete detailide ja ebaolulise informatsiooniga halvendab aruande loetavust ja selle arusaadavust.

43. Olulisuse hindamisel tuleb võtta arvesse nii summa suurust, kui informatsiooni olemust. Teatud laadi tehingute puhul (nt tehingud seotud osapooltega) võivad aruande kasutajate jaoks osutada oluliseks märksa väiksemad summad kui teiste, tavapäraste tehingute puhul. Lubamatu on tahtlik manipuleerimine väheoluliste summadega, saavutamaks teatud kindlat finantstulemust. (SME IFRS 3.16)
44. Väheoluliste objektide arvestusel ja aruandes kajastamisel võib rakendada lihtsustatud arvestuspõhimõtteid, eeldusel, et tulemus ei erine oluliselt toimekonna juhendites üldreeglina nõutud arvestuspõhimõtte rakendamisel saadavast tulemusest.
45. Informatsioon individuaalselt oluliste objektide ja tehingute kohta tuleb avalikustada eraldi (SME IFRS 3.15). Väheolulisi objekte võib aruandes kajastada summeeritult ja sobivalt grupeeritult koos teiste väheoluliste objektidega.
46. Lähtudes olulisuse ja arusaadavuse printsiibist võib osutada sobivamaks koostada aruanne täiseurode asemel näiteks tuhandetes eurodes. Seeläbi välditakse liigseid detaile ja keskendutakse enamolulisele finantsinformatsioonile.

Järjepidevuse ja võrreldavuse printsiip

47. *Raamatupidamise aruande koostamisel kasutatakse jätkuvalt varem kasutatud arvestuspõhimõtteid ja esitusviise. (SME IFRS 2.21, 3.11)*
48. Järjepidevus arvestuspõhimõtete, esitusviisi ja aruandeskeemide osas on vajalik selleks, et võimaldada ettevõtte finantsnäitajate objektiivset võrdlust läbi aastate. Ühtlustatud nõuded arvestuspõhimõtetele, esitusviisile ja aruandes avalikustatavale informatsioonile loovad aluse erinevate ettevõtete finantsnäitajate võrreldavuseks. (SME IFRS 2.21)
49. Arvestuspõhimõtete muudatusi käsitletakse käesoleva juhendi punktides 69-73.
50. Informatsiooni esitusviisi (sh bilansi, kasumiaruande, rahavoogude aruande ja omakapitali muutuste aruande vorme) tohib muuta ainult juhul kui (SME IFRS 3.11):
- (a) muutus on tingitud uuest või muudetud toimekonna juhendist, raamatupidamise seadusest või SME IFRS-st; või
 - (b) uus esitusviis võimaldab objektiivsemalt kajastada raamatupidamiskohustuslase finantsseisundit, -tulemust ja rahavoogusid (nt juhul kui ettevõtte on muutnud oma tegevusvaldkonda ning seoses sellega osutuvad asjakohaseks muudatused informatsiooni esitusviisis).
51. Aruandes avaldatavate aruandeperioodi numbriliste finantsnäitajate juurde lisatakse eelmise perioodi võrdlusandmed, v.a juhtudel kui RTJ 15 „Lisades avalikustatav informatsioon“ lubab võrdlusandmete mitteesitamist. (SME IFRS 3.14)
52. Informatsiooni esitusviisi muutmisel tuleb tagasiulatuvalt korrigeerida ka aruandes esitatud eelmise perioodi võrdlusandmeid, viies need vastavusse uue esitusviisiga, v.a juhul kui uue esitusviisi mõju eelmistele perioodidele ei ole võimalik usaldusväärselt määrata. (SME IFRS 3.12)

Tulude ja kulude vastavuse printsiip

- 53. 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. (SME IFRS 2.62-64, 3.16A)**
- 54.** Kulusid kajastatakse samas perioodis, kui kajastatakse nendega seotud tulusid. Juhul kui teatud kuluga seotud tulud ei ole otseselt identifitseeritavad, kasutatakse kulude kajastamiseks ligikaudseid meetodeid. Näiteks materiaalse põhivara objekti soetamisega seotud kulutused kajastatakse kuluna objekti kasuliku eluea jooksul (amortisatsioonikuluna). Kulutused, mis tõenäoliselt ei genereeri tulusid, kajastatakse kuluna nende toimumise hetkel.

Objektiivsuse printsiip

- 55. Raamatupidamise aruandes esitatav informatsioon peab olema neutraalne ja usaldusväärne. (SME IFRS 2.14-18, 2.72, 10.4 (b)(i),(iii))**
- 56.** Aruande koostamisel ja raamatupidamislike hinnangute tegemisel peab juhtkond võtma arvesse kogu talle teada oleva informatsiooni, k.a selle, mis sai talle teatavaks pärast aruandekuupäeva, kuid enne aruande heakskiitmist. Avalikustatava informatsiooni valik ja esitusviis aruandes peab olema objektiivne ja neutraalne; vältida tuleb tendentslikkust aruande koostamisel ning võrdset tähelepanu tuleb pöörata nii positiivse kui negatiivse informatsiooni avaldamisele.

Konservatiivsuse printsiip

- 57. Raamatupidamise aruannet tuleb koostada ettevaatlikult ja kaalutletult, et vältida varade ja tulude ülehindamist või kohustiste ja kulude alahindamist. Samas ei ole aruandes õigustatud varade ja tulude sihilik alahindamine või kohustiste ja kulude sihilik ülehindamine ning aruande kasutajate eest varjatud reservide tekitamine. (SME IFRS 2.17, 10.4(b)(iv))**
- 58.** Raamatupidamislike hinnangute tegemisel peab juhtkond vältima liigset optimismi ning võtma arvesse kõiki võimalikke asjaolusid, mis võivad mõjutada varade ja kohustiste bilansilist väärtust. Näiteks ebatõenäoliselt laekuvate nõuete allahindlusele peab juhtkond võtma arvesse eelmiste perioodide kogemust laekumata jäävate nõuete osas ning mitte lähtuma põhjendamatult optimistlikust eeldusest, et olukord on loodetavasti paranenud ning seekord allahindluseks vajadus puudub.

Avalikustamise printsiip

- 59. Raamatupidamise aruandes esitatakse kogu informatsioon, mis võimaldab saada aruande kasutajatel, kellel on aruandest arusaamiseks piisavad finantsalased teadmised, raamatupidamiskohustuslase kohta asjakohast ja tõepäraselt esitatud finantsinformatsiooni. (SME IFRS 2.16, 10.4(b)(v))**
- 60.** Aruandes esitatakse terviklik pilt ettevõtte finantsseisundi, -tulemuse ja rahavoogude ning muude oluliste asjaolude kohta, mis mõjutasid ettevõtte finantsnäitajaid

aruandeperioodil või võivad tõenäoliselt mõjutada tulevastel perioodidel. Aruande tarbijate jaoks oluline informatsioon esitatakse isegi juhul, kui see ei ole konkreetset nõutud ühegi toimkonna juhendi poolt.

Sisu üliluslikkuse printsiip

61. Majandustehingute kajastamisel raamatupidamises ja raamatupidamise aruandes lähtutakse nende sisust ka siis, kui see ei ühti nende juriidilise vormiga. (SME IFRS 2.14, 10.4(b)(ii))

62. Majandustehingute kajastamisel on esmatähtis nende sisu, mitte asjaolu, kuidas need on juriidiliselt vormistatud. Kuigi üldjuhul majandustehingute sisu ühtib nende juriidilise vormiga, ei pruugi see alati nii olla. Näiteks teatud rendilepinguid võidakse vormiliselt nimetada kasutusrendilepinguteks, kuid juhul kui need vastavad RTJ 9 „Rendiarvestus“ kirjeldatud kapitalirendi kriteeriumitele, kajastatakse neid raamatupidamises ja aruandes kui kapitalirendilepinguid.

Näide 1 – sisu üliluslikkus vormi suhtes

Ettevõtte sõlmib pangaga väärtpaberite repotehingu. Vastavalt repotehingu tingimustele müüb ettevõtte pangale teatud koguse väärtpabereid ja kohustub need ühtlasi kokkulepitud ajal ja hinna eest uuesti tagasi ostma. Kuigi vormiliselt on ettevõtte väärtpaberid pangale müünud ning kuni tagasiostu kuupäevani kuuluvad need ka juriidiliselt pangale, on tehingu sisuks väärtpaberite tagatisel võetud laen, mitte väärtpaberite ost ja müük.

Lähtudes tehingu sisust ei eemaldata “müüdud” väärtpabereid ettevõtte bilansist (hoolimata asjaolust, et need kuuluvad juriidiliselt pangale), vaid tehingut kajastatakse kui väärtpaberite tagatisel võetud laenu.

Tasakaal informatsiooni kogumiseks tehtavate kulutuste ja informatsioonist saadava kasu vahel

63. Aastaaruande koostamise tarbeks kogutavast informatsioonist saadav kasu aruande kasutajatele peaks olema suurem kui selle info kogumiseks tehtud kulutused. (SME IFRS 2.25-31)

64. Mõnedes toimkonna juhendites on lubatud teatavad lihtsustatud käsitletused juhiks, kui informatsiooni kogumine ei ole võimalik mõistliku kulu või pingutusega. Juhtkond peab kulu ja pingutuse mõistlikkuse hindamisel arvesse võtma seda, kuidas informatsiooni olemasolu või puudumine võivad mõjutada aruande kasutajate poolt tehtavaid majandusotsuseid. Informatsiooni kogumine ei ole võimalik mõistliku kulu või pingutusega juhul kui kaasnevad kulud (nt väliste ekspertidele makstavad tasud) või ettevõtte töötajate poolt teostatavate tööde maht, on ebaproportsionaalselt suured võrreldes kasuga, mida aruande kasutajad selle informatsiooni olemasolust saaksid.

RAKENDATAVAD ARVESTUSPÕHIMÕTTED JA NENDE MUUTMINE

Arvestuspõhimõtete valik

- 65. Eesti finantsaruandluse standardi kohaselt koostatud raamatupidamise aruandes kasutatavad arvestuspõhimõtted ja informatsiooni esitusviis peavad olema kooskõlas raamatupidamise seaduses sätestatud nõuetega (sh alusprintsüüptidega) ja toimkonna juhenditega.**
66. Valdkondades, kus toimkonna juhendid lubavad valida mitme alternatiivse arvestuspõhimõtte vahel (nt FIFO ja kaalutud keskmise soetusmaksumuse meetodid varude arvestusel), avalikustatakse valitud arvestuspõhimõtte lisades.
- 67. Valdkondades, kus toimkonna juhendid ei täpsusta konkreetset arvestuspõhimõtet, kehtestab raamatupidamiskohustuslane endale ise sobivad arvestuspõhimõtted, lähtudes (SME IFRS 10.4-10.6):**
- (a) toimkonna juhenditest, mis reguleerivad sarnaseid arvestusvaldkondi;**
 - (b) vara, kohustise, omakapitali, tulu ja kulu definitsioonist;**
 - (c) SME IFRS-ist ulatuses, milles see pole vastuolus toimkonna juhendite ja muude Eestis kehtivate õigusaktidega;**
 - (d) rahvusvahelisest praktikast antud valdkonnas.**
68. Kuna Eesti finantsaruandluse standardis sätestatud põhimõtted tuginevad enamasti SME IFRS-il, on valdkondades, mida toimkonna juhendid ei käsitle, kuid need on reguleeritud SME IFRS-is (nt riskimaandamisinstrumentide ja aktsiaoptsioonide arvestus), soovitatakse punkti 1.67 rakendamisel lähtuda SME IFRS-is kirjeldatud arvestuspõhimõtetest. Valdkondades, mida toimkonna juhendid käsitlevad, kuid kus eksisteerib erinevusi võrreldes SME IFRS-i põhimõtetega (näiteks finantsinstrumentide või müügitulu kajastamine), on punkti 1.67 rakendamisel soovitatav lähtuda SME IFRS-s kirjeldatud arvestuspõhimõttest ainult ulatuses, milles need pole vastuolus toimkonna juhenditega. Näiteks taoliste keerukate finantsinstrumentide arvestusel, mida toimkonna juhendid spetsiifiliselt ei käsitle, on soovitatav lähtuda SME IFRS-ist ulatuses, milles see pole vastuolus toimkonna juhendites sätestatud üldiste põhimõtetega finantsinstrumentide arvestuseks.

Arvestuspõhimõtete muutmine

- 69. Kord valitud arvestuspõhimõtet tuleb rakendada järjepidevalt aastast aastasse. Arvestuspõhimõtet tohib muuta ainult alljärgnevatel juhtudel (SME IFRS 10.7, 10.8):**
- (a) arvestuspõhimõtte muutus on tingitud uuest või muudetud toimkonna juhendist, raamatupidamise seadusest või SME IFRS-ist; või**
 - (b) kui uus arvestuspõhimõtte võimaldab objektiivsemalt kajastada raamatupidamiskohustuslase finantsseisundit, -tulemust ja rahavoogusid (olles ühtlasi vastavuses punktis 66 sätestatud nõuetega).**
- 70. Arvestuspõhimõtete muutuse mõju kajastatakse tagasiulatuvalt, v.a juhul kui (SME IFRS 10.11, 10.12):**
- (a) arvestuspõhimõtte muutus on tingitud uuest toimkonna juhendist, raamatupidamise seadusest või muudatusest SME IFRS-s ning selles on sätestatud teistsugused uuele meetodile ülemineku reeglid; või**
 - (b) arvestuspõhimõtte muutuse mõju eelmistele perioodidele ei ole võimalik usaldusväärselt määrata.**

71. 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.
72. Erandina võivad teatud toimkonna juhendid (või SME IFRS) kehtestada uue arvestuspõhimõtte edasiulatuva rakendamise ilma võrdlusandmete korrigeerimiseta. Selliste juhendite rakendamisel lähtutakse antud juhendites kirjeldatud rakendussätetest. (SME IFRS 10.11 (a))
73. Juhul kui arvestuspõhimõtte muutuse mõju eelmise perioodi võrreldavatele andmetele (sh eelmise perioodi algsaldodele) ei ole võimalik usaldusväärselt määrata, rakendatakse uut arvestuspõhimõtet tagasiulatuvalt alates aruandeperioodi algusest (kajastades varasematesse perioodidesse jääva mõju aruandeperioodi jaotamata kasumi algsaldo korrigeerimisena). Juhul kui arvestuspõhimõtte muutuse kumulatiivset mõju ei ole võimalik usaldusväärselt määrata ka aruandeperioodi algsaldode suhtes, rakendatakse uut arvestuspõhimõtet edasiulatuvalt alates esimesest võimalikust kuupäevast. (SME IFRS 10.12)

Näide 2 – arvestuspõhimõtte muutus

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 investeeringuid 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.

RAAMATUPIDAMISLIKUD HINNANGUD JA NENDE MUUTUSED

Raamatupidamislike hinnangute rakendamine

74. Mitmed raamatupidamise aruandes kajastatavad finantsnäitajad tuginevad juhtkonna hinnangutel, mitte üheselt mõõdetavatel andmetel. Näideteks raamatupidamislike hinnangute rakendamisest on:

(a) nõuete ja varude allahindluse summa hindamine;

- (b) materiaaalsete ja immateriaalsete põhivarade kasuliku eluea hindamine ja amortisatsioonimäärade määramine;
- (c) õiglase väärtuse meetodil kajastatavate varaobjektide väärtuse hindamine;
- (d) eraldise moodustamine garantiikohustusteks või poolelioleva kohtuprotsessiga seonduvate kulutuste katteks.

75. 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.

76. 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

77. Muutuseid raamatupidamislikes hinnangutes kajastatakse hinnangu muutuse toimumise perioodis (või vajadusel ka järgnevates perioodides – nt amortisatsiooniarvestus), mitte tagasiulatuvalt. (SME IFRS 10.16, 10.17)

Näide 3 – raamatupidamisliku hinnangu muutuse kajastamine amortisatsiooniarvestuses

Ettevõtte bilansis on kajastatud tootmiseseadmed soetusmaksumuses 100 000 eurot, mille esialgseks kasutuseaks hinnati 20 aastat (amortisatsioon 5 000 eurot aastas). Pärast viite esimest kasutusaastat (seadmete jääkväärtus 75 000 eurot) 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 jääkväärtus amortiseeritakse kulusse 10 aasta jooksul (amortisatsioon 7 500 eurot aastas).

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

Näide 4 – juhtkonna hinnangu muutuse kajastamine eraldise moodustamisel

Seisuga 31.12.20X1 on ettevõttel pooleli kohtuprotsess. Konsulteerides juristidega selgub, et tõenäolised protsessiga kaasnevad kulutused jäävad suurusjärku 1-2 miljonit eurot. Juhtkond moodustab eraldise summas 1,5 miljonit eurot:

D Kulu eraldistest	1,5
K Eraldis	1,5

Seisuga 31.12.20X2 on kohtuprotsess endiselt pooleli, kuid aruande koostamise ajaks on juba selgunud, et tegelikult kuluks osutus 1 miljon eurot. Raamatupidamiskanne 20X2. a aruande koostamisel:

D Eraldis	0,5
K Kulu eraldistest	0,5

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

78. Teatud olukordades võib olla keeruline eristada, kas tegemist on muutusega arvestuspõhimõtte või raamatupidamislikes hinnangutes. Sellistes olukordades eeldatakse, et tegemist on muutusega raamatupidamislikes hinnangutes ning muutuse mõju kajastatakse aruandeperioodis (või edasiulatuvalt), mitte tagasiulatuvalt. (SME IFRS 10.15)

VIGADE KORRIGEERIMINE

79. *Vead on ebakorrektselt kajastatud või kajastamata jäetud andmed eelmiste perioodide raamatupidamisaruannetes, mis tulenevad aruande koostamise ajal juhtkonnale kättesaadava informatsiooni ebakorrektselt kasutamisest või kasutamata jätmisest. (SME IFRS 10.19)*

80. Vea põhjus võib muu hulgas olla näiteks eksimus arvutusreeglite vastu, arvestuspõhimõtte ebakorrektsed rakendamine, pettus, informatsiooni varjamine või tähelepanuta jätmine. (SME IFRS 10.20)

81. 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.

82. *Olulisi eelmiste perioodide suhtes avastatud vigu korrigeeritakse tagasiulatuvalt, v.a juhul kui vea mõju eelmiste perioodidele ei ole võimalik usaldusväärselt määrata. (SME IFRS 10.21)*

83. Olulisuse mõistet on kirjeldatud käesoleva juhendi punktides 41-46.

84. 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.

85. 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. (SME IFRS 10.22)

Näide 5 – väheolulise vea kajastamine

Ettevõtte juhtkond avastab pärast 20X1. a aruande kinnitamist, et enne aastavahetust oli laost varastatud 1 000 euro 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.

Näide 6 – olulise vea kajastamine

20X1.a. sügisel tuleb 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.

ARVESTUSVALUUTA, ESITUSVALUUTA JA VÄLISVALUUTATEHINGUTE KAJASTAMINE

Tehingute arvestusvaluuta ja aruande esitusvaluuta

86. Tehingute arvestusvaluuta on vääring, milles peetakse jooksvat arvestust ettevõtte majandustehingute üle (kõiki muid vääringuid loetakse antud ettevõtte jaoks välisvaluutadeks). (SME IFRS 30.2) Arvestusvaluutaks tuleb valida ettevõtte põhilise majanduskeskkonna valuuta – see on valuuta, millest on kõige enam mõjutatud ettevõtte laekumised ja väljaminekud. Ettevõtte põhilise majanduskeskkonna valuuta määramisel tuleb eelkõige võtta arvesse järgmisi aspekte (SME IFRS 30.3):

- (a) millisest valuutast sõltuvad põhiliselt ettevõtte müügihinnad (sh millise riigi turusituatsioon ja õiguslik keskkond mõjutavad kõige enam ettevõtte müügihindu); ja
- (b) millisest valuutast sõltuvad põhiliselt ettevõtte kulutused (sh tööjõud, materjalid).

87. Juhul kui punktis 86 loetletud kriteeriumid ei anna piisavat selgust ettevõtte põhilise majanduskeskkonna valuuta määramisel, tuleks täiendavate kriteeriumitena võtta arvesse, millises vääringus ettevõtte tavaliselt laenab raha oma tegevuse finantseerimiseks ning millises vääringus ta hoiab oma äritegevusest saadud laekumisi. (SME IFRS 30.4) RTJ 11 „Äriühendused ning tütar- ja sidusettevõtete kajastamine“ loetleb täiendavaid asjaolusid tütarettevõtte arvestusvaluuta määramisel.

88. Aruande esitusvaluuta on vääring, milles ettevõtte avaldab oma aruandeid. (SME IFRS 30.17)

89. Vastavalt raamatupidamise seaduse § 15 lõikele 5 koostatakse ja avaldatakse raamatupidamise aruanne Eestis ametlikult kehtiva vääringu järgi. Seega,

raamatupidamise seaduse kohaselt koostatud aruande esitusvaluutaks on Eestis ametlikult kehtiv vääring. Üldjuhul toimub ka Eesti ettevõtete majandustehingute jooksev arvestus Eestis ametlikult kehtivas vääringus (arvestusvaluuta), kuna selle vääringu kasutamine võimaldab kõige objektiivsemalt peegeldada Eesti majanduskeskkonnaga seotud riske.

- 90.** Äärmiselt erandlikel juhtudel võib osutuda asjakohaseks teistsuguse arvestusvaluuta valimine (s.t ettevõtte jooksva arvestuse pidamine mõnes muus valuutas), kui Eestis ametlikult kehtiv vääring. Eestis ametlikult kehtivast vääringust erineva arvestusvaluuta valimine võib osutuda põhjendatuks näiteks juhul kui valdav osa ettevõtte tehingutest (sh nii tulusid kui kulusid tekitavad tehingud) toimuvad väljaspool Eesti majanduskeskkonda ning on fikseeritud mõnes välisvaluutas.
- 91.** Juhul kui lähtuvalt punktist 90 on ettevõtte jooksva arvestuse valuutaks Eestis ametlikult kehtivast vääringust erinev valuuta, kasutatakse aruande koostamisel finantsnäitajate ümberarvestamisel välisvaluutast (arvestusvaluuta) Eestis kehtivasse vääringusse (esitusvaluuta) järgmist meetodit (SME IFRS 30.18, 30.19):
- (a) varad ja kohustised hinnatakse ümber antud aruandekuupäeva kursi alusel;
 - (b) tulud ja kulud hinnatakse ümber nende tekkimise päeva kursi alusel (praktilistel kaalutlustel on lubatud kasutada ka perioodi kaalutud keskmist kurssi);
 - (c) ümberhindlusele tekkinud vahed kajastatakse muu koondkasumi või -kahjumina koondkasumiaruandes.
- 92.** Juhul kui ettevõtte, kes peab oma jooksvat arvestust Eestis ametlikult kehtivas vääringus, soovib lisaks raamatupidamise seaduse nõuetele vastavalt koostatud raamatupidamise aruandele avaldada veel täiendavaid aruandeid mõnes välisvaluutas (nt esitamiseks välisinvestoritele), kasutatakse finantsnäitajate ümberarvestamisel Eestis kehtivast vääringust (arvestusvaluuta) välisvaluutasse (esitusvaluuta) punktis 91 kirjeldatud ümberarvestusmeetodit.

Välisvaluutatehingute kajastamine

- 93.** *Välisvaluutatehing on tehing, mis on fikseeritud või mille arveldamine toimub välisvaluutas. Välisvaluutatehingute esmasel kajastamisel võetakse nad arvele Eestis ametlikult kehtivas vääringus tehingupäeval kehtiva valuutakursi alusel. (SME IFRS 30.6, 30.7)*
- 94.** *Aruandekuupäeval hinnatakse vastavalt kehtivale valuutakursile ümber:*
- (a) *kõik välisvaluutas fikseeritud rahalised varad ja kohustised; ning*
 - (b) *välisvaluutas fikseeritud mitterahalised varad ja kohustised, mida kajastatakse õiglase väärtuse meetodil. (SME IFRS 30.9 (a), (c))*
- Ümberhindlusele tekkinud valuutakursside vahesid kajastatakse kasumiaruandes valuutakursi kasumi/kahjumina. (SME IFRS 30.10)*
- 95.** Rahalised varad ja kohustised on raha ning sellised varad ja kohustised, mida arveldatakse varem kindlaksmääratud summas rahas. Näideteks rahalistest varadest ja kohustistest on:
- (a) raha;
 - (b) nõuded (sh nõuded ostjate vastu, antud laenud), mille eest tasutakse rahas;

- (c) võlad (sh võlad tarnijatele, võlad töövõtjatele, laenukohustised, võlakirjad), mille eest tasutakse rahas.
96. Näideteks mitterahalistest varadest ja kohustistest, mida kajastatakse üldjuhul õiglase väärtuse meetodil, on kinnisvarainvesteeringud, bioloogilised varad ning lühi- ja pikaajalised finantsinvesteeringud aktsiatesse ja teistesse omakapitaliinstrumentidesse, mille õiglase väärtus on usaldusväärselt hinnatav. Õiglase väärtuse meetodil kajastatavate välisvaluutas fikseeritud mitterahaliste varade ja kohustiste ümberhindlusel kasutatakse õiglase väärtuse määramise päeva valuutakurssi.
97. Selliseid mitterahalisi varasid ja kohustisi, mida ei kajastata õiglase väärtuse meetodil (nt ettemaksud, soetusmaksumuse meetodil kajastatavad varud, materiaalsed ja immateriaalsed põhivarad) aruandekuupäeval ümber ei hinnata, vaid neid kajastatakse jätkuvalt tehingupäeva valuutakursi alusel. (SME IFRS 30.8A, 30.9 (b))

SÜNDMUSED PÄRAST ARUANDEKUUPÄEVA

98. 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 mitte-korrigeeriva sündmusega.
99. *Korrigeeriv aruandekuupäeva järgne sündmus on selline sündmus, mis kinnitab aruandekuupäeval eksisteerinud asjaolusid. (SME IFRS 32.2 (a)) Korrigeerivate sündmuste mõju kajastatakse lõppenud aruandeperioodi bilansis ja kasumiaruandes. (SME IFRS 32.4)*
100. Korrigeeriva sündmuse näideteks on (SME IFRS 32.5):
- (a) varude müük pärast aruandekuupäeva soetusmaksumusest 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;
 - (b) 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;
 - (c) pärast aruandekuupäeva lahendini jõudnud kohtuasi, mis oli pooleli aruandekuupäeva seisuga. Lõppenud aruandeperioodi bilansis tuleb kajastada eraldist vastavalt kohtulahendis määratud trahvisummale;
 - (d) 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.

- 101. Mittekorrigeeriv aruandekuupäeva järgne sündmus on selline sündmus, mis ei anna tunnistust aruandekuupäeval eksisteerinud asjaoludest. (SME IFRS 32.2 (b)) Mittekorrigeerivate sündmuste mõju ei kajastata lõppenud aruandeperioodi bilansis ja kasumiaruandes, vaid avaldatakse lisades, juhul kui nad on olulised. (SME IFRS 32.6, 32.10)**
- 102.** Mittekorrigeeriva sündmuse näideteks on (SME IFRS 32.7, 32.11):
- (a) 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;
 - (b) pärast aruandekuupäeva algatatud kohtuasi ettevõtte vastu seoses seaduse rikkumisega, mis toimus pärast aruandekuupäeva;
 - (c) finantsinvesteeringute turuväärtuse muutus pärast aruandekuupäeva viitab reeglina pärast aruandekuupäeva tekkinud asjaoludele ja seega ei korrigeerita finantsinvesteeringute väärtust aastaaruandes;
 - (d) pärast aruandekuupäeva lõppenud kohtuasi, millega ettevõttele mõisteti kompensatsioon teise osapoolle 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.

VÕRDLUS SME IFRS-GA

- 103.** RTJ 1 kirjeldatud mõisted ja alusprintsipi on põhimõtteliselt kooskõlas SME IFRS peatükkidega 2 ja 3 (SME IFRS ei käsitle majandusüksuse printsiipi).
- 104.** Arvestuspõhimõtete ja raamatupidamislike hinnangute muutuste kajastamine ning oluliste vigade korrigeerimine on kooskõlas SME IFRS peatükiga 10.
- 105.** Tehingute jooksvaks arvestuseks kasutatava valuuta valimine, aruannete koostamine välisvaluutas ning välisvaluutatehingute kajastamine on kooskõlas SME IFRS peatükiga 30.
- 106.** Aruandekuupäeva järgsete sündmuste kajastamine on kooskõlas SME IFRS peatükiga 32.
- 107.** Erinevalt toimkonna juhenditest ei luba SME IFRS koostada lühendatud aastaaruandeid. Lühendatud aastaaruannete lubamise nõue tuleneb Euroopa Liidu raamatupidamise direktiivist ning lühendatud aastaaruanded ei vasta paljudes aspektides SME IFRS nõuetele (sh põhiaruannete ja nende kirjete, lisades avalikustatava informatsiooni ning mikroettevõtja lühendatud aastaaruanne ka teatud arvestuspõhimõtete osas).